

4. MANAŽERSKÉ A VNITROORGANIZAČNÍ ÚČETNICTVÍ

V následující kapitole se zaměříme na vysoce podceňovanou oblast ve většině organizací veřejného sektoru (nejvíce ve státní správě), a to na kvalitu a spolehlivost ekonomických informací vznikajících uvnitř samotných organizací výhradně pro její vlastní potřeby. Informační ekonomický systém poskytující informační podporu nejen pro řízení a rozhodování v rámci organizace připravený a udržovaný na míru této organizace, který můžeme zjednodušeně nazvat vnitroorganizačním účetnictvím, je rutinní záležitostí zejména u výrobních firem. V prostředí veřejného sektoru v České republice se téměř bez výjimky zúžil na analytické členění syntetických účtů pro potřeby vyhovění legislativním požadavkům, a to ještě ne všem. Prostor se však nabízí daleko větší, záleží pochopitelně na mnoha faktorech, především efektivnosti a významu pro konkrétní VÚJ. Zjevně se implementace precizního systému manažerského (nákladového) účetnictví bude vyplácet u spíše větších VÚJ a/nebo u VÚJ, které jsou zainteresovány na poskytování více různých veřejných služeb. A takovýchto VÚJ není málo, navíc přibývají.

Kapitola se proto zaměřuje na vysvětlení principů, cílů a přínosů manažerského (nákladového) účetnictví, na vysvětlení rozdílu mezi těmito dvěma fenomény, dále na vysvětlení nezbytnosti členění nákladů organizace pro různé potřeby, především pro potřeby organizace samotné. Těžiště kapitoly je v části věnující se různým způsobům přiřazování nákladů jednotlivým předmětům kalkulace, jednotlivým výkonům, tedy v prostředí VÚJ jednotlivým veřejným službám poskytovaným VÚJ. Toto je považováno za potřebné nejen pro podporu vedení organizace, ale koneckonců také pro vyhovění poměrně novým legislativním požadavkům vyplývajícím z pravidel Evropské unie pro poskytování veřejné podpory.

4.1. Terminologické vymezení

V celé této kapitole budou používány termíny, které pro většinu čtenářů mohou být nové a vzájemně zaměnitelné. Proto si je nejprve vymežeme a charakterizujeme.

Hovoříme-li o finančním účetnictví (FÚ), máme obecně na mysli ekonomický informační systém, který produkuje a prezentuje ekonomická data především pro externí uživatele (subjekty, orgány a organizace mimo samotnou účetní jednotku). V druhém sledu však dokáže nabídnout základní informace také pro interní využití – pro interní uživatele. Pro naše potřeby může finanční účetnictví být představováno účetní závěrkou, coby standardizovaným výstupem z informačního systému jménem účetnictví. Z těchto důvodů je oblast finančního účetnictví obvykle předmětem intenzivní regulace ze strany státní správy.

Systém manažerského účetnictví (MÚ) je taktéž informačním rozhraním poskytujícím uživatelům ekonomické informace, avšak jde v něm výhradně o uživatele interní. Logicky tedy nebývá téměř vůbec předmětem regulace závaznými právními předpisy. Dobře lze MÚ vymezit dalším porovnáním s FÚ. Zatímco ve FÚ jde především o zobrazení minulosti a současnosti, v MÚ je sledována a vyhodnocována skutečnost ve srovnání s žádoucím stavem, velmi často pro potřeby rozhodování do budoucna. Poněkud citlivějším kritériem je někdy uváděná snaha ve FÚ informace spíše nezobrazovat a skrývat, zatímco v MÚ je logická snaha maximálně rozkrývat. Toto porovnání je relevantní především u podnikatelských subjektů. Odlišnosti jsou však také obsahové. Některé účetní metody mohou být a bývají v rámci MÚ používány odlišně, než je tomu ve FÚ. Běžné je paralelní (různé)



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



nastavení jedné účetní metody současně, tedy pro potřeby FÚ nějak (v souladu s legislativou) a současně jinak pro potřeby MÚ (v souladu s požadavky vedení organizace). Jinak mohou být také vymezeny některé základní účetní prvky – aktiva, dluhy, náklady, výnosy.

Symbolicky lze MÚ považovat za účetnictví, které se zaměřuje na zajištění informací k

- rozhodování o možných budoucích variantách a k
- posouzení typu „co se stane, když...“

To pak znamená buď rozhodování na existující kapacitě, nebo na budoucí kapacitě, tedy v závislosti na počtu prvků, které jsou považovány za neměnné, dané.

Odborná literatura také věnuje významný prostor vymezení rozdílu mezi MÚ a mezi nákladovým účetnictvím (NÚ). Mírně zjednodušeně lze NÚ vidět jako určitou podoblast manažerského účetnictví. Na rozdíl od zaměření MÚ zobrazeného v předchozím odstavci, NÚ se zaměřuje na zajištění informací k

- zjištění skutečně vynaložených nákladů, a to ve vztahu k
 - výkonům,
 - procesům,
 - činnostem,
 - útvarům;
- porovnání skutečných nákladů s požadovaným stavem (plánovaným, rozpočtovaným)

Lapidárně lze rozdíl mezi MÚ a NÚ vyjádřit tak, že v rámci MÚ je zahrnuto NÚ, ale také množství dalších informací.

