

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

Ing. Lenka Výstupová, Ph.D.

Teze disertační práce

Teze disertační práce

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

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

Autor: Ing. Lenka Výstupová, Ph.D.

Studijní program: Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202V010 Finance

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

Oponenti: prof. Ing. Marek Vochozka, MBA, Ph.D.
doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.

Zlín, červen 2020

© Ing. Lenka Výstupová

Vydala **Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně** v edici **Doctoral Thesis Summary**.

Publikace byla vydána v roce 2020

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

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

Plná verze disertační práce je dostupná v Knihovně UTB ve Zlíně.

ISBN 978-80-7454-923-6

ABSTRAKT

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

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

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

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

ABSTRACT

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

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

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

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

OBSAH

SEZNAM TABULEK.....	7
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	7
SEZNAM ZKRATEK.....	7
ÚVOD	8
1. SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	9
1.1 Terminologie zohledňující specifika VVŠ.....	9
1.2 Veřejné vysoké školy a jejich základní specifika	11
1.3 Vnímání a význam controllingu.....	12
1.4 Controlling a řízení nákladů na VVŠ.....	12
2. CÍLE A VĚDECKÉ OTÁZKY DISERTAČNÍ PRÁCE	14
3. METODY ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	16
4. VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE.....	17
4.1 Přehled a metodologie výzkumu.....	17
4.2 Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení způsobu a úrovně přiřazování nákladů aktivitám a vlivu podmínek čerpání zdrojů na VVŠ.....	19
4.2.1 Struktura nákladů a finančních zdrojů VVŠ- Analýza hospodaření českých VVŠ.....	19
4.2.2 Kalkulace nákladů na českých a zahraničních VVŠ	20
4.3 Dílčí výsledky výzkumu vyhodnocení přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání za veřejný a soukromý sektor.....	24
4.4 Dílčí výsledky výzkumu vykonavatele rozhodnutí, bariéry zavedení efektivního přístupu a vliv času na řízení nákladů	24
4.5 Hlavní výsledky výzkumu vč. identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu	25
4.5.1 Identifikace efektivního přístupu k řízení nákladů při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ	25
4.5.2 Identifikace efektivního přístupu k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ	29
4.6 Diskuse k výsledkům výzkumu	31
5. PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE PRO VĚDU A PRAXI	33

5.1	Přínosy práce pro vědu	33
5.2	Přínosy práce pro praxi.....	34
6.	NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE	34
	ZÁVĚR.....	35
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	36
	PUBLIKAČNÍ AKTIVITY AUTORA.....	44
	ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA.....	45

SEZNAM TABULEK

Tabulka 4.1 Srovnání základních principů metodik plných nákladů na zahraničních VVŠ	21
---	----

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 4.1: Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ s využitím metody ABC.....	27
---	----

SEZNAM ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
EUA	Evropská asociace univerzit
FP 7	Frame Program 7
FTE	Full Time Equivalent
h	hodiny
IS SAP	Information system Systems Applications and Products in Data Processing
IT	Informační technologie
Kč	Koruna česká
m ²	Metry čtvereční
MŠMT	Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy
MŠVVaŠ SR	Ministerstvo školství, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky
OPVK	operační program vzdělávání pro konkurenceschopnost
SK	Skupina aktivit
TAČR	Technologická agentura České republiky
TC AV ČR	Technologického centra Akademie věd ČR
TD ABC	Time-driven activity based costing
TRAC	Transparent Approach to Costing
UNIKAN	Univerzální kalkulace nákladů
UTB	Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
VaVaI	Věda, výzkum a inovace
VŠ	Vysoké školy (vč. vedení, managementu řízení)
VVŠ	Veřejné vysoké školy (vč. vedení, managementu řízení)

ÚVOD

V rámci finančního řízení organizace se lze setkat s předsudkem, že nákladový a finanční controlling jsou z hlediska vedení organizace nutné jen u těch organizací, které působí v soukromém sektoru. (Stejskalová a kol., 2006) Skutečnost, že veřejné vysoké školy v České republice ale i v zahraničí nepřirážují plné náklady k jednotlivým aktivitám a že se nevěnují kalkulacím svých výkonů hrazených zejména z veřejných zdrojů založených na příčinných souvislostech, potvrzují i publikace EUA (2008, 2013), které upozorňují na důležitost znalosti plných nákladů na jednotlivé aktivity (uvedeno v terminologii veřejných vysokých škol) pro potřeby dosažení finanční udržitelnosti veřejných vysokých škol (dále VVŠ). Na VVŠ jsou kladeny stále vyšší nároky na zajištění transparentnosti čerpání veřejných zdrojů EUA (2020). Problematika přiřazování nákladů na jednotlivé aktivity a zajištění transparentního financování je téma, které je stále aktuální, a to jak na národní úrovni, tj. České republiky, tak nadnárodní, tj. na úrovni evropských VVŠ.

Má-li finanční řízení organizace veřejného sektoru a zejména pak veřejných vysokých škol probíhat efektivně (EUA, 2008; Wagner, 2010; Hammer, 2011; EUA, 2013; EUA, 2020), je nezbytné věnovat pozornost řízení nákladů a výnosů, tj. podkladům získaným v důsledku využití zejména nástrojů nákladového controllingu, jako jsou i rozpočty a kalkulace využívající různé kalkulační metody. Z teorie víme, že kalkulační metody se v čase vyvíjejí, že v minulosti používané tzv. tradiční kalkulační metody již neposkytují dostatečně kvalitní informace pro rozhodování a ovlivňují tak i efektivitu z využívání dalších vybraných nástrojů, mimo jiné i finančního controllingu, např. finančního plánování (Lang, 2005; Popesko et al., 2016). Zejména VVŠ jako součást organizací veřejného sektoru si tak uvědomují, že je potřeba zohlednit tzv. moderní metody řízení nákladů, a tím i aplikovat nový přístup k nákladovému řízení z důvodu efektivity, kterou tyto tzv. moderní metody řízení nákladů přinášejí (Hammer, 2011; Stouthuysen et al., 2013; Mortaji, 2015; Sánchez et al., 2019; Kissa et al., 2019; Ribadeneira et al., 2019; Valdivieso-Donoso et al., 2020). Částečně se financování VVŠ věnují i Lowry (2001), Tandberg (2010), Parson et al. (2014), Khadem et al. (2016), Sánchez et al. (2019) a Hunt et al. (2019). Potřeba zavádění metodiky plných nákladů je aktuální a řešena i na VŠ mimo Evropu či na soukromých VŠ. (Berry, 2014; Lau et al., 2014; Jaafar et al., 2017; Lestari et al., 2018). Jelikož literárních pramenů, které by zohledňovaly vícezdrojové financování na VVŠ je málo, je tak nutné vycházet i z publikací zaměřených na veřejný sektor obecně, například Cretu et al. (2010), Slavici et al. (2011), Stouthuysen et al. (2014), Tuccillo et al. (2018) a Simmonds et al. (2019). Současně je třeba dodat, že se českým veřejným vysokým školám prozatím nedaří tyto nové přístupy v praxi aplikovat (Hammer, 2011; EUA 2013, Khadem et al., 2016). Disertační práce přispívá svými teoretickými poznatky ke snaze zajistit finanční stabilitu VVŠ při rostoucí mezinárodní konkurenci a obohacuje poznání

v oblasti podpory překonání překážek, které i po 10 letech stále přetrvávají a brání aplikaci moderních metod řízení nákladů.

1. SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

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

1.1 Terminologie zohledňující specifika VVŠ

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

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

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

Kritérium efektivity VVŠ, efektivní přístup k řízení nákladů, tj. k aplikaci moderní kalkulační metody – je spojeno přiřazením plných nákladů na jednotlivé aktivity VVŠ, které představuje přínosy jak pro samotnou VVŠ, tak

na národní a evropské úrovni. Mezi přínosy pro VVŠ patří systematictější přístup k analýze aktivit a kalkulaci nákladů, účinnější alokace zdrojů, lepší strategické rozhodování, zvýšená schopnost vyjednávat o cenách, které vedou k vyššímu pokrytí nákladů (EUA, 2008). Současně představuje přístup k alokaci nákladů, jehož důsledkem je účelnost, hospodárnost, transparentnost a optimalizace užití veřejných zdrojů za účelem podpory finanční stability VVŠ. (EUA, 2020)

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

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

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

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

Kalkulace plných nákladů založená na metodě ABC – kalkulační metoda, nástroj, s jejíž pomocí může být zlepšena finanční udržitelnost a v dlouhodobém horizontu umožňuje vytvářet silnější a konkurenceschopnější VVŠ. Silnější a konkurenceschopnější VVŠ pomáhají posilovat evropský prostor vysokoškolského vzdělávání. Na národní a evropské úrovni jsou přínosy spojeny s transparentním užitím zdrojů, kdy kalkulace plných nákladů umožňují doložit, že finanční prostředky jsou využívány přiměřeně. Kalkulační systémy založené na ABC mohou vládám pomoci efektivněji srovnávat dosahování národních a evropských cílů. (EUA, 2008)

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

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

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

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

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

1.2 Veřejné vysoké školy a jejich základní specifika

VVŠ je možné charakterizovat jako veřejné neziskové právnické organizace, jejichž hlavní činností je, stručně řečeno, zabezpečení terciálního vzdělávání a tvůrčích aktivit. V rámci disertační práce je pozornost zaměřena na VVŠ jako součást veřejného sektoru, kdy hlavním zdrojem těchto organizací jsou veřejné zdroje a hlavním cílem těchto organizací není dosahování zisku. Z pohledu financí lze říci, že VVŠ hospodáří s finančními prostředky, které musí, především z důvodu výkaznictví, členit dle poskytovatelů prostředků, tj. dle zdrojů. Finanční zdroje VVŠ, lze členit ze dvou pohledů. Jedním je, zda se jedná o zdroje veřejné nebo neveřejné. Dalším pohledem na zdroje je pohled podle činností, které VVŠ vykonávají. Činnosti a s tím související zdroje VVŠ jsou shlukovány do skupin zdrojů, které souvisejí s tzv. hlavní činností nebo činností doplňkovou. Činnosti hlavní je možné zjednodušeně označit za činnosti, ke kterým byla VVŠ zřízena, tj. vzdělávání, tvůrčí, umělecká a výzkumná činnost. Z tohoto pohledu je možné činnosti hlavní rozdělit na vzdělávání, výzkum a ostatní, příp. podpůrné činnosti. Mimo tyto činnosti může VVŠ vyvíjet i tzv. doplňkové činnosti, které však nesmí být, a to ani finančně, vykonávány na úkor činnosti hlavní. VVŠ je povinna každoročně vypracovat výroční zprávu o hospodaření, která mimo jiné obsahuje přehled výnosů a nákladů dle zdrojů a dále také členění dle činností, za které je odděleně zjišťován hospodářský výsledek. **Z pohledu rozdílů výnosů a nákladů je tak velmi důležité, jaká výše nákladů se vztahuje k jaké činnosti a jaká výše nákladů je zaúčtována, a to včetně tzv. vnitropodnikového účetnictví, v jakém zdroji a skupině zdrojů, tj. v hlavní a doplňkové činnosti. Přiřazení nákladů a výnosů do jednotlivých zdrojů má vliv na hospodářský výsledek za hlavní a doplňkovou činnost. V důsledku přiřazení nákladů do jednotlivých zdrojů může být ovlivněn i hospodářský výsledek za VVŠ celkem.**

1.3 Vnímání a význam controllingu

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci, plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků“ (Král, 2006, s. 26). I když controlling nemá jednoznačnou definici, většina autorů se shoduje na jeho obsahové náplni. Podle autorů, tak nejde jen o kontrolu samotnou, ale především controlling představuje nástroj a způsob řízení (Mann et al., 1992; Vollmuth, 2002; Eschenbach, 2004; Mikovcová, 2007; Eschenbach, 2012; Todorovič-Dudič, 2017).