Nicméně srovnáme-li NÚ s MÚ a s FÚ, všude platí, že je používán bilanční princip, podvojnost či hodnotové vyjadřování transakcí. I další metodické prvky jsou ve všech těchto oblastech aplikovány v principu stejně, tedy především dokumentace, průkaznost, inventarizace a další.

NÚ lze obsahově směřovat buď výkonově (zaměření na sledování nákladů na jednotlivé služby), nebo odpovědnostně (zaměření na řízení jednotlivých útvarů organizace za účelem sladění jejich cílů s cíli celé organizace). Pro veřejný sektor lze obecně považovat za relevantnější výkonové směřování, proto se dále budeme věnovat téměř výhradně jemu.

V této souvislosti je také často používaným termínem tzv. controlling. Ten považujeme za metodu řízení jako takovou, zatímco MÚ, které v sobě zahrnuje také NÚ, lze toliko vymežit jako zdroj dat pro řízení. Controlling obvykle požaduje ještě větší objemy dat, než může MÚ nabídnout, především jde o data vyjádřená na naturální bázi. Nicméně rozhodně platí, že



controlling, ani MÚ a ani NÚ se neobejdou bez rozvahy, výsledovky a výkazu cash flow.

Pro další čtenářovo zmatení by bylo možné uvést a vymezit také pojem „daňové účetnictví“ (zaměřuje se na sledování a zachycení jednotlivých transakcí výhradně pro potřeby vyhovění požadavkům závazných právních předpisů v oblasti daní) nebo také „rozpočtové účetnictví“ (sledující a zachycující jednotlivé transakce výhradně pro potřeby vyhovění požadavkům závazných právních předpisů v oblasti rozpočtu a rozpočtových pravidel), kterému je dodnes věnován enormní prostor v municipalitách ve Spolkové republice Německo a kterýžto je obecně považován za spíše překonaný.

Vnitroorganizační účetnictví je pak možné považovat za technický nástroj, který má potenciál a schopnost zajistit požadavky finančního účetnictví, manažerského účetnictví, nákladového účetnictví, controllingu, daňového účetnictví i rozpočtového účetnictví. To všechno mohou být a skutečně často i bývají potřeby organizace ve veřejném sektoru v ČR.

My se však dále v této kapitole zaměříme především na oblast nákladového účetnictví a jeho využití pro účely sledování úplných vlastních nákladů na jednotlivé služby poskytované VÚJ.

4.2. Náklady a jejich členění

Zopakujme nejprve, že nákladem ve finančním účetnictví lze rozumět vynaložení určitých prostředků za účelem dosažení výnosu, které se typicky projevuje úbytkem aktiva nebo přírůstkem dluhů.

Hovoříme tedy o zásadě přiřazovat k výnosům náklady ve věcné a časové souvislosti, tedy v rámci akruální báze aplikované ve finančním účetnictví. Výnosy a náklady jsou pak v rámci účetní závěrky (nejen) VÚJ vykazovány ve výkazu zisku a ztráty, neboli výsledovce. V rámci ní, tedy v rámci finančního účetnictví, se aplikují dva způsoby členění nákladů: druhové a účelové.

Druhové členění

V případě VÚJ je v závazném vzoru výkazu zisku a ztráty aplikováno členění nákladů podle jejich druhu. Jde o členění používané v českém prostředí (a v prostředí kontinentální Evropy) dlouhodobě a je možné jej považovat za poměrně rutinní, které sleduje obecnou povahu nákladů. Za jednotlivé nákladové druhy lze považovat například

- hrubé mzdy,
- spotřebu materiálu,
- odpisy,
- spotřebované služby, atd.

Z hlediska většiny uživatelů jde o členění nákladů sice srozumitelné, avšak velmi obecné a hůře použitelné pro jakékoliv další úvahy a rozhodování. Zejména proto, že nesleduje souvislost nákladů s výkony organizace. Celá řada výkonů může být nerealizovaná, což vyvolává potřebu vykazání tzv. změny stavu, především u zásob vlastní výroby, které nebyly prodány.

Konstatování o ryze druhovém členění nákladů ve výsledovce VÚJ by však bylo nepřesné. V závazném vzoru výsledovky např. pro PO najdeme hned několik položek nákladů, které odpovídají spíše účelovému členění. Vhodnější je proto považovat závazný vzor výsledovky VÚJ za druhové členění nákladů s prvky účelového členění.



Účelové členění

Rozčleňování nákladů dle účelu, za jakým byly vynaloženy, neboli dle jejich funkce, je v českém prostředí relativně nové. Podnikatelské subjekty mají možnost jej využít při konstrukci své výsledovky v rámci účetní závěrky již několik let. Obecně se má za to, že účelově členění je uživatelsky přínosnější, že přináší relevantnější informace uživatelům účetní závěrky (informací z účetnictví obecně). Účelové členění vyhodnocuje, na jakou činnost byly náklady vynaloženy. Nikoliv o jaký druh nákladu se jedná. Má proto daleko blíže k výkonům ÚJ. Respektive náklady na výkon (tzv. náklady produktu) jsou přímo součástí jeho ocenění a tudíž vykazovány přímo v rozvaze. Náklady, které ke konkrétnímu produktu přímo vztáhnout nelze jsou vykazovány ve výsledovce jako náklady období. U podnikatelských subjektů toto členění nákladů umožňuje snadný výpočet (a vykázání) marže. Z uvedené charakteristiky lze získat příklad účelově členěných nákladů:

- prodané výkony,
- odbytové náklady,
- správní náklady,
- náklady na propagaci, a další.

Příklad 4.1

Je možné zjistit nějakou marži z druhově sestavené výsledovky příspěvkové organizace? Jestli ano, jak? Kolik případně je marže?

(Lze využít libovolný výkaz zisku a ztráty libovolné příspěvkové organizace a v něm případně identifikovat příslušné položky a stanovit případný postup výpočtu)

Výše uvedené dva způsoby členění jsou aplikovány v rámci finančního účetnictví, ve kterém jsou náklady vyjadřovány výhradně v rámci jejich finančního pojetí. Tedy v souvislosti (nikoliv v přímé vazbě) s tokem peněz, který nastal buď před, při, nebo po vzniku příslušného nákladu. V rámci manažerského účetnictví se však využívá také

- hodnotového pojetí nákladů – nemusejí být vůbec nijak spjaty s tokem peněz, jde např. o kalkulační odpisy nebo kalkulační nájemné, nebo
- ekonomického pojetí nákladů – opět nesouvisí nijak s tokem peněžních prostředků, jde o nerealizovaný prospěch, tzv. oportunitní náklady.

Nad finančním, hodnotovým nebo ekonomickým pojetím nákladů lze aplikovat tato různá hlediska členění nákladů:

- 1) druhové,
- 2) účelové,
- 3) odpovědnostní,



- 4) kalkulační,
- 5) dle závislosti na objemu výkonu a
- 6) dle ovlivnitelnosti.

Jednotlivým kritériím se věnujeme dále podrobněji.

4.2.1. Druhové členění nákladů

Základní aspekty byly popsány již výše. Jde o náklady zachycované ihned při vstupu do organizace, které vznikají především spotřebou výkonů jiných subjektů. Kromě finančního účetnictví se využívá také v tzv. národním účetnictví, tedy systému statistického výkaznictví nad sektory a subsektory vlády. Poskytují však relativně horší (či spíše téměř žádnou) informaci o výkonnosti. To může být z pohledu podnikatelského subjektu považováno za výhodu. Pro potřeby kalkulace úplných nákladů služby poskytované organizací jde o členění nákladů nepoužitelné.

4.2.2. Účelové členění nákladů

I zde již byly klíčové aspekty vymezeny výše. Doplňme pouze, že v rámci účelového členění nákladů lze využít hlediska třídění nákladů v rámci hlavní činnosti organizace a obslužné (doplňkové) činnosti organizace, případně hlediska třídění nákladů na náklady technologické nebo obslužné. Avšak nejužívanějším členěním z účelového pohledu je členění na náklady

- jednicové, nebo
- režijní

Toto třídění je relevantní i pro oceňování veřejných služeb poskytovaných organizacemi veřejného sektoru. Jde de facto o první krok roztřídění nákladů pro kalkulační potřeby. Jednicové náklady jsou úzce spojeny s výkony organizace a rostou přímo úměrně s objemem výkonů. Jsou řízeny pomocí kalkulace jednicových nákladů. Režijní náklady jsou spojeny s procesy uvnitř organizace jako celku, vstupují do výsledovky jako náklady období a nerostou přímo úměrně s objemem výkonů. Jsou řízeny pomocí rozpočtu.

4.2.3. Odpovědnostní členění nákladů

Víceméně navazuje na účelově rozčleněné náklady. Snaží se přiřadit náklad jeho nositeli, který vyvolal jeho vznik, tj. příslušnému útvaru, odboru, oddělení. Je tedy zjevně vhodné pro odpovědnostní řízení a sladění cílů a jednotlivých útvarů s cíli celé organizace. Náklady jsou členěny na

- externí a
- interní

Za externí náklady jsou považovány náklady primární, prvotní, které vznikly „mimo“ organizaci. Zatímco interní náklady vznikly uvnitř organizace a jsou považovány za sekundární, druhotné. Toto členění nákladů má však spíše velmi malé využití pro VÚJ.

4.2.4. Kalkulační členění nákladů



Jde o zvláštní typ účelového členění, tedy opět je cílem přiřadit náklady výkonům. Je obvykle považováno za poměrně pracné, vyžadující si celou řadu podpurných informací a odhadů. Hledá příčinný vztah mezi náklady a výkonem, tzv. kalkulační jednicí. Náklady jsou členěny na

- přímé a
- nepřímé

Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem – službou. Nepřímé náklady pak souvisejí s více výkony, aktivitami, službami. Takové členění může pomoci při hledání odpovědi, jestli je výhodnější zajistit si určitý výkon – službu ve vlastní režii, nebo pomocí outsourcingu.

Užitečné propojení s účelovým členěním dokazuje to, že jednicové náklady jsou vždy náklady přímými. V rámci přímých nákladů však jsou také některé režijní náklady. Většina typů režijních nákladů jsou ovšem nepřímými náklady. Přímé režijní náklady lze výkonu přiřadit prostým dělením objemem tohoto výkonu. Nepřímé režijní náklady je pak potřeba rozpočítávat (alokovat) pomocí rozvrhových základů využívajících různé vztahové veličiny. Jedná se o klíčovou vlastnost pro možnou kalkulaci úplných vlastních nákladů jednotlivé služby, což je jádrem celé této kapitoly. Ke kombinaci účelového a kalkulačního členění nákladů se proto vrátíme ještě v další podkapitole, kde na něj navážeme.