1.4 Controlling a řízení nákladů na VVŠ

Za účelem vymezení nákladového a finančního controllingu na VVŠ, kde specifickým je vícezdrojové financování, je nutné vyjít z informací uvedených v publikacích zaměřených na controlling obecně, a pak dále především z několika málo publikací věnujících se controllingu neziskového sektoru (Stejskalová et al., 2006; Ochrana, 2007; Otrusínová, 2008; Matyáš, Stránský, 2010; Žižlavský, 2014). Jelikož pro neziskové organizace platí, že je velmi složité měřit jejich výkonnost (Ochrana, 2007; Matyáš, Stránský 2010), je za kritérium efektivnosti považováno především zefektivnění veřejných financí, transparentnost čerpání zdrojů a optimalizace činností (Hammer, 2011; EUA 2008; EUA 2011; EUA, 2013, EUA 2020). Vyšší úroveň řízení a rozhodování o financích založených na využití nástrojů nákladového a finančního controllingu zdůrazňuje i Stejskalová (2006). Jako nejdůležitější nástroj nákladového controllingu se pro VVŠ jeví kalkulace, kalkulační metody a dílčí rozpočty. Náklady a výnosy zaúčtované během kalendářního roku ovlivňují zůstatek zjištěný v daném zdroji financování, což má vliv na hospodářský výsledek za hlavní a doplňkovou činnost, ale ve svém důsledku může ovlivnit i hospodářský výsledek za celou VVŠ. Z uvedeného vyplývá, že **je velmi důležité, jaké plné náklady a výnosy jsou zaúčtovány v jakém zdroji. V terminologii VVŠ se zde mluví o přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity. Jelikož náklady i výnosy mohou souviset s pohybem peněžních prostředků, může ve svém důsledku výše celkových nákladů přiřazených do jednotlivých zdrojů ovlivnit i cash flow VVŠ.** Již počátkem osmdesátých let se začíná mluvit o nové kalkulační metodě, tzv. ABC metodě, jako o moderním nástroji řízení nákladů a dosavadní používané kalkulační metody jsou označovány jako tzv. „tradiční“ a nedostačující. (Popesko, 2009; Hammer, 2011; Popesko et al 2016). Nicméně aplikační praxe metody ABC v ČR je stále nerozvinutá (Hammer, 2011). V interních metodikách alokace nákladů VVŠ, které jsou založeny na metodě ABC, je pro pojem nákladový objekt ABC použito pojmu aktivita, pro pojem aktivita ABC je použit pojem skupina aktivit. Znalost plných nákladů přiřazených s ohledem na vazbu k dané aktivitě je tak důležitá, jak je uvedeno výše, v organizacích jak soukromého, tak veřejného

sektoru. Tuto skutečnost potvrzuje i zmapování současného stavu řešené problematiky, ze kterého vyplývá, že zavádění nákladového controllingu na poli VVŠ je stále aktuálním tématem. Evropská asociace univerzit (2008, 2011, 2013, 2020) vydává několik publikací věnujících se důležitosti a stavu zavádění metodiky plných nákladů na evropských VVŠ. Jako jeden z přínosů je uváděna transparentnost finančních zdrojů a efektivnost vynakládání finančních prostředků a podpora finanční stability (EUA, 2008; Wagner, 2010; EUA, 2011; EUA, 2013; EUA 2020). Ale ani přes odbornou literaturu věnující se případovým studiím a problémům při zavádění metodik plných nákladů, a to na různých VVŠ (Stouthuysen et al., 2013; Mortaji et al., 2015; Khadem et al. (2016), Sánchez et al., 2019; Kissa et al., 2019; Hunt et al. (2019), zatím neexistuje metodika, která by řešila obecně aplikovatelnou vazbu přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity ke zdrojům financování. Proto jsou důležité dosavadní výzkumy v oblasti aplikace ABC vč. modifikací na TD ABC a aplikace ABC na VVŠ (Akhavan et al., 2016; Grewin et al., 2018; Hoozee a Hansen, 2018; Park et al., 2019; Kissa et al., 2019; Ribadeneira et al., 2019). Je řešena i myšlenka aplikovat metodu ABC jako tzv. metodiku full cost na evropských univerzitách obecně (Lutlisky a Dragija, 2012). Výsledkem výzkumu je jednak z pohledu zavedení metodiky full cost definice omezení ve využití metody ABC a současně prokázání skutečnosti, že ačkoli existují požadavky na efektivní přístup k řízení VVŠ, není mnoho univerzit, které by měly implementovanou metodiku přiřazování nákladů. Hlavní překážkou v implementaci je nedostatečná ochota ke změnám a absence podkladů, které by tvořily zdroje dat a prokazovaly by příčinnou souvislost mezi nákladem a objektem. Na základě provedené literární rešerše lze konstatovat, že pro řízení nákladů v prostředí VVŠ se jako nejvhodnější jeví využití metody ABC, jejíž přínosy zdůrazňují i Vollmuth (2004) a Mikovcová (2007).

U organizací neziskového sektoru je vždy stanovena určitá výše veřejných prostředků, která je přidělená na konkrétní aktivitu, činnost, účel, v některých případech však nastává i tzv. částečné kofinancování, tj. je vyžadována spoluúčast příjemce veřejných zdrojů (Matyáš, Stránský, 2010). Aby bylo možné mluvit o tzv. celkových nákladech na danou aktivitu, činnost, je potřeba zohlednit jak úroveň kofinancování, tak tzv. nezpůsobilé náklady. Podobnost soukromého a neziskového sektoru lze vidět zejména v tom, že i úkolem managementu neziskového sektoru je využití zdroje co nejlépe, aby dosáhl maximálního efektu. (Matyáš, Stránský, 2010), k čemuž využívají i rozpočty. Byť VVŠ již v určitém rozsahu rozpočty využívají, nicméně vědomí, že v současné době neaplikují své skutečné plné náklady na jednotlivé aktivity jasně říká, že ani tento nástroj nemůže být efektivně využíván a nemůže tak naplňovat funkci podkladů pro aktivní a dynamické strategické finanční řízení.

Ať už je řešena jakákoli aplikace kalkulační metody, vždy je potřeba mít na paměti, že pro strategická rozhodnutí jsou zapotřebí kvalitní zdroje dat a vyhnoutí

se tzv. manažerským chybám, jako je zejména nedostatečná komunikace, nedostatečné zapojení běžných pracovníků (Vosoba, 2008).

Výše přiřazených plných nákladů na jednotlivé aktivity má následně ve svém důsledku vliv na přiřazené zdroje financování, výši výnosů, hospodářský výsledek daného výkonu, ale i hospodářský výsledek organizace jako jeden celek, což se promítá mimo rozpočtování také do finančního plánování hospodářského výsledku a cash flow. Je tak možné říci, že důsledek volby kalkulační metody jako nástroje nákladového controllingu se odráží i ve finančním controllingu a ovlivňuje finanční stabilitu VVŠ. I když v rámci finančního controllingu existuje více nástrojů, než je zde uvedeno, je disertační práce vzhledem k výše uvedenému zaměřena a priori na vazbu vybraných nástrojů nákladového controllingu, kterými jsou kalkulace a kalkulační metody a rozpočty, k finančním plánům jako nástrojům finančního controllingu. Mimo uvedené přínosy pro rozpočtování a finanční plánování má přiřazení plných nákladů, založených na příčinné souvislosti s aktivitou, přínos pro zajištění transparentnosti čerpání veřejných zdrojů, což je důležité při srovnávání VVŠ z pohledu EUA. Nesmí se však zapomínat, že existuje více přístupů k přiřazení plných nákladů a vždy je možné využít různých nástrojů, které je nutné zohlednit v čase a vnímat vlivy a působení okolí.

2. CÍLE A VĚDECKÉ OTÁZKY DISERTAČNÍ PRÁCE

Disertační práce vychází z literární rešerše a ze zjištěné skutečnosti, že VVŠ si uvědomují měnící se pravidla financování VVŠ a z toho vyplývající nutnost změny přístupů zejména k nástrojům nákladového controllingu. Je již zřejmé, že je nutné řešit strategická rozhodnutí ve vazbě na využití nástrojů nákladového a finančního controllingu a zároveň zvažovat finanční dopady rozhodnutí na organizaci. Z nástrojů nákladového controllingu je věnována pozornost především efektivnímu nastavení kalkulací a za tímto účelem používaných kalkulačních metod, tj. způsobu a úrovni přiřazování nákladů.

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

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

Vedlejší cíl 1:

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

S tímto vedlejším cílem souvisí vědecké otázky:

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

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

Vedlejší cíl 2:

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

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

Vedlejší cíl 3:

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

S tímto vedlejším cílem souvisí vědecké otázky:

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

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

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

Základním předpokladem pro řízení nákladů je nutnost znalosti plných nákladů se zohledněním příčinné vazby na jednotlivé aktivity. Tudíž nejprve je třeba zjistit, jak jsou nastaveny a využívány nástroje nákladového controllingu na VVŠ a provést komparaci, zejména co se týká používané metodiky přiřazování nákladů na zahraničních a českých VVŠ. To následně doplnit o zjištěné informace o podmínkách čerpání zdrojů. Další částí za účelem komplexnosti pohledu na řízení nákladů je zmapování potřeb, tj. způsobu a úrovně přiřazování nákladů v soukromém sektoru a veřejném sektoru obecně. Aby mohl být identifikován efektivní přístup k vybraným nástrojům nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu při zohlednění vícezdrojového financování na VVŠ, který je možné aplikovat všeobecně v prostředí VVŠ, je nutné vypořádat se jednak s překážkami, které tomu doposud brání, ale také zohlednit vliv časového faktoru, tj. rozdíl mezi kalendářním a akademickým rokem nebo i dobou trvání

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

3. METODY ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

Naplnění cílů a odpovědi na výzkumné otázky definované v předchozí kapitole disertační práce vyžaduje někdy i souběžné využití hned několika vědeckých metod, a to jak metod empirických, tak metod logických. Z empirických metod, budou využity metody neexperimentální, jako je průzkum, případové studie a historický výzkum, jako podskupina metod pozorování, které budou využity u většiny provedených částí výzkumu. Metoda pozorování bude využita u kvalitativního výzkumu zaměřeného na analýzu struktury nákladů, kdy se vychází ze sekundárních dat, dále bude tato metoda využita i u výzkumu vycházejícího z účasti na projektu EUA zaměřeného na finanční udržitelnost univerzit a kalkulaci plných nákladů na evropských univerzitách. Případové studie bude využito u autorovy osobní návštěvy zahraničních VVŠ, kdy budou provedeny osobní rozhovory. Osobní pohovory budou realizovány s ekonomickými pracovníky VVŠ, kdy kontakty byly navázány především na seminářích, zahraničních konferencích a studijně-pracovních pobytech. V návaznosti na využití empirické metody vědeckého zkoumání je využito i logických metod vycházejících z logiky chování. Induktivní přístup je spojen s případovými studii a představuje tak exploratorní (mapující) výzkum, kdy nejsou stanoveny hypotézy. Procesu dedukce je využito u kvantitativního výzkumu zaměřeného na srovnání přístupu ke zjišťování plných nákladů soukromého a veřejného sektoru, kde jsou za účelem výzkumu formulovány tzv. nulové statistické hypotézy, které jsou podrobeny matematicko-statistickým metodám Pearsonův Chi-kvadrát test a logistické regresi, jež jsou využity při výzkumu.