4.2.5. Členění v závislosti na objemu výkonů

Toto třídění bývá aplikováno pro potřeby rozhodování o budoucích variantách. Pro naše potřeby je tedy relativně méně významné. Náklady jsou zde členěny pochopitelně dle jejich vztahu k objemu výkonů na náklady

- fixní a
- variabilní

Náklady fixní jsou bez ohledu na objem výkonů stále stejné. Často to platí pro určitý interval objemu výkonů. Jejich „fixnost“ vyplývá z provedeného investičního rozhodnutí. Lze je dále rozdělit na náklady utopené (nelze je již ovlivnit nijak jinak, než přesně obráceným rozhodnutím), nebo vyhnutelné (lze je omezit zásadním snížením kapacity výkonů).

Náklady variabilní se mění v závislosti na objemech výkonů různě. Lze je z toho pohledu dále členit na náklady proporcionální (mění se přímo úměrně objemu výkonů), podproporcionální (jejich změna je pomalejší než změna objemu výkonů) a nadproporcionální (jejich změna je rychlejší než změna objemu výkonů).

Toto třídění nákladů je běžně užíváno ve výrobních firmách, především k analýze tzv. „bodu zvratu“. Pro potřeby VÚJ je však méně významné.

4.2.6. Členění dle ovlivnitelnosti

Principem tohoto členění je otázka, zda budou, nebo nebudou náklady ovlivněny v důsledku zvažovaného rozhodnutí. Opět jde o třídění nákladů pro potřeby rozhodování o budoucích variantách. Pracujeme navíc s náklady odhadovanými. Člení se na náklady



- relevantní a
- irelevantní.

Relevantní náklady jsou náklady dotčené zvažovaným rozhodnutím, irelevantní nikoliv. Z relevantních nákladů lze získat informaci o tzv. přírůstkových nákladech příslušného, typicky investičního rozhodnutí. Využitelnost tohoto členění nákladů pro VÚJ je opět spíše menším, může být za určitých okolností zajímavé pro některé velmi velké PO.

Příklad 4.2

Označte, o jaký typ nákladů se jedná u nákladů, které budou vznikat u příspěvkové organizace – nemocnice s poliklinikou, v souvislosti s plánovanou výstavbou zcela nové budovy (pavilonu), která umožní významné rozšíření a zkvalitnění několika poskytovaných zdravotních služeb včetně vyšší lůžkové kapacity.

- jednicové X režijní
- přímé X nepřímé
- interní X externí
- fixní utopené X fixní vyhnutelné X variabilní podproporcionální X variabilní proporcionální X variabilní nadproporcionální
- relevantní X irelevantní

Odhadované náklady jsou tyto:

1. Spotřeba plynu v kotelně - vytápění a ohřev TUV (stávající kotelna i pro nový pavilon)
2. Mzdové náklady nových řadových lékařů
3. Mzda ekonoma nemocnice
4. Odpisy budovy nového pavilonu
5. Suroviny pro vaření jídla v nové kuchyni pro nové pacienty
6. Odpisy kotle v plynové kotelně
7. Mzdy stávajících řadových lékařů za dočasný nárůst přesčasů nezbytných před nástupem lékařů nových
8. Dlouhodobý pronájem nového CT, který bude využíván pro všechna oddělení nemocnice
9. Odpisy nově koupeného RTG umístěného do nového pavilonu na příslušné oddělení
10. Spotřeba nakupovaných lůžkovin na nových odděleních



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

MSMT
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

11. Spotřeba materiálu, náhradních dílů a provozních látek na opravy a údržbu
12. Odměna auditorovi za audit účetní závěrky nemocnice

4.3. Kalkulace nákladů služby

Jak si dále potvrdíme v podkapitole 4.4., znalost nákladů jakékoliv služby, kterou organizace vykonává, je klíčová pro její řízení, ale také pro její financování, především za účelem jejího dlouhodobě efektivního poskytování jejím příjemcům. Postupy běžné v podnikatelské sféře mohou být (některé z nich) zcela relevantní i pro tuto potřebu. Vždy však platí, že je v první řadě potřeba vědět, proč a k čemu výkony (služby) organizace oceňujeme. Teprve poté může být rozhodnuto o způsobu ocenění. A pochopitelně je vždy nutnou podmínkou pro možnost takového ocenění precizní nákladové účetnictví.

Kalkulace může být pojmem mnohoznačným. Jde o nejstarší a nejrozšířenější nástroj hodnotového řízení. Obecně může znamenat propočet nákladů či ceny jednotky výkonu (výrobku, práce, aktivity, činnosti, služby, akce,...), může znamenat také sadu činností vedoucí ke stanovení nákladů výkonů nebo také může znamenat výsledek těchto činností. V praxi se osvědčilo množství metod jak kalkulace provádět. Kalkulace by měla nakonec umožnit rozhodnout, jaký sortiment služeb nabízet, jaké celkové náklady na každou službu jsou, jestli bude možné cenu obhájit, jak je jednotlivá služba zisková/ztrátová, tedy kolik je možné žádat jako příspěvek na ztrátovou službu.

Kalkulačních metod je celá řada. Vždy jde o konkrétní způsob stanovení předpokládané, nebo způsob zjištění výsledné hodnotové veličiny na výkon. Jde především o to, co je kalkulováno – předmět kalkulační, pak také způsob přiřazení nákladů předmětu a strukturu nákladů. Předmět kalkulační bývá vymezen kalkulačními jednotkami (konkrétním výkonem nebo službou) nebo kalkulovaným množstvím (objem poskytnuté služby).

Alokace režijních nákladů

Úvahu nad přiřazením jednicových nákladů můžeme zjevně ponechat stranou, neboť jde o úkol vskutku jednoduchý, vzhledem k přímé úměrnosti jednicových nákladů vzhledem ke kalkulační jednotce. Zaměříme se proto dále na alokaci režijních.

Přímé režie je možné alokovat prostým dělením počtem výkonů (objemem poskytovaných služeb) nebo dělením s poměrovými čísly, které vyjadřují rozdílnou nákladovou náročnost jednotlivých výkonů (služeb).

Nepřímé režie lze alokovat pomocí přírážky, a to buď sumačně (s využitím jediné univerzální rozvrhové základny), nebo diferencovaně (s různými rozvrhovými základnami pro různé režijní náklady).



Má-li být alokace režii provedena správně, musí být vždy hledána v prvé řadě příčinná souvislost mezi náklady a výkony. Není-li to z objektivních důvodů možné nebo efektivní, teprve poté lze využít jednodušších metod – alokace únosností nebo průměrováním. Alokaci je poté třeba provést v postupných krocích, tedy

1. přiřadit přímé náklady dle příčinné souvislosti (u jednicových nákladů není třeba žádný další krok),
2. vyjádřit rozvrhovou základnu (vztahovou veličinu) pro přiřazení nepřímých režii,
3. přiřadit nepřímé režie.

Právě krok č. 2., tedy vyjádření rozvrhové základny je klíčovým úkolem, na kterém se doslova láme průkaznost kalkulací úplných nákladů, které nad ní vznikají. Rozvrhová základna by měla symbolizovat zprostředkující vztah mezi nepřímými náklady a výkony (službami) tak, že využije správné vztahové veličiny (tzv. „cost driver“). Může být postavena v peněžní formě (získáváme % přírážku), nebo v naturální formě (získáváme částku přírážky).

Po ukončení alokace nákladů je možné konečně sestavit kalkulační vzorec pro jednotlivý výkon (službu), který vyjádří individuálně náklady daného výkonu. V podnikatelské sféře jsou běžně sestavovány v několika variantách podle různých uživatelů. V případě VÚJ postačí většinou jediná, často základní. Běžná VÚJ zřejmě nebude pracovat s marží, slevami, rabaty či jinými zvýhodněními. Relevantní i pro VÚJ však může být kalkulační vzorec sestavený pro různé intervaly objemu poskytnuté služby.

Tradiční kalkulační vzorec:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Přímá (provozní) režie

= VLASTNÍ NÁKLADY PROVOZU

Administrativní režie

= VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Prodejní a odbytové režie

= ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Zisk

= CENA VÝKONU



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Příklad 4.3

Alokujte přímé režie prostým dělením v PO poskytující 1 sociální službu, organizačně uspořádanou do 3 středisek. Jednicové náklady jsou velmi omezené. Jídlo klientům je dodáváno externí firmou, v PO je klientům pouze vydáváno. Sestavte kalkulaci na 1 lůžko.

Kapacita lůžek 100

Plánované průměrné vytížení kapacity

Měsíční platby klienta (Kč) 5 000

Průměrné vytížení lůžkové kapacity v posledních 3 letech:

2016 99%

2015 97%

2014 98%

Střediska	Řízení a administrativa	Přímá péče	Správa a údržba majetku	CELKEM
-----------	-------------------------	------------	-------------------------	--------

Jednicový materiál	-	200 000	-	
Režijní materiál	300 000	450 000	340 000	
Mzdy	1 800 000	3 620 000	800 000	
Odpisy	150 000	1 200 000	80 000	
Energie	400 000	980 000	90 000	
Ostatní režie	200 000	500 000	90 000	

REŽIE CELKEM

PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NA 1 LŮŽKO (Kč):

Jednicové náklady

Režie - přímá péče

Režie - řízení a administrativa



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Režie - správa a údržba majetku

ÚPLNÉ NÁKLADY CELKEM

Roční platba klienta

Plánovaná státní dotace na lůžko 25 000

Plánovaná krajská dotace na lůžko 15 000

Požadovaný příspěvek od zřizovatele na 1 lůžko

Požadovaný příspěvek zřizovatele CELKEM

Příklad 4.4

Proveďte alokaci nepřímých režii pomocí rozvrhové základny v prostředí PO, která poskytuje 3 sociální služby. Pracovníci v přímé péči o klienty těchto služeb nejsou vymezení pro jednotlivé služby, ale všichni pečují o klienty v rámci všech služeb. Někteří klienti kromě standardní péče potřebují také nadstandardní péči. Vypočtete měsíční mzdové náklady na 1 klienta v rámci každé služby.