Další využitou empirickou metodou je analýza a syntéza, která následně umožní spojit získané části v jeden celek a formulovat tak určité části výsledků provedeného výzkumu. Dvojice výše popsaných párových metod, které jsou využity při zpracování disertační práce, je průběžně doplňována metodou abstrakce a konkretizace. Z uvedeného tak vyplývá, že je provedeno více výzkumů, což je důsledkem toho, že počet objektů výzkumu, kterým jsou především české VVŠ, je příliš malý a pouhé statistické vyhodnocení by tak bylo nevýznamné, proto v rámci výzkumné činnosti musí být při zpracování této disertační práce použito minimálně dvou rozdílných výzkumných metod, což je označováno jako tzv. triangulace.

4. VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

4.1 Přehled a metodologie výzkumu

Mimo výzkumy, na jejichž základě má být naplněn hlavní cíl, je nutné realizovat ještě další výzkumy a šetření, aby bylo možné odpovědět na všechny položené vědecké otázky. Z hlediska času je možné realizované výzkumy seřadit:

1. Kvalitativní výzkum zaměřený na analýzu struktury nákladů a výnosů všech 26 českých VVŠ provedený autorem disertační práce na základě veřejně dostupných informací z výročních zpráv VVŠ za rok 2008, údajů zveřejněných na stránkách MŠMT za VVŠ v ČR za rok 2008 a údajů zveřejněných na stránkách Českého statistického úřadu. Stejný výzkum pak provedený i za poslední veřejně dostupná data tj. 2017 resp. 2018. Výzkum vychází z tabulek ČSO za rok 2008, konkrétně pak tabulky ČSO Průměrný přepočtený počet zaměstnanců VVŠ a jejich průměrná měsíční mzda v roce 2008 a Příspěvky, dotace a granty VVŠ za 2008, dále tabulky MŠMT, konkrétně pak MŠMT Poskytnuté a použité prostředky veřejných zdrojů financování VVŠ za rok 2017, za účelem zejména zjištění podílu příspěvku na vzdělávání a výzkum poskytnutého VVŠ z MŠMT na celkových veřejných zdrojích, pak také Výkaz zisků a ztrát za rok 2017 za účelem vyčíslení podílů nákladů jednotlivých kategorií nákladů. Dále jsou použity data MŠMT o průměrných přepočtených počtech zaměstnanců VVŠ v členění akademických, vědeckých a ostatních zaměstnanců za rok 2018.
2. Kvalitativní výzkum provedený jak metodou pozorování účastí na výzkumu jako odborný člen týmu, tak analýzy z výsledků výzkumu vycházejícího z publikovaného materiálu Evropské asociace univerzit věnujících se finanční udržitelnosti univerzit a kalkulaci úplných nákladů na evropských univerzitách (EUA, 2008 a 2011) za účelem zmapování úrovně aplikace plných nákladů při finančním řízení a překážek bránících ve využití moderních kalkulačních metod. Výzkum je realizován v letech 2006 - 2008 formou řízených interview a vyplňováním dotazníku. Výzkumu se účastnilo 13 finančních pracovníků VVŠ (University of Coimbra, Friedrich –Alexander University of Erlangen-Nuremberg, Graz University of Technology, University of Twente, National University of Ireland, University of Warsaw, ISIK University, University of Liverpool, Catholic university of Leuven, Uppsala University, University of Tartu, University Carlos III of Madrid, Tomas Bata University in Zlín), a dále pracovníci EUA. Celý výzkum je veden Tomasem Erstenmannem jako projektovým manažerem. Výzkum probíhal formou schůzek a interview k danému tématu.
3. Kvalitativní výzkum, jehož průběh a výsledky jsou popsány dále za každou jednotlivou VVŠ, je proveden osobním šetření autora disertační práce na vybraných 8 zahraničních VVŠ v letech 2008 – 2013 formou interview

s ekonomickými pracovníky VVŠ ((Leiden University, University of Amsterdam, University of Liverpool, University College London, Ghent University, University of Helsinki, University College Dublin a Trinity College Dublin), v 5 případech formou týdenní stáže s ekonomickým pracovníkem, ve 3 případech celodenní šetření k metodice alokace nákladů. Dále na českých 5 VVŠ opět s ekonomickým pracovníkem VVŠ v letech 2008 – 2019, nicméně univerzity si přejí zůstat v anonymitě, z tohoto důvodu je uvedeno jen shrnutí podstaty výsledků šetření alokace nákladů. Jako forma výzkumu je použito interview s ekonomickými pracovníky podílejícími se na finančním řízení dané VVŠ, kdy je v rámci interview analyzován postup a princip uplatňování řízení nákladů a zejména pak zjišťování způsobu výpočtu výše plných nákladů na jednotlivé aktivity.

4. Kvantitativní výzkum provedený v rámci účasti na projektu RVO v roce 10-12/2017 a 2018 s kolektivem řešitelů. Výzkum je realizován dotazníkovou formou, obsahoval 39 otázek, z toho 20 vztahujících se ke zjištění využívaných nástrojů nákladového controllingu a povědomí o finančním řízení, kdy je dotazováno 201 respondentů – finančních manažerů, přičemž odpovědělo všech 201 respondentů, a to 63 organizací veřejného (zejména neziskové organizace, USC, školská zařízení apod.) a 138 organizací soukromého sektoru. Otázky jsou kladeny formou uzavřených otázek prostřednictvím studentů-agentů výzkumu, kdy cca 30 % bylo ověřeno z hlediska vyplnění zodpovědnou osobou. Analyzováno bylo 10 otázek ve dvou krocích, jednak Pearsonův Chi-kvadrát test, který vyhodnocuje z pohledu statistiky vztah dvou veličin, a pak logistickou regresí za účelem posouzení intenzity a významu vztahů z důvodu více proměnných. Regresní modely jsou odhadnuty dle metody maximální pravděpodobnosti. Profilované intervaly spolehlivosti s intervalovými stopami profilu jsou vypočteny tak, aby představovaly 95 % intervalu spolehlivosti v poměrech pravděpodobnosti. Regresní modely a intervaly důvěry vznikly ve statistickém balíčku R 3.5.3 s pomocí knihovny MASS (Venables, Ripley 2010)
5. Kvalitativní výzkum provedený na českých VVŠ v roce 2018 a 2019, kdy je dotazníkovou formou osloveno všech 26 českých VVŠ – dotazník je zaslán na hlavní ekonomy rektorátu elektronicky. Dotazník elektronicky s uvedením IČ vyplnilo, za hlavní ekonomy tajemníci dané VVŠ, 9 českých VVŠ, přesto si nepřejí být z důvodu ochrany dat konkretizováni a 4 VVŠ neuvádí IČ z důvodu požadavku na anonymizaci již při vyplňování dotazníku, ale uvádějí zkratu k VVŠ. Přibližně 30 % bylo následně znovu osobně ověřováno. V dotazníku je 16 otázek, z toho 8 uzavřených odpovědí – ano/ne. Podrobné výsledky jsou popsány v samostatné části.
6. Historický výzkum z materiálů a konferencí a dotazováním účastníků konference MŠMT a TC AV ČR konaných k tématu metodiky plných nákladů

(MŠMT a TC AV ČR 30. 3. 2009 Budoucnost „Full Cost modelu“ ve výzkumu v ČR, ALEVIA s. r. o. 7. 6. 2012 Problematické otázky v oblasti Výzkumu, vývoje a inovací, MŠMT 7. 11. 2011 Financování PO4 VaVPI,, TC AV ČR Konference: Full cost: výzva nebo hrozba 11. 10. 2012)

7. Kvalitativní výzkum podmínek čerpání jednotlivých zdrojů provedený autorem disertační práce na základě analýzy všeobecných podmínek poskytovatelů MŠMT, TAČR, GAČR platných v období 2008-2019 dostupných na veřejných stránkách poskytovatelů a z příloh rozhodnutí o poskytnutí dotace a příspěvků.

Výše uvedené výzkumy jsou doplněny o poznatky studie provedené v roce 2011 v oblasti výzvy MŠMT na podporu zavedení metodiky plných nákladů - OPVK. Zdrojem studie byly veřejně dostupné informace na webových stránkách do výzvy zapojených VVŠ a informace na webových stránkách MŠMT. Veškeré výzkumy jsou zaměřeny především na VVŠ, jen ve 2 případech, jak je uvedeno výše, jsou předmětem výzkumu i organizace soukromého sektoru či jiné organizace veřejného sektoru, a to z důvodu komplexního pohledu na řízení nákladů a zohlednění praxe těchto organizací v dané oblasti, které mohou být přínosem pro VVŠ.

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

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

První výzkum autora disertační práce je zaměřen na oblast struktury nákladů českých VVŠ, kdy zdrojem dat byly výroční zprávy jednotlivých českých VVŠ a jejich kumulační přehled zveřejněný na webových stránkách MŠMT za rok 2008 a 2017, což byla v době výzkumu poslední známá data. Dále byla použita tabulka MŠMT obsahující průměrné přepočtené počty zaměstnanců VVŠ v členění akademičtí, vědečtí a ostatní zaměstnanci za rok 2018. Dále tabulky ČSO za rok 2008. Z výsledků výzkumu je patrné, že největší podíl nákladů vyvolávají osobní náklady, a to více než 50 %. Při srovnání s analýzou hospodaření provedenou o necelých deset let později tvoří osobní náklady 54 % celkových nákladů. Z uvedeného je zřejmé, že struktura nákladů je z pohledu času téměř shodná. Nelze ovšem říci, že by to bylo dáno neměnnou personální strukturou českých VVŠ, ta se přizpůsobuje aktuálním potřebám. Pro doplnění kontextu o přehledu hospodaření českých VVŠ je důležitá i struktura výnosů. Z výzkumu vyplývá, že hlavním zdrojem příjmů českých VVŠ je příspěvek MŠMT na vzdělávání a výzkum. Tento příspěvek je možné využít jak pro úhradu nákladů související se vzděláváním, tak pro úhradu nákladů na výzkumné činnosti. Z uvedeného vyplývá, že největší podíl nepřímých nákladů je směřován právě do osobních

nákladů, které mohou souviset jak se vzděláváním, tak s výzkumem. Je tedy nutné se v rámci řízení nákladů věnovat i optimalizaci personální struktury a možnostem snižování nákladů z důvodu limitovaných finančních zdrojů. Ačkoli jsou VVŠ v případě řízení lidských zdrojů specifické, existuje i v prostředí VVŠ riziko fluktuace zaměstnanců, čemuž se vedení VVŠ snaží předejít zejména prostřednictvím vysokých kvalifikačních požadavků při obsazování pozic akademických pracovníků, aby tak minimalizovali zdroj rizika při řízení lidských zdrojů, za který je v soukromém sektoru považována „nedostatečná kvalifikace zaměstnanců“ (Kozubíková, Zámečník, Výstupová, 2020). Dále bylo zjištěno že až 90 % celkových nákladů představují náklady fixní. Osobní náklady tvoří 58 % z fixních nákladů. Vysoký podíl fixních nákladů je pro neziskové organizace typický (Matyáš, Stránský, 2010).