Režijní mzdové náklady na standardní péči (měsíční) 356 000

Režijní mzdové náklady na nadstandardní péči (měsíční) 227 000

Průměrné mzdové náklady na 1 h nadstandardní péče

	Služba A	Služba B	Služba C
Počet klientů	60	40	20
Počet [h] standardní péče o klienta měsíčně	60	35	25
% klientů s požadavkem nadstandardní péče	55%	40%	35%
Počet [h] nadstandardní péče o klienta měsíčně	25	25	35

Výpočet měsíčních mzdových nákladů na 1 klienta u jednotlivých služeb:



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Služba A Služba B Služba C

Počet klientů

Mzdové náklady na standardní péči na 1 lůžko

Počet klientů s nadstandardní péčí

Celkový počet [h] poskytnuté nadstandardní péče

Mzdové náklady na nadstandardní péči celkem

Mzdové náklady na nadstandardní péči na 1 lůžko

Mzdové náklady na 1 lůžko

4.4. Aplikace

Kromě využití popsaných metod pro interní potřeby organizace existují ke dnešnímu dni přinejmenším dvě konkrétní oblasti, kde je jejich aplikace vyžadovaná závaznou legislativou. Jde tedy o povinnosti, kterým pokud VÚJ, např. PO není schopna dostát kvalitním a průkazným systémem alokace nákladů pro účely kalkulace úplných nákladů poskytovaných služeb (činností), vystavuje sebe, potažmo svého zřizovatele významným rizikům sankcí. Je navíc pravděpodobné, že již v blízké budoucnosti nezůstane pouze u těchto dvou oblastí, nýbrž že obdobných povinností bude přibývat.

4.4.1. Aplikace #1 – veřejná podpora

Kromě mnoha a mnoha jiných povinností má Česká republika coby člen Evropské unie také povinnost realizovat veřejné výdaje v souladu s pravidly pro poskytování veřejné podpory. Základní vymezení veřejné podpory najdeme již v samotných Smlouvách o fungování Evropské unie, tedy v dokumentech, které Česká republika „podepsala“ již při samotném vstupu do EU.

Tam je veřejná podpora definována tímto způsobem:

„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.“

Zjevně jde tedy o ochranu vnitřního trhu EU, tedy o záměr nenarušovat z veřejných prostředků hospodářskou soutěž tam, kde jsou k dispozici „soutěžitelé“, tedy tržní subjekty, kteří jsou za daných tržních podmínek ochotni na daném trhu fungovat – nabízet služby. V pojetí ekonomické teorie pak již nejde o ryze veřejné služby, ale spíše o služby smíšené. Jakákoliv podpora z veřejných prostředků je nepřijatelná, pakliže splňuje všechny tyto znaky:



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

- 1) zvýhodnění podniku nabízejícího zboží a/nebo služby na trhu,
- 2) peníze z veřejných rozpočtů,
- 3) potenciál ovlivnění obchodu mezi členskými státy a
- 4) narušení (i potenciální) hospodářské soutěže.

Prozatím byly z těchto podmínek paušálně vyňaty některé služby jako dopravní obslužnost nebo veřejné školství.

Z hlediska pravidel pro poskytování veřejné podpory je pak klíčové identifikovat jednotlivé služby financované z veřejných rozpočtů podle dvou základních kritérií:

- hospodářská činnost – definována jako nabízení zboží a služeb na volném trhu, např.
 - profesionální sport
 - divadla, koncerty, festivaly,
 - sociální služby, zejména sociální péče,
 - komerční vzdělávání,
 - smluvní výzkum,
 - vydavatelská činnost.

- nehospodářská činnost – lze zjednodušeně vymezit jako ryze veřejné služby, které nemají charakter nabízení zboží a služeb na volném trhu.

Logickou povinností organizace, která poskytuje hospodářskou i nehospodářskou činnost (či činnosti) je oddělení sledování každé jednotlivé činnosti. A zde jde o první kritérium, k jehož naplnění bude často nezbytné zapracování systému členění a alokace nákladů coby základní techniky odděleného sledování jednotlivých činností.

Sledování přísných podmínek veřejné podpory se týká právě hospodářské činnosti. Byly ustáleny tři základní mechanismy, jak veřejnou podporu některým službám v rámci hospodářské činnosti poskytovat, neboli tři základní režimy podpory:

- de minimis
- GBER (tzv. blokové výjimky)
- SGEI (tzv. služby obecného hospodářského zájmu – SOHZ)

Pro každý z těchto režimů existují rozsáhlá a podrobná pravidla a podmínky, více či méně formálního charakteru. My se pro potřeby této podkapitoly zaměříme na kombinaci, která již v českém prostředí stihla dopadnout do praxe. Jde o režim veřejné podpory SGEI pro oblast sociálních služeb, kde kromě řady soukromých (ryze podnikatelských i neziskových) subjektů funguje historicky významné



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

množství příspěvkových organizací. Proto je potřeba nejprve uvést, pro jaké služby je režim SGEI určen:

- služby hospodářské povahy
- s veřejným zájmem a
- s tržním selháváním na straně nabídky.

Dále je potřeba také uvést, že naprosto nezáleží na právním titulu nebo právní formě, kterou je veřejná podpora poskytována. Jinými slovy je skutečně zcela jedno, jestli podpora určité službě obecného hospodářského zájmu je poskytována formou příspěvku na provoz, peněžním darem, veřejnoprávní smlouvou, v rámci veřejné zakázky, příspěvkem na výkon státní správy v přenesené působnosti či jakkoliv jinak. Rozhodující je obsahová stránka.

Systém samozřejmě počítá s podporou jak ve formě jednorázové investice, tak ve formě průběžných plateb. Hovoří se zde obvykle o financování činnosti nebo financování infrastruktury. Financování infrastruktury z veřejných prostředků není považováno za škodlivé, jestliže je infrastruktura využívána v rámci hospodářské činnosti maximálně do úrovně 20 % její celkové roční kapacity.

Režim SGEI umožňuje použití významných objemů veřejných prostředků, a to dlouhodobě. Musí však být splňována kritéria vzešlá z jednoho z rozhodnutí Evropského soudního dvora, v praxi nazývaná zkráceně „kritéria Altmark“. Podle nich není dosaženo nedovoleného zvýhodňování z veřejných prostředků, jsou-li poskytovány za těchto podmínek:

- 1) pověření jasně definovanou povinností (tzv. závazek veřejné služby),
- 2) parametry pro výpočet vyrovnání z veřejných prostředků stanoveny předem, transparentně a objektivně,
- 3) vyrovnání jen v nezbytné výši k pokrytí nákladů s přiměřeným ziskem (zisk odpovídající rizikovosti činnosti),
- 4) výběr podniku podle pravidel o veřejných zakázkách či na základě analýzy nákladů průměrného podniku.

Z těchto kritérií byl odvozen mechanismus tzv. vyrovnávací platby. Té byla stanovena řada podrobných pravidel. Pro naše potřeby zdůrazněme především to, že financovat prostřednictvím vyrovnávací je možné jednotlivé poskytované služby, nikoliv činnost (provoz) organizace jako takový. Zde je zřejmý další titul pro využití členění nákladů organizace a jejich alokaci jednotlivým službám, především co se týče nákladů nepřímých. Kalkulační souvislosti podporuje také jedno z dalších pravidel, které umožňuje prostřednictvím vyrovnávací platby financovat také „přiměřený zisk“, který by zohlednil míru rizika. Ačkoliv k tomu v prostředí ČR zatím téměř nedochází, přiměřený zisk by bylo optimální vyjádřit opět na základě kalkulace úplných vlastních nákladů jednotlivé poskytované služby. Doplňme ještě, že výpočet vyrovnávací platby může kromě úplných nákladů na jednotlivou službu také vycházet z rozdílu oproti tržní ceně. Tento mechanismus však bude z objektivních důvodů zřejmě využíván méně často. O to větší prostor zbývá pro druhou a poslední přípustnou možnost stanovení vyrovnávací platby, tj. prostřednictvím kalkulace úplných nákladů služby.



Problematiku lze konkrétněji ilustrovat na příkladu PO, která je poskytovatelem např. dvou sociálních služeb, kdy první službu poskytuje výhradně v rámci hlavní budovy, kde je také kuchyně, jídelna, ekonomický úsek, ředitel, vrátnice. Druhou službu poskytuje v budově bezprostředně přiléhající ke hlavní budově, kde jsou pouze pokoje klientů. Otázkou pak může být, jakým způsobem alokovat náklady na elektrickou energii, aby došlo k jejich správnému zahrnutí do nákladů každé ze dvou poskytovaných služeb, aby bylo možné požadovat z veřejných rozpočtů vyrovnání jejich ztrátovosti prostřednictvím tzv. vyrovnávací platby. Podobně lze zauvažovat nad charakterem mzdového nákladů u ekonomy PO, tedy například jestli jde o náklad přímý nebo nepřímý. To pak má další souvislosti do alokace i tohoto mzdového nákladu do kalkulace jednotlivých služeb s vazbou na výši vyrovnávací platby.

Riziko sankce

Pokud veřejný rozpočet financuje některou hospodářskou činnost v rozporu s podmínkami vyplývajícími z evropských norem, vystavuje se pochopitelně riziku. V tomto případě je hrozbou sankce přikázání vrácení veškerých prostředků neoprávněně z veřejného rozpočtu poskytnutých zpět do tohoto veřejného rozpočtu. Důsledky takového případného rozhodnutí, které skutečně není ani v podmínkách ČR teoretickou možností, jsou zjevné, ať už hovoříme o důsledcích pro poskytovatele nebo příjemce takové veřejné podpory.

Další rizika

Aktuálně je předmětem odborných debat otázka financování odpisů a financování přiměřeného zisku. Diskuse se vede z jedné strany nad možnostmi veřejných rozpočtů, z druhé strany nad krátkodobými a dlouhodobými dopady nezahrnutí nákladů z odpisů a přiměřeného zisku do mechanismu vyrovnávací platby, včetně diskuse nad tím, na koho by tato praxe mohla nejvíce dopadnout. Často zde zaznívá názor, že především v dlouhodobém pohledu je vynechání položek odpisy a přiměřený zisk škodlivé především pro jednotlivé příjemce veřejných služeb. Ti jsou pravděpodobně nejvíce potenciálně dotčeni neefektivním nastavením systému financování jimi konzumovaných veřejných služeb.