4.2.2 Kalkulace nákladů na českých a zahraničních VVŠ

Kalkulace představují proces přiřazení nákladů na kalkulovaný výkon, kterým je v případě terminologie VVŠ jednotlivá aktivita. Jednotlivými aktivitami jsou zejména výuka studentů, vzdělávací či výzkumný projekt, zakázka doplňkové činnosti, například školení na základě objednávky a podobně. VVŠ mají za cíl aplikovat při rozpočítávání nákladů na jednotlivé aktivity plnou výši nákladů souvisejících s danou aktivitou, a to se zohledněním příčinné vazby k jednotlivé aktivitě. České VVŠ se nechávají při implementaci metodiky plných nákladů inspirovat zahraničními VVŠ. Z výše uvedeného důvodu byly realizovány výzkumy i na zahraničních VVŠ. Šlo o dva samostatné na sebe navazující výzkumy. Jeden z výzkumů probíhal pod hlavičkou EUA v letech 2006 až 2008, ze kterého EUA (2008) následně také vydala publikaci, jež je i zdrojem dalšího autorova výzkumu. Dále mimo výzkum pod hlavičkou EUA byl realizován i autorův vlastní výzkum v letech 2008-2013, a to v podobě případových studií na vybraných zahraničních VVŠ. Srovnání základních rysů metodik alokace nákladů uvádí tabulka 4.1. Předmětem autorova výzkumu byly zahraniční VVŠ s obdobnou strukturou financování, které již měly s metodikou plných nákladů zkušenost a které byly z tohoto důvodu také zapojeny EUA do schůzek pracovníků zástupců zahraničních a tuzemských VVŠ, konaných v letech 2008 až 2013 za účelem podpory implementace metodiky plných nákladů na VVŠ. Z uvedeného kvalitativního výzkumu je zřejmé, že zahraniční VVŠ se opravdu snaží aplikovat nový přístup k řízení nákladů, který je založen na zohlednění příčinných vazeb k dané aktivitě, tj. metodě ABC, a že přístupy ke kalkulačním metodám na zahraničních VVŠ jsou si velmi podobné a liší se jen v několika bodech. Z tohoto důvodu se jeví jako vhodné využít dobrých praktik, které jsou již při aplikaci metodiky plných nákladů využívány na zahraničních VVŠ. Ze srovnání je zřejmé, že většina ze zkoumaných zahraničních VVŠ využívá rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Přímé pak alokují k dané aktivitě přímo a

Tabulka 4.1 Srovnání základních principů metodik plných nákladů na zahraničních VVŠ

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

Zdroj: Vlastní zpracování

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

Nelze říci, že by české VVŠ nepřímé náklady ke zdrojům v minulosti nepřirazovaly. Před tím než byly zahájeny projekty MŠMT a aktivity EUA a TC AV ČR, využívaly české VVŠ k přiřazení nepřímých nákladů převážně tradičních kalkulačních metod. Nyní, kdy se již do algoritmů přiřazení nepřímých nákladů promítly minimálně zkušenosti s metodikou plných nákladů ze zahraničních VVŠ, vzniká otázka, jakou metodiku k rozpočítání nepřímých nákladů využívají, tj. zda zohledňuje skutečnou vazbu mezi výší nepřímých nákladů k dané aktivitě.

Na elektronický dotazník, zpracovaný v rámci výzkumu provedeného autorem v roce 2018 a 2019, z oslovených 26 českých VVŠ odpovědělo 13 VVŠ. V rámci výzkumu bylo zjištěno, že z 13 VVŠ jen jedna nezjišťuje, jaké jsou celkové náklady, včetně nákladů na řízení VVŠ na jednotlivé aktivity, u zbylých 12 VVŠ je tato informace zjišťována; 10 VVŠ vede manažerské účetnictví, 3 VVŠ nevedou manažerské účetnictví; 7 VVŠ přiřazuje náklady na jednotlivé aktivity s ohledem na příčinný vztah nepřímých nákladů k aktivitě, 6 VVŠ přiřazuje náklady bez příčinného vztahu; 10 VVŠ využívá při finančních rozhodování znalost nákladů na jednotlivé aktivity, 3 VVŠ tak nečiní; 8 VVŠ potřebují znát plné náklady z interních důvodů, 5 VVŠ tak činí v důsledku požadavků externího subjektu; 12 VVŠ zohledňuje při vyčíslení režijních nákladů, na jaký zdroj je režijní náklad načítován, 1 VVŠ nezohledňuje; 7 VVŠ používá stejný algoritmus výpočtu přiřazení režijních nákladů do všech zdrojů, 6 VVŠ má rozdílné algoritmy; 2 VVŠ vyhovuje stávající algoritmus, 11 VVŠ nevyhovuje (přičemž 1 VVŠ má nevhodně nastavený algoritmus a 10 VVŠ má složitý výpočet) a 1 VVŠ navrhuje, aby byl stejný přístup na všech VVŠ; 8 VVŠ by chtělo změnit stávající algoritmus (mezi nimi i jedna, která uvedla, že jí stávající algoritmus vyhovuje), 5 VVŠ si nepřeje změnit algoritmus, a to ani přesto, že 3 z nich mají složitý výpočet; 12 VVŠ využívá jako rozvrhovou základnu procento z přímých nákladů nebo procento z mezd či osobních nákladů nebo procento z výnosů. Jen jedna VVŠ využívá úvazku jako rozvrhové základny. Uvedené údaje z výzkumu potvrzují, že české VVŠ chtějí a snaží se aplikovat metodiku plných nákladů zohledňující vazby k jednotlivým aktivitám, avšak provedený výzkum prokazuje,

že i s časovým odstupem, kdy je sice přiřazení nepřímých nákladů postaveno na propočtu, jež má zohledňovat vazbu nákladů k aktivitě, stále v průběhu přiřazení nepřímých nákladů využívají v určitém kroku postupu výpočtu tzv. tradičních kalkulačních metod. Skutečnost, že pro řízení nákladů je znalost struktury a objemu nákladů nezbytná, je již zřejmá. Nicméně je třeba si současně uvědomit, že náklady jsou přetransformované zdroje do svého užití a představují čerpání zdrojů, které mohou mít nějaké omezení. Každá organizace tak má svou strukturu zdrojů krytí nákladů a s každou aktivitou, která je na VVŠ realizována, tak vzniká určitý náklad, který je potřeba pokrýt vybraným zdrojem. Na danou aktivitu je přiřazen jeden dominantní zdroj, jehož čerpání má svá pravidla. Tento zdroj má hradit plně či z větší části související náklady. V případě, že aktivita není plně kryta tímto zdrojem, mohou nastat případy spolufinancování a úhrady nezpůsobitelných nákladů.

V prostředí VVŠ je možné za účelem alokace nákladů doporučit aplikaci metody ABC, přičemž musí být současně respektována pravidla čerpání zdrojů. Musí být vždy jasně evidováno, zda jsou náklady hrazeny pouze jedním zdrojem nebo více zdroji. Pokud je aktivita hrazena více zdroji, je nutné rozlišovat, zda jde o spoluúčast tzv. částečné kofinancování nebo dokrývání nákladů nad rámec uznané výše nákladů na danou aktivitu, nebo náklady, které jsou nezpůsobitelné pro určitý zdroj financování. To vše jsou důležité informace, které management VVŠ by měl znát a jsou důležité i pro vyhodnocení efektivity čerpání zdrojů. Pokud jde o nástroje nákladového controllingu, jako je rozpočtování a kontrola hospodaření, jak již bylo uvedeno, aby VVŠ mohly využívat rozpočty a provádět kontrolu hospodaření efektivně, musejí znát plné náklady, a to v jednotlivých aktivitách a zdrojích. Ve struktuře rozpočtování mají VVŠ jistou volnost, z hlediska struktury je zcela na VVŠ, jaké členění nákladů a rozsah si zvolí, nicméně i zde by mělo být dodrženo rozpočtování položek ve vztahu ke všem zdrojům krytí. V případě zprávy o hospodaření, jejíž struktura je dána MŠMT, je dopad nepřičtení plných nákladů do správných zdrojů závažnější, neboť ovlivňuje hospodářský výsledek přes jednotlivé zdroje za hlavní a doplňkovou činnost. Může tak zkreslovat pohledy MŠMT na srovnání nákladovosti VVŠ, a tím i jiné následné analýzy, prováděné za všechny či vybrané VVŠ. Závěry zjištěné za využití vybraných nástrojů nákladového controllingu pak mohou být využívány dále ve finančním controllingu, tj. mimo jiné při finančním plánování a finanční kontrole, neboť náklady, výnosy a hospodářský výsledek jsou podklady finančních plánů a jsou většinou spojeny s pohybem peněz, tudíž jsou spojeny i s cash flow, jež je součástí finančních plánů.

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

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

Za účelem splnění vedlejšího cíle 2, jehož podstatou je otázka, zda stejnou problematiku jako VVŠ řeší i veřejný sektor obecně. V rámci realizovaného výzkumu je osloveno 201 respondentů, z nichž je 138 organizací ze soukromého sektoru (SS) a 63 organizací z veřejného sektoru (VS). Celkem je účastníkům položeno 39 uzavřených otázek, z nichž 20 se týká využívaných nástrojů nákladového controllingu a povědomí o finančním řízení, ze kterých je pro potřeby získání odpovědi na výše položenou otázku vybráno 10 dotazníkových otázek. Odpovědi na tyto otázky jsou analyzovány nejprve popisnou statistikou se současným ověřením spolehlivosti dat pomocí Personova Chí-kvadrát testu na hladině významnosti p-value 5% a následně jsou podrobeny testování logistickou regresí.

Na základě provedeného výzkumu tak lze říci, že pokud organizace vedou vnitropodnikové účetnictví, je šance, že zjišťují plné náklady až 7 krát větší. Dále pak, pokud organizace využívají nástroje nákladového controllingu, je šance až 9 krát větší, že potřebují zjišťovat plné náklady a že tím tak přispívají k úspěšnému finančnímu řízení. Výzkumem se nepodařilo statisticky prokázat, zda využívají více či méně jednu z moderních kalkulačních metod, nicméně ze zkoumaného vzorku se potvrdilo, že organizace obou sektorů velmi málo znají a využívají metodu – ABC. Je tedy možné, jak uvádí i literární rešerše pro organizace, že je aplikace moderních kalkulačních metod více ekonomicky náročnější, a proto u organizací obou sektorů spíše využívají tradičních kalkulačních metod stejně jako je tomu u VVŠ, případně mohou existovat i jiné překážky, které mohou bránit implementaci moderních kalkulačních metod přesto, že přínosy používání kalkulační metody ABC jsou z dostupné literatury již známy. Výsledky výzkumu potvrzují zjištění vyplývajícími z literární rešerše (např. Hammer, 2011), že organizace si uvědomují potřebu znát plné náklady na jednotlivé aktivity. Přičemž využívání moderních kalkulačních metod za tímto účelem stále ještě není dominantní způsob přiřazování nákladů a z tohoto pohledu není rozdíl mezi organizacemi veřejného a soukromého sektoru

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

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

Jsou státy, v nichž je na národní úrovni rozhodnuto, že VVŠ musí metodiku plných nákladů implementovat, a přitom je definována i závazná struktura této metodiky. Příkladem může být implementace TRAC ve Velké Británii.

V Nizozemí mají také systém přiřazování nákladů dán na národní úrovni a vychází z metodiky ABC. Dalším příkladem metodiky definované na národní úrovni může být i slovenský UNIKAN. Pak jsou ale i země, kde VVŠ musí zavést metodiku plných nákladů, kterou si samy vytvářejí. Jak je již uvedeno, české VVŠ patří do skupiny VVŠ, které si musí svou metodiku vytvořit samy. Přestože je věcí ekonomických pracovníků metodiku připravit a implementovat, je někdy velmi těžké překonat bariéry, které implementace přináší. Za silnou bariéru lze považovat nedostatek informací mezi akademickými pracovníky, dále pak prolínající se oblasti vzdělávání a vědy, výzkumu a inovací. Další důležitou bariérou je vícezdrojové financování a rozdílné požadavky poskytovatelů z pohledu uznatelnosti nákladů, dále také nedostatek finančního a personálního kapitálu a přimět pracovníky ke změně myšlení.

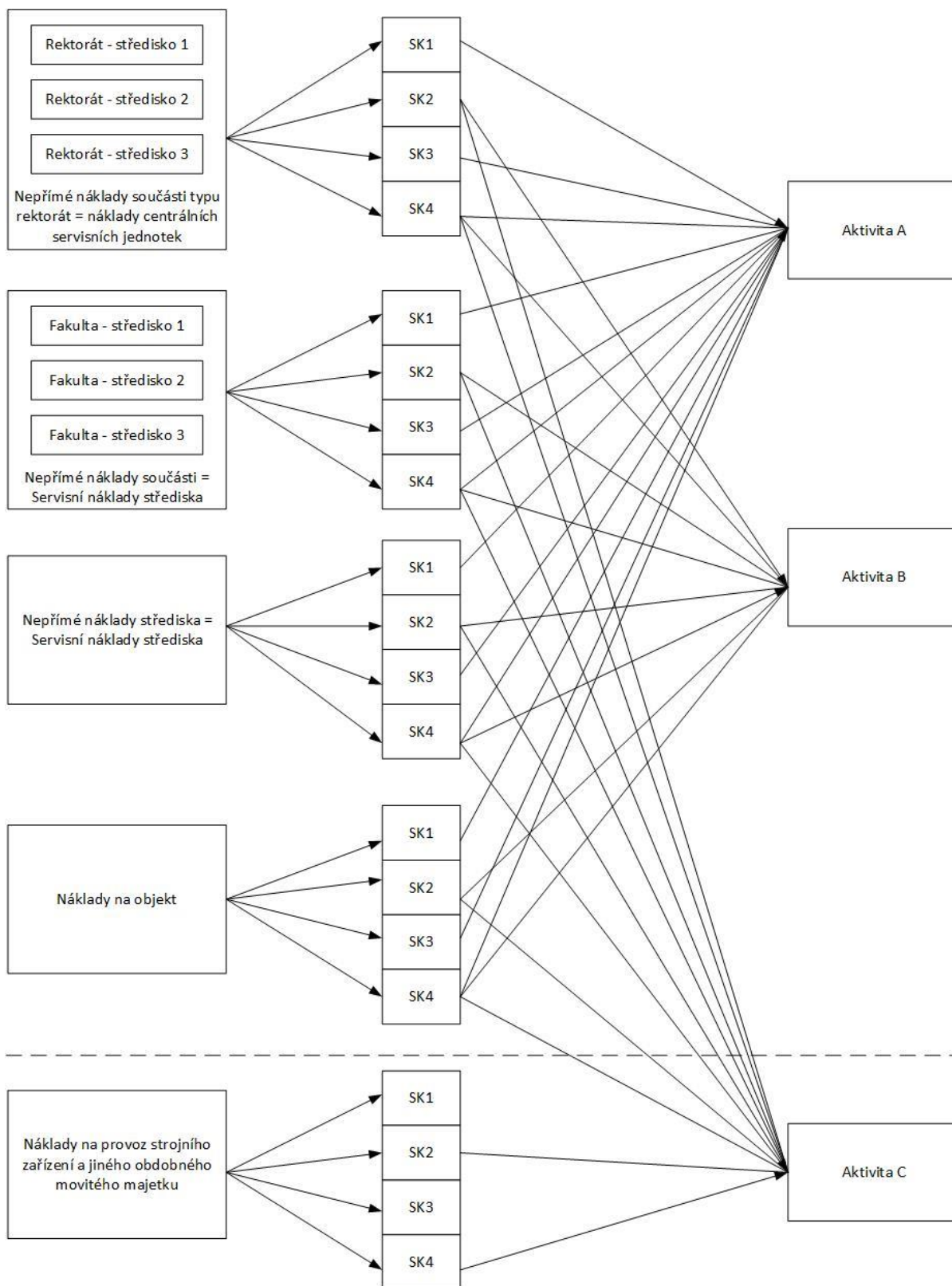
Z podmínek čerpání veřejných finančních prostředků, jež jsou součástí rozhodnutí o přidělení veřejných prostředků příjemci, vyplývá, že vliv času je faktor, který může mít i negativní dopad na organizaci, pokud nenastaví procesy řízení nákladů včas, neboť pozdní zjištění plných nákladů neumožní organizaci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

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

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

Jako první je nutné uvést, že přímé náklady je nutno směřovat na danou aktivitu přímo. Následně je nutné vydefinovat si skupinu nepřímých nákladů s rozdělením na čtyři skupiny aktivit, tj. SK1: náklady týkající se výhradně aktivit vzdělávání, SK2: náklady týkající se výhradně aktivit vědy, výzkumu a inovací (dále VaVaI), SK3: náklady týkající se všech aktivit mimo VaVaI (vzdělávání a ostatní

nevýzkumné aktivity), SK4: Náklady týkající se všech aktivit vč. VaVaI. Tyto skupiny nepřímých nákladů tvoří skupiny aktivit a jsou stanoveny dle úrovně organizační struktury, kde vznikají, tj. na centrální úrovni jako nepřímé náklady centrálních servisních jednotek rektorátu a úrovně dalších organizačních jednotek typu fakulta, tj. nepřímé náklady servisních jednotek součástí, a dále nižších organizačních jednotek představující nepřímé náklady střediska, tj. servisní náklady střediska. Po vyčíslení těchto nepřímých nákladů na různých úrovních je třeba zvolit tzv. rozvrhovou základnu, přes kterou se nepřímé náklady přiřazené dané skupině aktivit přidělí aktivitě. Při realokaci nepřímých nákladů, mimo náklady na provoz objektů budov VVŠ, se k rozúčtování nepřímých nákladů jeví jako vhodné využít pro rozvrhovou základnu počet produktivních hodin všech akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek, na které lze daný nepřímý náklad vztáhnout, přičemž počet produktivních hodin přepočteného počtu akademických pracovníků na plný úvazek, je dán počtem pracovních hodin za rok a snížených o počet hodin připadající na dovolené. V případě rozdílných počtů dnů dovolené pro různé kategorie pracovníků je nutno vypočítat odděleně počty produktivních hodin za jednotlivé kategorie akademických pracovníků lišící se v počtu dnů dovolených a následně sečíst všechny hodnoty produktivních hodin, počítaných nejprve odděleně, za všechny kategorie. Nepřímé náklady roztríděné do skupin nákladů (SK1-SK4) tvořící skupiny aktivit na centrální úrovni se rozpočítají na jednu hodinu produktivní práce akademického pracovníka přepočteného při plném úvazku. Tímto postupem se nepřímé náklady centrální úrovně rektorátu realokují na další organizační jednotky VVŠ, a to dle počtu produktivních hodin všech akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek dané součásti a přes počty produktivních hodin strávených na aktivitě jsou následně přiřazeny i k dané aktivitě. Před samotnou realokací je ještě možné provést několikrát iteraci, kterou by se nejprve přerozdělily náklady centrální úrovně mezi jednotlivými útvary (středisky) centrální úrovně - rektorátu, a to na základě produktivních hodin veškerého přepočteného počtu pracovníků na plný úvazek centrální úrovně. Tyto iterace se opakují tak dlouhou, až každá další iterace znamená již jen minimální změny ve výši nákladů jednotlivých útvarů (středisek) centrální úrovně. To má význam zejména za předpokladu rozdílných rozvrhových základen pro jednotlivé druhy nepřímých nákladů centrální úrovně. Iterace je možné provádět i za předpokladu jedné rozvrhové základny, neboť by tyto výpočty mírně ovlivnily i výši nákladů rozpočítávaných za kategorii SK1-SK4, tj. vzdělávání, dále výzkumu, a taky společné pro vzdělávání mimo výzkum a společné vč. výzkumu. Nicméně neprovedení této iterace z hlediska objemu nepřímých nákladů může mít jen minimální vliv na vypočtené hodnoty, proto v případech, kdy by byla změna jen minimální, není nutné iteraci provádět. Nepřímé náklady na nižších organizačních úrovních vysoké školy se vyčíslí opět na jednu hodinu produktivní práce všech akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek dané součásti, tzn. dle stejného principu, jak již je uvedeno výše.



Obr. 4.1: Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ s využitím metody ABC (vlastní zpracování)

Popsaným postupem se zjistí sazba nepřímých nákladů na jednu hodinu produktivní práce akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek, a to v členění dle jednotlivých skupin aktivit (výhradně vzdělávání, výhradně výzkumu, všechny aktivity mimo výzkum, všechny aktivity včetně VaVaI). Výše nepřímých nákladů je pak přiřazena za každou skupinu aktivit a úroveň servisních nákladů odděleně, a to dle počtu odpracovaných hodin, případně vypočtených hodin dle výše úvazku připadajícího na akademického pracovníka přepočteného při plném úvazku, zapojeného do realizace kalkulované aktivity a hrazených formou osobních nákladů přímo z dané aktivity. Pokud není úvazek na danou aktivitu nastaven, je nutné vyčíslit objem pracovních hodin související s danou aktivitou s ohledem na celkový úvazek daného pracovníka a ostatní vykonávané činnosti. Do projektů vědy, výzkumu a inovací je pak možné rozúčtovat dle počtu odpracovaných hodin akademických pracovníků přepočteného na plný úvazek pouze část z nepřímých nákladů, a to zjištěnou za skupinu aktivit SK2 vědy, výzkumu a inovací a SK4 aktivity vč. VaVaI. Náklady na objekty budov a jejich provoz musí být dle pasportizací rozděleny do skupiny aktivit. Pro rozúčtování nákladů na pořízení, provoz a energie objektů budov se jeví jako nejvhodnější zvolit rozvrhovou základnu metry čtvereční, které jsou pak k aktivitě přiřazeny právě dle počtu m² využitých pro danou aktivitu a počet hodin využívajících dané m² pro danou aktivitu. Výpočet nákladů za využití prostor pak vychází z pořizovací ceny objektů budov děleno předpokládanou živostí objektu budov a celkovým počtem m², který daný objekt má, a také děleno průměrným počtem produktivních hodin připadajících na jednoho akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek za rok.

Dle m² využitých pro danou aktivitu a počet hodin využívajících dané m² k dané aktivitě jsou pak přiřazeny náklady na pořízení a technické zhodnocení objektů budov. Stejně tak se přistupuje k rozpočítání nákladů na provoz samotných objektů budov, kdy náklady na provoz za určité období, jsou vyděleny plochou v m² objektu budov a následně průměrným počtem produktivních hodin připadajících na akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek na stejné období, za které jsou skutečné náklady rozpočítávány. Tímto postupem je zjištěna cena za m² a hodinu produktivní práce akademického pracovníka za využití objektů budov k dané aktivitě. K danému úkonu je pak nutné vždy mimo počty hodin, které daná aktivita trvá, vyčíslit i využití m². V případě využívání např. kanceláří pro danou aktivitu je nutné vědět, kolik m² daná kancelář má a kolik akademických pracovníků přepočtených na plný úvazek ji využívá, aby se mohly přiřadit správné m². Pokud je využíváno strojního zařízení či jiného movitého majetku, je nutné přiřazení do konkrétní skupiny aktivit. Následně náklady vycházejí na jednu hodinu produktivní práce z pořizovací ceny vydělené očekávaným počtem let životnosti a počtem produktivních hodin akademického pracovníka přepočteného na plný úvazek. K sazbě je pak připočtena hodnota za

spotřebu energii, vody dle spotřeby a doby provozu movitého majetku. Efektivní přístup k alokaci nepřímých nákladů na VVŠ uvádí obr. 4.1.

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

V návaznosti na aktivitě přiřazené a následně i zaúčtované plné náklady, tj. přímé i nepřímé, zjištěné se zohledněním vazby k dané aktivitě, je pak možné přistoupit k využití dalších vybraných nástrojů nákladového a následně také finančního controllingu, tj. již zmiňované rozpočtování, kontrola hospodaření a následně pak i plánování. Minimálně v případě rozpočtování a kontroly hospodaření je však potřeba přiřazovat veškeré plné náklady dané aktivitě a zvolit také maticový přístup nákladů a výnosů, kdy jsou položky rozpočtu i kontroly hospodaření sestavovány maticově, tzn. kategorie nákladů musí mít vždy přiřazenu vazbu ke zdroji. Obdobně lze postupovat i v případě finančního plánování, kdy VVŠ v maticové struktuře zohledňuje zdroje a podmínky zdrojů VVŠ. Při rozpočtování VVŠ jako celku, ale i na nižších úrovních, je doporučeno ve struktuře rozpočtu rozlišovat mimo přímé a nepřímé náklady, také výši podpory, vyžadované částečné kofinancování a nezpůsobitelné náklady. VVŠ by tak měly všechny rozpočty, které tvoří pro projektové i neprojektové aktivity, doplnit vždy o všechny jednotlivé zdroje, které budou hradit tzv. související náklady, tzn. mělo by být využito maticového nákladově výnosového řízení při jakékoli úrovni nastavování rozpočtu, které může být současně rozšířeno i o jednotlivé roky doby řešení projektu.

Dále VVŠ sestavují výroční zprávu o hospodaření VVŠ jako celku, které velmi podrobně vyhodnocuje hospodaření VVŠ za uplynulý kalendářní rok, ale přestože všechny VVŠ tyto materiály vyplňují ve stejné struktuře a hodnoty zde uvedené jsou jakýmsi podkladem pro možná srovnání za VVŠ, srovnání nákladovosti procesů na jejich základě přesto provést nelze, a to z důvodu, že náklady nejsou přiřazovány a zaúčtovány dle stejných algoritmů do jednotlivých zdrojů, což neumožňuje ani srovnání za skupiny aktivit, jako je vzdělávání a výzkum, hlavní a doplňková činnost. Definování jednotného přístupu k realokaci nepřímých nákladů by tak umožnilo provést skutečné srovnání nákladovosti procesů VVŠ, ve kterém by se odrážela i hodnota vybavení a administrativní podpory činností VVŠ. Přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje zajistí transparentní financování a umožní porovnat vynaložené náklady a získané zdroje k dané aktivitě. Čím větší objem výnosů díky přiřazeným plným nákladům získá, tím vyšší je efektivnost jako důsledek přiřazení plných nákladů na jednotlivé aktivity.

V případě VVŠ, jak je již zmíněno v předchozích kapitolách, se nesmí opomíjet skutečnost vlivu rozdílu akademického a kalendářního roku. Dále pak je také ovlivněn obdobím trvání dané aktivity například projektu, kdy přiřazení nákladů

na jednotlivé aktivity a zdroje musí důsledně probíhat odděleně za jednotlivé kalendářní roky, aby se minimalizovaly objemy nevyužitých veřejných finančních prostředků z důvodu pozdního vyčíslení plných nákladů dané aktivity. Z tohoto pohledu je možné říci, že čas hraje důležitou roli v tom, jestli zdroje budou získány a následně pak čerpány dle podmínek poskytovatele nebo vráceny jako nevyužité poskytovateli.

Přístup k řízení nákladů a výnosů se tak přes svá zjištění přenáší i do vstupních informací nástrojů finančního controllingu. VVŠ může využít tyto závěry mimo jiné i ve finančním plánování, jež se orientuje na stanovení finanční strategie VVŠ, čímž má zásadní vliv na dosahování hlavního cíle organizace, kterým je u VVŠ zejména efektivní (maximální) využití zdrojů v hlavní činnosti a dosahování předem definované úrovně zisku v doplňkové činnosti. Zde je nutné připomenout, že jelikož hlavním posláním VVŠ je zabezpečení terciálního vzdělávání a tvůrčích aktivit, tj. činnost hlavní, jsou náklady na akademické pracovníky, ale i administrativu, provoz budov a jiné další náklady, které mohou být společné i pro další aktivity, ale přednostně souvisí se vzděláváním, které VVŠ vykonává, a priori hrazeny ze zdrojů hlavní činnosti, a to konkrétně příspěvku MŠMT na vzdělávání a výzkum. Pokud VVŠ realizuje jiné aktivity, než je samotné vzdělávání, a to jiné aktivity včetně projektů, za které VVŠ získává další zdroje, ať už v hlavní či doplňkové činnosti, musí náklady související s těmito aktivitami odebrat ze zdroje příspěvku MŠMT na vzdělávání a výzkum a musí těmito náklady zatížit odpovídající dané zdroje. Z tohoto pohledu je tedy velmi důležité, jaké náklady jsou přiřazeny a vykázány do jakého zdroje, což ovlivní přiřazené zdroje krytí nákladů. Přiřazené náklady a výnosy ovlivní hospodářský výsledek, který se posuzuje jak za jednotlivý zdroj, skupinu zdrojů, které tvoří hlavní a doplňkovou činnosti, ale i hospodářský výsledek VVŠ celkem. Přeučtování nákladů na základě zjištěné výše dle identifikovaného efektivního přístupu k přiřazování nákladů tak může ovlivnit čerpání zdrojů a hospodářský výsledek VVŠ celkem, ale i v hlavní a doplňkové činnosti odděleně. Stejně tak jako pro rozpočtování v nákladovém controllingu, jehož obsahem je hodnotově vyjádřený předpokládaný objem nákladů a výnosů a jejich rozdíl, ať už na úrovni organizace jako celku nebo jednotlivých součástí či středisek a pro jednotlivé aktivity, je i pro činnosti související s finančním plánováním důležité zjišťování, evidence a řízení nákladů s vazbou na dané aktivity při současném přiřazování zdrojů, resp. výnosů, které by mělo probíhat souběžně, tj. mělo by být maticově orientované na náklady a výnosy, neboť souvisí s plánováním příjmů od poskytovatelů a ovlivňují cash flow. Náklady přiřazené s vazbou k jednotlivým aktivitám a současné přiřazení zdrojů úhrady nákladům umožní jak pro veřejné zdroje, tak pro zdroje neveřejné, zajistit efektivní využití těchto zdrojů. To znamená, že VVŠ dokáže využít maximálně účelně daného zdroje. Dalším přínosem přiřazování nákladů s vazbou na danou aktivitu za současného přiřazení zdrojů je možnost

vyhodnotit, jaké další zdroje budou na aktivitu potřeba a VVŠ tak současně může vyhodnotit, zda na danou aktivitu má dostatek volných prostředků, nebo zda si bude nucena vzít úvěr. Finanční plán je tak ovlivněn z pohledu zdrojů financování výší prostředků, které jsou přiděleny VVŠ a které získá z realizované doplňkové činnosti a jak efektivně VVŠ dokáže tyto zdroje využít.

Přestože v prostředí VVŠ existují bariéry, které VVŠ znesnadňují aplikaci metodiky plných nákladů s příčinnou vazbou na jednotlivé aktivity, je možné využitím popsaného přístupu k alokaci nepřímých nákladů přes rozvrhovou základnu, kterou je produktivní počet hodin přepočteného počtu akademických pracovníků, příp. pro náklady na energie a provoz budov, kde je rozvrhovou základnou počet m², eliminovat výše uvedené bariéry, neboť navrhovaný systém výpočtu není složitý.

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

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

4.6 Diskuse k výsledkům výzkumu

Výzkum potvrzuje předchozí zjištění (příkladem EUA, 2008; Wagner, 2010; Hammer, 2011; EUA, 2013; Khadem et al. 2016; Kissa 2019; výzva MŠVVAŠ SR, 2019; EUA, 2020), že pro VVŠ je důležitá znalost plných nákladů na jednotlivé aktivity, a to z důvodu transparentnosti čerpání jednotlivých zdrojů,

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

Závěry výzkumů provedené autory, jako například Stouthuysen et al. (2013), Bery (2014), Mortaji et al. (2015), Sánchez et al. (2019), Khadem et al. (2016) korespondují se zjištěními v rámci autorova výzkumu, kdy VVŠ si uvědomují výhody moderních kalkulačních metod, ale stále existují překážky, které brání implementaci metodiky plných nákladů založené na zohlednění příčinné vazby nákladů k aktivitě, jak uvádějí i Lutilsky a Dragija, (2012), EUA, (2013), Sánchez et al., (2019). Vzhledem k bariérám, na které však implementace metodiky plných nákladů na VVŠ naráží, není potvrzeno, že by základním problémem byla neochota pracovníků akceptovat, jaké plné náklady na jednotlivé aktivity patří, jak uvádí Matyáš, Stránský (2010). Pro VVŠ z výzkumu plyne také stejný závěr, jako uvádí Lang (2005) a jak zdůrazňuje EUA (2020), a to, že se nesmí opomínat, že náklady a výnosy zaúčtované během účetního období jsou spojeny s hospodářským výsledkem a v případě VVŠ se posuzuje rozdíl nákladů a výnosů dle jednotlivých zdrojů, který může mít i finanční dopady do rozvahy, v důsledku přiřazených nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje. Pro VVŠ je tak velmi důležitý přenos závěrů zjištěných nákladovým controllingem, tj. kalkulacemi a kalkulačními metodami. Tyto závěry by následně měly být využity mimo jiné i při finančním plánování, které je chápáno, jak uvádí i Sedláček (1999), jako rozhodování o způsobu financování. Výsledky výzkumu taktéž korespondují se zjištěními Wagnera (2010), jenž uvádí, že uplatnění metody plných nákladů v manažerské praxi organizace je možné považovat za jeden z důležitých faktorů při posuzování kvality řízení organizace a že přiřazení plných nákladů může pomoci zajistit efektivní finanční řízení a finanční stabilitu, jak uvádí i EUA (2011), EUA (2013), Hammer (2011), EUA (2020).

5. PŘÍNOS DISERTAČNÍ PRÁCE PRO VĚDU A PRAXI

5.1 Přínosy práce pro vědu

Tato disertační práce rozšiřuje poznatky v oblasti zkoumaného tématu s ambicí přispět k podpoře naplňování cílů EUA, jejíž misí je zdůraznit důležitost a přínosy transparentního čerpání zdrojů a podpory finanční stability VVŠ. Disertační práce tak navazuje na předchozí výzkumy, například Mitchell (2009), Wagner (2010), Hammer (2011) nebo Lutilsky et al. (2012), včetně výzkumu EUA a obohacuje současný stav teoretického poznání v oblasti využití vybraných nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu se zohledněním vícezdrojového financování zejména na VVŠ. Disertační práce dále poukazuje na chybějící publikace popisující danou problematiku ve veřejném sektoru, zejména pak i vliv volby kalkulační metody na finanční stabilitu organizace. I přesto, že se některé domácí i zahraniční publikace, například Dryjova (2015), Šoljakova (2018), Tuccillo (2018), Kissa et al., (2019) a Simmonds et al., (2019), tématem využití nástrojů nákladového a finančního controllingu v organizacích veřejného sektoru zabývají, nebyl doposud vytvořen komplexní přístup využití nástrojů controllingu reflektující specifika vícezdrojového financování těchto organizací. Disertační práce tímto způsobem rozšiřuje poznatky o problematice efektivního řízení nákladů pomocí nástrojů nákladového controllingu s vazbou k finančnímu controllingu v organizacích veřejné sféry, se zaměřením na VVŠ a současně abstrahuje získané poznatky pro potenciální aplikaci navrženého přístupu v rámci finančního řízení VVŠ. Přínosy pro teorii lze dále spatřovat také ve zmapování přístupů k řízení nákladů a výnosů na zahraničních VVŠ formou vypracovaných případových studií, které spolu s publikací EUA (2020) poskytují východiska dalšího potenciálního výzkumu v oblasti řízení nákladů a výnosů VVŠ.

Na základě závěrů z kritické literární rešerše a výsledků výzkumu provedeného metodologickou triangulací je identifikován efektivní přístup k řízení nákladů se zohledněním možných návazností příkladem efektivní rozpočtování, vyhodnocování hospodaření VVŠ a finančního plánování při zohlednění vícezdrojového financování. Tento přístup přináší poznání rozboru přenosu důsledku manažerského rozhodnutí v podobě volby metodiky přiřazení plných nákladů na finanční stabilitu VVŠ. Základem je tedy teoretické poznání identifikace možného přístupu k metodice plných nákladů se zohledněním příčinné vazby na aktivity VVŠ při současném uplatnění maticově orientovaném řízení nákladů a výnosů. Z vědeckého hlediska je tak identifikován efektivní přístup, jehož cílem je usnadnit procesy finančního řízení zohledňující vícezdrojové financování a rozšířit tak okruh publikací věnujících se především nástrojům nákladového controllingu a vazbám na zdroje financování ve veřejném sektoru.

5.2 Přínosy práce pro praxi

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

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

6. NÁSTIN DALŠÍHO POKRAČOVÁNÍ PRÁCE

Problematika uplatňování plných nákladů na VVŠ v České republice i v zahraničí a efektivní využívání nástrojů nákladového controllingu ve vazbě k finančnímu controllingu je stále aktuální téma. Snaha, která by napomohla uplatnění pro VVŠ vzájemně podobných nástrojů nákladového controllingu, jejichž výsledkem by bylo efektivní finanční řízení, může být spojena mimo jiné i s překonáním bariér, které v současné době brání zavedení moderních metod řízení nákladů. Otevírá se tak prostor pro pokračování autorova výzkumu, tj. zkoumání, jaký má která bariéra vliv na zpomalení či zablokování zavedení metodiky plných nákladů založené na moderních metodách řízení nákladů, či zda potřeba podkladů pro nástroje finančního controllingu mohou pomoci překonat dosavadní bariéry. Otázkou k dalšímu zkoumání také je, zda může být bariéra překonána lépe, pokud je důvodem zavedení metodiky plných nákladů vlastní potřeba organizace či vlastní rozhodnutí. Další prostor pro výzkum se otvírá v zaměření na optimalizaci nákladů, a to zejména na řízení osobních nákladů a vliv řízení rizik lidských zdrojů na výši osobních nákladů. Uvedený další výzkum tak doplní komplexní přehled k dané problematice a poskytne ucelené teoretické poznání, které lze následně mimo vědecké účely také využít i v praxi a vzdělávání.

ZÁVĚR

Základem efektivního finančního řízení je pro organizace veřejného sektoru včetně VVŠ zefektivnění a transparentnost čerpání veřejných zdrojů, což bez správné znalosti plné výše nákladů a podmínek čerpání výnosů není možné. Při vyhodnocení využívání vybraných nástrojů nákladového controllingu byly hlavní oblastí výzkumu kalkulace a způsob přiřazení nákladů na jednotlivé aktivity na VVŠ, i když okrajově se práce věnovala i veřejnému sektoru obecně. Výzkum bylo nutné provést metodou triangulace. Výzkumy bylo zjištěno, že ačkoli si VVŠ uvědomovaly výhody moderních kalkulačních metod a měly nastaveny algoritmy přiřazování nákladů, které v určitém směru zohledňovaly vazby k dané aktivitě, v určité fázi výpočtu docházelo k využití i přístupu tradičních kalkulačních metod. Výzkum dále odhalil, že je také třeba rozlišovat plné náklady a způsobilé plné náklady. Z uvedeného důvodu byl identifikován efektivní přístup k řízení nákladů, kdy byly nepřímé náklady (kromě nákladů na objekty budov) realokovány přes skupiny aktivit na jednotlivé aktivity pomocí rozvrhové základny, tzv. počty produktivních hodin na přepočtený počet akademických pracovníků při plném úvazku a v případě nákladů na budovy byla použita rozvrhová základna „m²“. V návaznosti na alokační mechanismus bylo nutno přistoupit k řízení nákladů, a to tzv. maticově, kdy při řízení nákladů byly souběžně řízeny i výnosy, což znamená, že při řízení nákladů byly zohledňovány i podmínky čerpání výnosů, evidováno plné či částečné kofinancování a nezpůsobilé náklady. Dále byl zohledněn vliv doby trvání aktivity a rozdíl akademického a kalendářního roku. **Využití efektivního přístupu, tj. maticově orientované řízení nákladů a výnosů, bylo označeno jako základ pro efektivní rozpočtování a následně i východisko pro nástroje finančního controllingu jako je finanční plánování a kontrola, kterou VVŠ mohou při svém řízení efektivně využívat.** Pro komplexnost pohledu i na veřejný sektor obecně byl proveden výzkum zaměřující se na srovnání metody zjišťování plných nákladů v soukromém sektoru a veřejném sektoru obecně. Výzkum ověřil i v literární rešerši uvedené zdroje, že ačkoli si organizace uvědomovaly přínosy moderní kalkulačních metod, samy je příliš nevyužívaly, přičemž nebylo rozhodující, zda se jedná v o veřejný nebo neziskový sektor.

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

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

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

JAAFAR Hartini, Jessnor Elmy Mat JIZAT, Rosmini ISMAIL, Rohaila YUSOF, 2017. The Internationalization of Higher Education: An Estimation of Cost Using Activity Based Costing Method. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 2017. DOI: 10.6007/IJARBSS/v7-i7/3137 ISSN: 2222-6990

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

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

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

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

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

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

LAU, Y.W., N. ALIMUN, 2014. Making the most of activity-based costing: Case of compensation management at a Korean Public University. *Pertanika Journal*

of Social Science and Humanities. Volume 22, Issue December, 1 December 2014, Pages 163-174. ISSN: 01287702.

LESTARI, Dwi Indah, Rika MARDIANI, 2018 Activity Based Costing to Determine Tuition Fee in University: A case study. *Proceedings of the 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance* (ICEBEF 2018). [online]. Dostupné z DOI <https://doi.org/10.2991/icebef-18.2019.82> ISBN 978-94-6252-723-2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PARSON, L., M., REITENGA, A., L.. College and University President Pay and Future Performance, 2014. *Accounting Horizons*, 28(1), [online]. 2014, s. 125-142. Dostupné z doi: 10.2308/acch-50660

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-57735.

RIBADENEIRA, C., L. TUAPANTE, L. SIGUENZA-GUZMAN, F. AYABACA, A. TELLO, A.,P. VANEGAS, 2019. *A process collection methodology towards TDABC costing optimization of IT services: A case study in an ecuadorian university*. [online]. 2019 May 2019, s. 541-552

SÁNCHEZ, Rosario del Río , Vanessa Rodríguez CORNEJO, Teresa García VALDERRAMA, Jaime Sánchez ORTIZ, 2019. Design of the activities map with the ABC cost model for the university departments. *Cuadernos de Gestión*, 2019. Vol 19, Iss 2, Pp 159-184. ISSN 1131-6837 doi 10.5295/cdg.170824vr dostupné z <https://doaj.org/article/ad0aefec20b14e5ea271c945302ee895>

SEDLÁČEK, Jaroslav, 1996. *Základy manažerského účetnictví*. Brno, Masarykova univerzita ekonomicko-správní fakulta. ISBN 80-210-1312-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 1999. *Účetní data v rukou manažera Finanční analýza v řízení firmy*, Computer Press Brno. ISBN 80-7226-140-1

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

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

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

STOUTHUYSEN, Kristof , Michael SWIGGERS, Anne-Mie Reheul Filip ROODHOOF, 2013. Time-driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. *Library Collections, Acquisitions*,

& *Technical Services*. 2013 pages 83-91.
<https://doi.org/10.1080/14649055.2010.10766264>

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

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

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

TANDBERG, D., 2010. Interest groups and governmental institution: The politics of state funding of public higher education. *Educational Policy*, 24(5), s. 735-778.

TODOROVIČ, Dudič, 2017. *Contribution of controlling to business efficiency* Industry / Industrija. [online]. 2017, Vol. 45 Issue 1, p25-44. 20p

TUCCILLO, Danilo, Francesco AGLIATA, 2018. The ABC as Tool for Decision Making in Public Administrations. [online]. 2018. *Open Journal of Accounting* , 7, 125-138. Dostupné z <https://doi.org/10.4236/ojacct.2018.72009>

VALDIVIESO-DONOSO, R Ayabaca, F., L. SIGUENZA-GUZMAN, 2020. *Costing model based on time invested by activity for technological services in higher education institutions: A case study*. Volume 2020, Issue E25, January 2020, Pages 308-321, ISSN: 16469895

VENABLES, W. N. a B. D. RIPLEY, 2010. *Modern applied statistics with S*. New York: Springer.

VOLLMUTH, Hilmar J. 2002. *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-85235-54-4.

VOLLMUTH, Hilmar J, 2004. *Nástroje controllingu od A do Z: [přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku]*. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-7259-032-4.

VOLLMUTH, Hilmar J. 2004. *Nástroje controllingu od A do Z*. Profess Consulting s. r. o. ISBN 80-7259-029-4.

VOSOBA, Pavel, 2008. *Dokonalá manažerská selhání, Neobyčejná řešení obyčejných problémů*. Grada Publishing, a. s., ISBN 978-802-247-2461-4.

VÝSTUPOVÁ, Lenka, 2012. Výzkum v oblasti alokace nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje na vysokých školách. In: *In: Sborník příspěvků V. Mezinárodní*

vědecké konference doktorandů a mladých vědeckých pracovníků Karviná, 9. listopadu 2012. Karviná. ISBN 978-80-7248-800-1.

VÝSTUPOVÁ Lenka, Roman ZÁMEČNÍK a Ludmila KOZUBÍKOVÁ, 2020. The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D. Faculty of Economics and Administration*, 2020, ISSN 1211-555X.

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

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

ŽIŽLAVSKÝ, O., 2014. *CONTROLLING*; Akademické nakladatelství cern, Brno, s. r. o. ISBN 978-80-214-4857-5.

Internetové zdroje:

CZSO: Český statistický úřad [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/tabulkova_priloha_vysokoskolsky_vyzkum_a_vyvoj/\\$File/studie_tabulky.xls#"T50!A1](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/tabulkova_priloha_vysokoskolsky_vyzkum_a_vyvoj/$File/studie_tabulky.xls#)

Komora auditorů české republiky. Příručka k ověřování dotací [online]. [cit.2020-04-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4423/prirucka-aktualizace-final.pdf>

MEDERLY, Peter, 2012. *Kalkulácia úplných nákladov – módný trend alebo nevyhnutnosť?*. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.portalvs.sk/files/files/sofia/03.pdf>

MEDERLY, Peter, 2012. *Kol'ko stojí študent alebo je možné kalkulovať náklady v prostredí vysokých škôl?*. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: http://www.fmph.uniba.sk/fileadmin/user_upload/editors/fakulta/pracoviska/vc/mederly/Prednaska_2012/System_pre_kalkulaciu_nakladov_VS_UNIKAN.ppt#256,1,Kol'ko_stoji_študent_alebo_je_možne_kalkulovat_náklady_v_prostredí_vysokých_škôl

Ministerstvo školství, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky. [online]. [cit.2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.minedu.sk/data/att/11705.pdf>

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

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-02-01]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/prehled-vysokych-skol-v-cr-3>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2012-10-01]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/priloha-c-10-fullcost-metodika>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2012-10-15]. Dostupné z <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/souhrnny-seznam-prijemcu-financni-pomoci>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-15]. Dostupné z <http://sdv.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/vyrocnizpravyo-cinnosti-vysokych-skol>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-15]. Dostupné z <http://sdv.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/vyrocnizpravyo-hospodareni>

MŠMT: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR [online]. [2020-01-10]. Dostupné z [file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Z%kon%20o%20vysok%ch%kol%ch%20-%20pln%©%20zn% n%-20k%2031.%205.%202019%20-%20pracovn%-20verze%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Z%kon%20o%20vysok%ch%kol%ch%20-%20pln%©%20zn% n%-20k%2031.%205.%202019%20-%20pracovn%-20verze%20(2).pdf)

MUNI: Masarykova univerzita [online]. [2012-10-10]. Dostupné z <http://www.online.muni.cz/udalosti/1483-full-cost-jako-reseni-financni-udrzitelnosti-univerzit>

PREŠOVSKÁ UNIVERZITA V PREŠOVĚ. Projekt KEGA 007PU-4/2011. Financovanie a controlling vysokých škol. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://projekty.kfau.sk/2012/04/04/prednaska-financovanie-a-controlling-vysokych-skol/>

SKR: Slovenská rektorská konferencia. [online]. [cit.2012-12-10]. Dostupné z: <https://www.srk.sk/sk/podujatia/konferencie-a-seminare/112-pracovne-stretnutie-projektu-rozvoja-finanneho-riadenia-a-vykazovania-verejnych-vysokych-kol>

Smlouva o řešení části grantového projektu a poskytnutí části účelových prostředků ze státního rozpočtu ČR na jeho podporu [online]. [cit.2020-01-10]. Dostupné z: [file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/139_2018%20pro%20zverejneni%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/vystupova/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/139_2018%20pro%20zverejneni%20(1).pdf)

Řízení vysokých škol. [online]. [cit.2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.rizenivs.cz/vzdelavaci-program>

TAČR: Technologická agentura České republiky [online]. [cit.2020-01-10]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/wp-content/uploads/documents/2019/09/09/1568028292_prirucka_pro_uchazece_E TA.pdf

Konference

Konference ALEVIA s. r. o. 7. 6. 2012 Problematické otázky v oblasti Výzkumu, vývoje a inovací

Konference MŠMT a TC AV ČR 30.3. 2009 Budoucnost „Full Cost modelu“ ve výzkumu v ČR [online]. [cit.2020-04-18]. Dostupné z: <https://www.tc.cz/cs/akce/budoucnost-full-cost-modelu-ve-vyzkumu-v-cr>

<https://www.czelo.cz/cs/archiv-novinek/konference-budoucnost-full-cost-modelu-ve-vyzkumu-v-cr>

Konference MŠMT 7.11.2011 Financování PO4 VaVPI,

Konference TC AV ČR Konference: Full cost: výzva nebo hrozba 11.10. 2012 [online]. [cit.2020-04-18]. Dostupné z: http://conference.muni.cz/media/178161/konference_full_cost_zavery_fin.pdf

PUBLIKAČNÍ AKTIVITY AUTORA

VÝSTUPOVÁ Lenka a Roman ZÁMEČNÍK. Usage of Full Cost Method in Higher Education Institutions in the Czech Republic. In *Advances in Finance and Accounting*. Praha : WSEAS Press, 2012, s. 170-175. ISSN 2227-460X. ISBN 978-1-61804-124-1. AE - Řízení, správa a administrativa

VÝSTUPOVÁ Lenka. Výzkum v oblasti alokace nákladů na jednotlivé aktivity a zdroje na vysokých školách.. In *Sborník příspěvků V. mezinárodní vědecké konference doktorandů a mladých vědeckých pracovníků*. Karviná : Slezská univerzita v Opavě, 2012, s. 666-675. ISBN 978-80-7248-800-1. AE - Řízení, správa a administrativa.

ZÁMEČNÍK R. a L. VÝSTUPOVÁ. Consequences of changes in public universities funding on applied financial management tools. *2ND WORLD CONFERENCE ON BUSINESS, ECONOMICS AND MANAGEMENT* Book Series: *Procedia Social and Behavioral Sciences*. [online]. 2014, 109, s. 845-850. doi: 10.1016/j.sbspro.2013.12.552. ISSN 1877-0428. AE - Řízení, správa a administrativa. (WoS,D)

ZÁMEČNÍK Roman a Lenka VÝSTUPOVÁ. Research on performance measurement under conditions of Czech enterprises. In *Proceedings of the International Conference Accounting and Management Information Systems*. Bucharest : The Bucharest Academy of Economic Studies, 2012, s. 1353-1367. ISSN 2247-6245. AE - Řízení, správa a administrativa. (Wos, D)

VÝSTUPOVÁ Lenka (70 %), Roman ZÁMEČNÍK a Ludmila KOZUBÍKOVÁ. The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D. Faculty of Economics and Administration*, 2020, ISSN 1211-555X. (Jsc, Q3)

KOZUBÍKOVÁ, Ludmila, Roman ZÁMEČNÍK, Lenka VÝSTUPOVÁ (30%). The perception of human resource risks in the v4 countries. *Polish Journal of Management Studies*, 2020, ISSN 2081-7452. (Jsc, Q2).

ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA

Osobní údaje

Jméno a příjmení Ing. Lenka Výstupová
Adresa Zlechov 585, 687 10
Datum narození 13. 10. 1978, Uherské Hradiště

Vzdělání

2010 - doposud Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky-obor Hospodářská politika a správa-Doktorské studium
2000 – 2002 Vysoká škola Báňská – Technická univerzita – Ekonomická fakulta-obor finance-magisterské studium
1997 – 2000 Vysoká škola Báňská – Technická univerzita – Ekonomická fakulta-všeobecné studium
1994 - 1997 SŠ Obchodní akademie Uherské Hradiště

Zkoušky

2002 státní závěrečná zkouška s vyznamenáním (téma diplomové práce – Návrh dlouhodobého finančního plánu vybraného výrobního podniku)
1997 maturita s vyznamenáním

Pracovní zkušenosti

2016-doposud Tajemník, Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky
2003 – 2016 Finanční analytik, rozpočtář – Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
2002, 5 měsíců účetní firma 5M, s. r. o., Boršice u Buchlovic
2001, 6 měsíců účetní + zavádění IS Navision, OMP (OMP-CZ), Zlín
1997, 4 měsíce účetní firma Koba s. r. o., Zlín

Znalosti a dovednosti

Anglický jazyk aktivně

Ing. Lenka Výstupová, Ph.D.

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

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

Teze disertační práce

Vydala Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
nám. T. G. Masaryka 5555, 760 01 Zlín.

Náklad: vyšlo elektronicky

1.vydání

Sazba: Lenka Výstupová

Publikace neprošla jazykovou ani redakční úpravou.

Rok vydání 2020

ISBN 978-80-7454-923-6