4.4.2. Aplikace #2 – podnikatelská činnost

Přímo ze závazné legislativy v oblasti rozpočtu vyplývá další povinné kritérium členění nákladů a výnosů dle činností některých VÚJ, včetně příspěvkových organizací. Pakliže je zřizovatelem PO schválena a ve zřizovací listině vymezena tzv. doplňková činnost, tedy možnost využít mimo hlavní činnost PO kapacit majetku a znalostí a kompetencí zaměstnanců PO za účelem de facto podnikatelské činnosti, musí být PO schopna vyhovět také souvisejícímu klíčovému kritériu pro každou jednu doplňkovou činnost: měla by být zisková. Není významné, jestli je doplňková činnost nazývána hospodářskou, jinou, podnikatelskou nebo vedlejší činností.

Vyslovená povinnost dosahování zisku sice v rozpočtových pravidlech doslova zmíněna není. Lze to však dovodit z jiné vyslovené povinnosti, a sice že doplňková činnost nesmí narušovat hlavní činnost PO. Logicky není možné tomuto kritériu vyhovět při generování ztráty v rámci doplňkové činnosti, přinejmenším ne při dlouhodobém generování ztráty. Při ztrátovosti buď dochází ke znehodnocování využitelného potenciálu dlouhodobých aktiv PO, nebo k nezbytnosti dotování doplňkové činnosti



zřizovatelem, případně k obojímu. O ani jedné z těchto možností nelze říci, že nijak neovlivňuje hlavní činnost PO. Stěží pak lze tvrdit, že se vedení PO chová jako řádný hospodář, především je-li dosahování ztráty z doplňkové činnosti dlouhodobější záležitostí.

Co je pro aplikaci problematiky členění nákladů a jejich alokaci jednotlivým aktivitám (výkonům, službám) zásadní, je opět výslovně stanovená povinnost odděleného sledování každé doplňkové činnosti. Odděleně sledovat výnosy dosažené v rámci doplňkové činnosti není většinou problematické. Otázkou je adekvátní klíčování neboli alokace nákladů, které bylo nezbytné pro dosažení těchto výnosů vynaložit. Tudíž je potřeba i pro doložení vyhovění rozpočtovým pravidlům dokázat rozdělit náklady především na přímé a nepřímé a vhodně zvolit základnu pro rozvrhování těch nepřímých. Zcela v souladu s pravidly popsanými v předchozích podkapitolách. Pro sledování doplňkových činností PO je znalost pravidel v oblasti alokace nákladů a v oblasti kalkulace úplných vlastních nákladů nezbytná.

Příklad 4.5

Střední škola (PO) má zřizovatelem schválenou jednu podnikatelskou činnost: pronájem školní tělocvičny v odpoledních a večerních hodinách místním hobby sportovcům. Tělocvična je součástí budovy školy, není možné odděleně sledovat spotřebu elektřiny ani jiné náklady. Kromě výnosů z pronájmu je třeba vyhodnotit a sledovat náklady na tento pronájem. Je splněno zákonné kritérium ziskovosti pronajímání školní tělocvičny?

Doplňující informace:

Z faktur za provedené opravy nelze vždy vyčíst, kterých prostor se opravy týkaly a v jaké míře. Během pronájmů musí vždy být po celou dobu přítomný školník nebo údržbář kvůli odemýkání a zamykání, svícení, topení a kontrole prostor. Školník a údržbář se skutečně pravidelně střídali.

Částka nájemného na 1 h 900

Počet hodin pronájmu za rok 988

Celkové roční odpracované hodiny školníka a údržbáře 18800

Stavy nákladových účtů souvisejících s pronajímáním na konci předchozího roku:

502 - Spotřeba energie 3 683 000

511 - Opravy a udržování 355 000

521 - Mzdové náklady 13 789 000

524 - Zákonné sociální pojištění 4 688 000



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

551 - Odpisy DM 784 000

Přepočtené počty zaměstnanců školy:

ředitel 1,00

administrativní pracovníci 2,00

pedagogičtí pracovníci 25,50

školník a údržbář 1,50

Podlahová plocha budovy školy [m2]

třídy, učebny a kabinety 1950

administrativní prostory a místnosti 350

tělocvična 800

technické prostory 900

Kalkulace výnosů a nákladů podnikatelské činnosti (pronájmu tělocvičny) za účetní období:

Výnosy z pronájmu

Spotřeba energie

Opravy a udržování

Mzdové náklady

Zákonné sociální pojištění

Odpisy DM

Výsledek hospodaření z podnikatelské činnosti

4.5. Závěr



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Potřeba porovnávání vstupů a výstupů, tedy výkonů VÚJ a nákladů nezbytných k vynaložení na dosažení těchto výstupů, začíná být jednoznačným trendem. Efektivnost poskytovaných veřejných služeb lze stěží vyhodnocovat bez spolehlivých účetních dat. Nelze přitom spoléhat pouze na vyhovění psaným legislativním požadavkům, neboť ty směřují na spíše jiné uživatele. Pro potřeby rozhodování, plánování a financování poskytovaných služeb ze strany vedení organizací veřejného sektoru může poskytnout požadovanou informační podporu kvalitní systém vnitroorganizačního účetnictví, který v sobě zahrne potřebné prvky nákladového účetnictví. Neznáme-li cenu toho, co děláme, bude čím dál složitější zajistit pro to financování.



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MS
MT**
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY