

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANČÍ

PRÁCE KE STÁTNÍ DOKTORSKÉ ZKOUŠCE

FINANCOVÁNÍ, ÚČETNICTVÍ, MANAGEMENT
VYBRANÉHO TYPU KULTURNÍCH INSTITUCÍ
V SOUČASNOSTI, JEJICH ÚLOHA A MOŽNOSTI ŘEŠENÍ.

Rešerše problematiky

Jméno: Ing. Jana DVOŘÁKOVÁ
Studijní obor: Řízení a ekonomika podniku
Školitel: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2013

Obsah

1. Úvod, cíle a postup.....	4
2. Postavení neziskových institucí zabývajících se kulturní činností, z toho divadel.....	7
3. Vývoj a provozování divadel na území ČR.....	10
3.1 OBDOBÍ HABSBURSKÉ.....	10
3.2 OBDOBÍ PRVOREPUBLIKOVÉ.....	10
3.3 OBDOBÍ LET 1945 – 1989.....	10
3.4 VÝVOJ PO ROCE 1989.....	11
4. Financování divadel.....	13
4.1 PRÁVNÍ FORMY DIVADEL A VLIV NA JEJICH FINANCOVÁNÍ.....	14
4.1.1 Typ právní formy – příspěvková organizace.....	15
4.1.2 Typ právní formy – obecně prospěšná společnost.....	18
4.2 ROZPOČET DIVADEL.....	19
4.2.1 Rozpočtový proces.....	19
4.2.2 Náklady, výnosy, zisk, jejich vzájemné vazby a zdanění.....	20
4.2.3 Vícezdrojové financování, fundraising.....	24
4.2.4 Baumolova choroba – nákladové specifikum.....	26
4.3 HODNOCENÍ EFEKTIVNOSTI.....	28
4.3.1CBA Cost-Benefit Analysis	28
4.3.2 Dílčí ukazatele finanční analýzy.....	29
4.3.3 Balanced scorecard.....	40
5 Management v kultuře.....	43
5.1 CHARAKTERISTIKA KULTURNÍCH ORGANIZACÍ.....	45
5.2 UMĚLECKÝ MANAŽER.....	46
5.3 DŮLEŽITÉ VLASTNOSTI MANAŽERA, VEDOUČÍHO PRACOVNÍKA	48
5.4. VEDENÍ A TÝMOVÁ PRÁCE V KULTURNÍ ORGANIZACI.....	50
5.4.1 Modely vedení.....	50
5.4.2 Projektový management.....	53
5.5 BUDOUCÍ VÝVOJ KULTURNÍCH ORGANIZACÍ.....	56
6 Marketing kulturní organizace.....	58
6.1 PRODUKT DIVADLA – PŘEDSTAVENÍ.....	59
6.2 DISTRIBUCE VSTUPENEK.....	61
6.3 CENA PRODUKTU.....	62
6.3.1 Způsoby stanovení cen.....	63
6.4 PODPORA PRODEJE.....	64
6.5 DIRECT MARKETING A REKLAMA.....	66
6.5.1Direct marketing.....	66
6.5.2 Reklama.....	67
6.6 KOMUNIKACE S MLADÝMI LIDMI.....	68
7 Účetnictví divadel.....	69
7.1 ROZDÍLY V ÚČTOVÁNÍ V PLNÉM ROZSAHU A VE ZJEDNODUŠENÉM ROZSAHU.....	70
7.2 AKTIVA A PASIVA V PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍCH.....	71
7.2.1Klasifikace aktiv.....	71
7.2.2 Klasifikace pasiv.....	73
7.3 ZÁKLADNÍ STRUKTURA ROZVAHY A BILANČNÍ PRINCIP.....	73
7.4 VNITROODNIKOVÁ SMĚRNICE.....	74
7.5 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	75
7.6 KLASIFIKACE VÝNOSŮ.....	76
7.7 ZÚČTOVACÍ VZTAHY.....	77
7.8 ÚČTOVÁ TŘÍDA 4.....	78
7.9 FONDY PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ.....	79
7.9.1Majetkové fondy	80
7.9.2 Finanční fondy.....	80
7.10 REZERVY.....	82
7.11 DLOUHODOBÉ PŘIJATÉ ZÁLOHY NA TRANSFERY.....	83
8 Vliv divadel na rozvoj prostoru, ve kterém působí.....	85
8.1 UŽITNÉ EFEKTY EKONOMICKÉ.....	85
8.2 UŽITNÉ EFEKTY SOCIÁLNÍ.....	87
8.3 UŽITNÉ EFEKTY ESTETICKÉ.....	88

9 Závěr.....	89
Seznam použité literatury.....	90
Seznam tabulek.....	94
Seznam obrázků.....	95
Seznam grafů.....	96
Přílohy.....	97
PŘÍLOHA Č. 1.....	97
PŘÍLOHA Č. 2.....	98
PŘÍLOHA Č. 3.....	99

1. ÚVOD, CÍLE A POSTUP

Kultura je obrazem naší společnosti. Velmi citlivě reaguje na společenská, politická a sociální dění zdaleka nejen v rámci daného území, její úroveň vypovídá o mentalitě a vyspělosti daného území. Kultura vzniká a je šířena různými způsoby, prostřednictvím médií a jako živé umění prostřednictvím kontaktu umělce s konečnými uživateli.

Jedním z mnoha nositelů umění je divadlo. Má za sebou mnohatisíciletou tradici, bylo zakládáno monarchy, císaři a podporováno dárci a mecenáši z řad šlechticů. Také vznikalo v podobě různých spolků a existovalo na pokraji společnosti. Zažilo mnoho pádů a vzestupů, bojovalo proti daným normám a také těmto normám bylo poplatné.

Divadlo má ve společnosti své nezastupitelné místo, jeho existence v daných lokalitách umožňuje soustřeďovat obyvatele s vyšším vzděláním a vyššími příjmy, a tím přispívá k rozvoji daného regionu. Může se stát také důležitým faktorem při rozhodování obyvatel žít v daném místě, a také studentů (jako potencionálních daňových poplatníků se zájmem o rozvoj dané lokality) v daném místě studovat (což bude zjišťováno dotazníkovým šetřením) nebo vhodně doplnit soubory tzv. zážitkových dovolených v daných lokalitách (představení souborů: zámky, dočasné nebo stálé open air scény). Z výše uvedených důvodů by mělo být snahou politických reprezentantů, rozhodujících o alokaci veřejných zdrojů, divadlo nejen zachovat a podporovat, ale pomoci jeho rozvoji. Je nesporné, že provoz vícesouborových divadel, zejména těch majících operu, je velmi nákladný, spotřebovává velké finanční zdroje. Není proto divu, že je na ně pohlíženo jako na největšího zatěžovatele obecných rozpočtů.

Divadlo patří k organizacím poskytujícím obyvatelstvu kulturní služby mající převážně výchovně vzdělávací charakter a které svými ekonomickými aktivitami nepřímo přispívají k tvorbě HDP a zároveň dokážou alespoň částečně generovat zisky. Díky jeho pozitivnímu společenskému vlivu jsou divadla subvencována převážně prostřednictvím veřejných rozpočtů a zřizovaná na úrovních městských, krajských a státních, méně pak soukromých.

V popředí stávajících problémů stojí však ekonomické souvislosti více než jindy. Je proto potřeba jim věnovat odpovídající pozornost hned po několika liniích (financování, účetnictví, managementu a dalších), jakož i vazeb mezi nimi.

Tvorba, prezentace, šíření a vzdělávání v oblasti kultury jsou založeny na svobodném vyjádření, které je zakotveno mj. v několika mezinárodních dohodách a konvencích Spojených národů. Kulturní díla jsou také chráněna obecnými pravidly a konkrétními zákony o autorství, takže je nemožné zabývat se uměním a kulturou bez zachování úcty k jejich tvůrcům. Dále obvykle existují národní a mezinárodní pravidla, která ctí umělecké, kulturní a historické hodnoty jak v ekonomických vztazích, tak v rámci městského a regionálního rozvoje (kulturní dědictví). (Hagoort, 2009).

Ve financování divadel v ČR v současné době nastává velký problém, neboť není nalezen jeho optimální systém. Veškerá povinnost dotovat divadla zřizovaná statutárními městy, městskými částmi v případě hlavního města Prahy, nebo Ministerstvem kultury ČR (v případě Národního divadla) leží na těchto městech, a z logiky věci tak dochází k jejich dlouhodobému podfinancování z důvodu zatěžování obecních rozpočtů, které se ještě v době hospodářské recese prohlubuje. Počátkem 90. let došlo k odstátnění divadel, nicméně bylo uvažováno o vytvoření vícezdrojového financování v podobě podpory stát – kraj - město, tak jak je běžné v zemích EU. K naplnění tohoto záměru však nedošlo, a tak téměř 90 % z poskytovaných dotací leží na městských rozpočtech. O tom, že tento stav je neutěšený, hovoří i počínající nesystémové kroky vedoucí k přeměně právních forem divadel, většinou příspěvkových organizací na společnosti s ručením omezeným nebo obecně prospěšných společností, rapidnímu úbytku dotace na provoz, který postupně vyústí v omezování jejich činnosti.

Téma zaměření disertační práce bylo zvoleno na základě poznatků o diskutované oblasti, jejíž souvislosti potřebné pro řízení tohoto typu institucí prozatím nelze považovat za celistvé v potřebné míře. Potřeba komplexního řízení podniku a optimalizace procesů v době ekonomické recese

nabývá na významu. Na základě mé absolvované praxe v oboru a vzhledem k potřebě aplikovat odpovídající způsob řízení zvoleného typu neziskové instituce se domnívám, že je potřeba vyjít i z oblasti financování, účetnictví, managementu a pokusit se je propojit s hledisky umělecky odbornými. Dalším z důvodů je riziko zpravidla ireversibilních změn, pokud dojde k negativnímu vývoji po určitou dobu.

Problematika provozu divadel je komplexem široké škály problémů, které je nutno stále mít na zřeteli a dle možnosti aktuálně řešit.

Okruh základních problémů, které budou v disertační práci řešeny:

- Postavení neziskových institucí zabývajících se kulturní činností, konkrétně divadel.
- Vývoj a provozování divadel, vyhodnocení naturálních parametrů v současnosti, jejich právní forma a vliv na finanční toky v rámci organizace, daňové a účetní aspekty.
- Postavení divadel jako subjektu přijímající dotace a generující užitky, místo divadel v regionu.
- Analýza financování divadel, trendy v oblasti poskytování dotací a možností fundraisingu v ČR a v EU, dotace.
- Analýza možných metod k vyjádření přínosu a užitku divadel na bázi národohospodářské a regionální.
- Analýza možných metod řízení tohoto typu institucí, stanovení ukazatelů nákladů, výnosů, nastavení účetních dimenzí dle potřeb managementu – analytické účty, hospodářská střediska, nastavení systému rozpočtu a kalkulací společných nákladů na jednotlivá střediska a akce atd. (specifikace oblastí o objektech sledování).
- Aplikace navržených ukazatelů a metod na souboru vybraných subjektů a domovské scéně.
- Identifikace dopadů změn účetní legislativy, metod řízení k výši vykázaných výsledků.
- Analýza organizační struktury a způsobu řízení divadel, odbornosti managementu, marketingové strategie apod.
- Stanovit optimální vztah mezi ekonomickými a uměleckými aspekty divadel (lze-li to), obhájit jejich existenci a finanční podporu z důvodu jejich nepřímého a přímého vlivu na jedince, společnost a národní hospodářství.

Z vybraných základních problémů vyplývá, že se práce komplexně věnuje organizacím, odlišných od těch generujících zisk, rozhodně však nutných k rozvoji lidské osobnosti, regionu, ve kterém působí, dále významnému zaměstnavateli a subjektu odebírající služby od dodavatelů v daném regionu. Prostřednictvím této disertační práce budou zpracována data a informace s tematikou ekonomických aspektů provozování divadel pro odbornou veřejnost a zpracování podkladů pro výuku teatroterapie (dramaterapie).

Přínosem zpracování teoretické dimenze tohoto tématu by mělo být zmapování základní statistiky spojené s vývojem provozu divadel v českých podmínkách, postavení v regionu.

Vyhodnocování bude prováděno na základě zjištěných dat z literatury a zejména dat ze souboru divadel. Informace budou součástí podkladů poskytnutým odborné veřejnosti a regionálním institucím.

Dalším přínosem zpracování tématu budou vybrané ukazatele a metody, použitelné pro měření přínosu divadel po liniích národohospodářských, ale i orientované na regiony. Výsledky zjištění by měly sloužit jak odborné veřejnosti, tak dalšímu teoretickému zkoumání a optimalizaci, diskusi při vyučovacích procesech.

Možnosti vyplývající z postavení souboru či samostatných divadelních subjektů v kontextu stávajících podmínek budou doplněny a upraveny dle získaných informací, použití metod a postupů. Výsledky budou uplatněny především v rámci subjektů samých, při jejich řízení.

Ověřené, vyhodnocené postupy řízení a financování subjektů divadel využitelné pro praxi i další zpracování, budou zobecněny a nabídnuty odborné sféře.

Zpracované téma bude konzultováno s výukou předmětů zaměřených na problematiku estetiky a sociálních aspektů, vybrány odpovídající pasáže a použity pro účely výuky i jako konkrétní příklady, které přiblíží posluchači danou problematiku.

Využití jednotlivých výstupů disertační práce lze uplatnit na odborných seminářích a konferencích.

Zpracování disertační práce povede ke splnění stanovených cílů, z nichž tvoří výstup:

- Zhodnocení vývoje a podmínek provozování divadel dle typů, tendence.
- Soubor vhodných ukazatelů pro hodnocení provozu, měření nároků a přínosů divadel vliv změny legislativy účetnictví neziskových organizací na VH a stav majetku.
- Návrh způsobu financování a řízení provozu divadel.
- Návrh metod managementu.
- Materiály pro regionální instituce.
- Podkladové materiály pro výuku předmětu na PF.

Jako jejich ilustrace je předpokládána publikační činnost, konferenční příspěvky a semináře pro studenty EF a PF JU.

Čerpaná data:

1. Data z provedeného výzkumu
2. Konzultace s odborníky v daném oboru
3. Informace získané z odborné (české i zahraniční) literatury a z internetu

Zpracování tohoto tématu bude především časově náročné vzhledem k množství informačních zdrojů, které je zapotřebí prostudovat. Je nutné také vymezit specifika na základě analýzy obecně platných poznatků pro daný typ kulturní organizace.

Teoretická data a metody k danému problému budou verifikovány na empiricky získaných datech vybraného vzorku divadel. Již nyní lze předpokládat určité rozdíly ve výsledcích díky velikosti divadel, množství provozovaných souborů, vstřícnosti jejich zřizovatelů, realizovaných projektů apod.

Pro získávání objektivnějších a rozšiřujících podkladů budou osloveny vedle těchto kulturních organizací i jednotlivci (diváci) z regionů, ve kterých vybraná divadla působí. Z tohoto důvodu lze předpokládat náročnost spojenou jak se sběrem dat, tak i s vyhodnocením výsledků získaných dotazníkovou metodou. K zajištění objektivity je důležité získat data z různých zdrojů, proto bude osloveno i Ministerstvo kultury ČR k získání statistických údajů týkající se nejen kultury jako takové, ale i těch organizací, které budou podrobeny vědeckému výzkumu.porušila rozpočtovou kázeň.

2. POSTAVENÍ NEZISKOVÝCH INSTITUCÍ ZABÝVAJÍCÍCH SE KULTURNÍ ČINNOSTÍ, Z TOHO DIVADEL

Napětí mezi politickým systémem a kulturními systémy (včetně divadelního systému v ČR či v Praze) spočívá v odlišných komunikačních klíčích a často i v nevědomém odmítání evropských kulturních standardů. V rozhodující většině zemí EU je totiž kultura deklarována (často i legislativně) jako veřejný zájem a veřejná služba. Podle slov Jose Barossa, předsedy Evropské komise (únor 2005) je kultura dokonce „velkou prioritou pro nadcházející období“. O tom, že tomu tak skutečně je, svědčí i podpora nově vznikajícího fenoménu kreativní průmysly a všech odvětví, které s ním úzce souvisí. Kreativní průmysly jsou průmyslová odvětví, jejichž základem je individuální lidská kreativita, lidské dovednosti a talent. Zároveň jsou kreativní průmysly odvětvími s potenciálem vytvářet bohatství a pracovní místa zejména prostřednictvím využití duševního vlastnictví (Dvořáková, 2011). O tomto směřování je přesvědčen i přední český ekonom T. Sedláček, když říká, že „*Kreativní průmysly a kreativní ekonomika by rozhodně měly být považovány za relevantní pro další směřování naší země...*“ (Cikánek, 2009). Kreativnímu průmyslu se tak z hospodářsko-politického hlediska přisuzuje velmi silný růstový potenciál a patří mezi nejdynamičtější sektory v Evropě: k HDP Evropské unie přispívají 2,6 %, mají vysoký potenciál růstu a poskytují kvalitní pracovní místa pro přibližně 5 milionů lidí ve všech 27 členských státech EU. (Zelená kniha, 2010).

Státní kulturní politika České republiky na léta 2009 – 2014 stanovila 4 základní cíle:

1. Cíl 1: Ekonomická a společenská dimenze (Využití přínosů umění a kulturního dědictví a s nimi spojené kreativity pro zvýšení konkurenceschopnosti ostatních oborů a činností).
2. Cíl 2: Občanská dimenze – rozvoj osobnosti (Zvýraznit roli kultury v individuálním profesním a osobnostním růstu občanů, zejména pro rozvoj tvořivosti, kultivaci demokratických hodnot a individuálních postojů a pro posilování odpovědnosti za zděděné i vytvářené hodnoty).
3. Cíl 3: Role státu, krajů a obcí při podpoře zachování a tvorby kulturních hodnot (Poskytovat přímou i nepřímou podporu uchování existujících kulturních hodnot a nakládání s nimi, stejně jako tvorbě hodnot nových).
4. Cíl 4: Role státu při tvorbě pravidel (Vytvářet transparentní a nediskriminační prostředí pro kulturní aktivity a jejich podporu z úrovně státu, krajů a obcí)

I přesto, že tento pro Českou republiku závazný dokument dává návod jakým způsobem na kulturu pohlížet a jak ji vnímat, na úrovni naší veřejné správy a zastupitelských sborů lze však slyšet slova a teze, které ve vyhrocené podobě vyjádřil Pavel Bém, bývalý primátor HMP.

Shrnutí těchto názorů: *Kultura je privátní, soukromý statek. Kulturu nejde objektivizovat. Není to veřejný statek. Dejvické divadlo dává městské části přidanou hodnotu nula. Nelze rozlišit kvalitní a nekvalitní kulturu. Zapojení vlastních zdrojů a vlastních příjmů je nezbytné. Není obhajitelné, aby na jeden lístek do divadla dával daňový poplatník 600 Kč.* (Bém, 2005)

Lze oprávněně předpokládat, že obdobné názory můžeme zaznamenat napříč politickými stranami a politickým spektrem a na všech stupních zastupitelských sborů. Bohužel nejen mezi nimi, ale i v řadách různě politicky orientované veřejnosti tyto názory zaznívají také, ovšem po hlubším prozkoumání dané problematiky dochází v tomto směru ke změně jejich úsudku. Obecně zde panuje názor, že kultura spotřebovává velké množství finančních prostředků a nikdo přesně neví, jakým způsobem se přerozdělují a jak je s nimi v rámci kulturních organizací nakládáno.

I přesto, že některá jednosouborová divadla, zpravidla činoherního typu, jsou na území České republiky založena soukromými subjekty, tak vícesouborové soukromé divadlo provozující i operní a baletní soubor, není v České republice ani jedno. Odpověď na otázku, proč tomu tak je, je velmi

jednoduchá - provoz těchto institucí je natolik náročný a ve svých procesech složitý, že by se tomuto odvětví z hlediska podnikatelského soukromé subjekty nevěnovaly. Ojediněle jsou vidět podnikatelské záměry v podobě krátkých letních open air produkcí, které realizují operní představení (před nedávnem hrad Locket). Tyto produkce si ovšem umělecký a umělecko technický personál najímají a k tomuto účelu využívají většinou zaměstnance kulturních institucí.

Americký skladatel William Schuman dokonce prohlásil, že Performing arts (živé umění) jsou v sektoru rozumného vyhazování peněz (Baumol, Bowen, 1966). Ačkoli jeho slova znějí s nadsázkou, je jasné, že státní výdaje určené tomuto sektoru se mnohonásobně zhodnotí, jak v době jejich poskytnutí, tak v době budoucí.

Dotovanou kulturu, kterou v této disertační práci představují vícesouborová divadla, zpravidla zahrnujeme do odvětví veřejných statků a veřejných služeb. Klíč k pochopení těchto veřejných statků a služeb poskytl již J. M. Keynes: „*Nejdůležitější úkoly státu se nevztahují k těm činnostem, které soukromí jednotlivci již vykonávají, ale k těm funkcím, které spadají mimo sféru jednotlivce, k těm rozhodnutím, která nepřijme nikdo, pokud je nepřijme stát. Pro vládu je důležité nikoli dělat věci, které jednotlivci již dělají, a dělat je o něco lépe či o něco hůře, ale dělat ty věci, které nedělá nikdo.*“ (Neviditelný pes, 2011)

Rozdíl v užívaném pojmu může v podvědomí konzumenta-uživatele služby či statku vyvolávat odlišný postoj a reakci. To je patrné i z mediálních vystoupení VIP osob. Samo slovo služba evokuje u většiny institucí i jedinců čehosi pouze k využívání, nikoliv už tak k obnově. Nastupuje v tento moment i behaviorální ekonomika. Je zapotřebí jednoznačně postavit kulturu a divadla jako veřejný statek; avšak i zde jsou ne zcela jasné souvislosti.

Veřejné statky představují statky, u kterých k rozhodování o produkci, spotřebě i financování dochází veřejnou volbou v rámci veřejné správy.

Produkce těchto statků je v pravomoci veřejné správy, která k jejich financování využívá prostředky z rozpočtové soustavy. Spotřeba veřejných statků je kolektivní tzn., že uspokojují potřeby daného společenství bez ohledu na to, zda je jednotlivci chtějí spotřebovat či nikoli.

V důsledku uplatnění ekonomických kritérií (charakteru spotřeby daného statku) můžeme ekonomické statky rozčlenit na:

čisté soukromé statky - o produkci a spotřebě rozhodují jednotliví výrobci a spotřebitelé, přičemž spotřeba těchto statků je plně dělitelná mezi jednotlivce a užitek individuální. Pro čisté soukromé statky (statky soukromé spotřeby) je také charakteristická soutěživost na straně spotřebitelů i výrobců.

čisté kolektivní statky (veřejné) - spotřeba těchto statků je nedělitelná a jednotlivce nelze ze spotřeby vyloučit.

příklady: obrana, hasiči, komunikace

smíšené kolektivní statky (veřejné) - spotřeba těchto statků je dělitelná co do kvantity, avšak co do kvality dělitelná není

příklady: služby poskytované divadly, galeriemi atd. (viz. *Veřejné finance, VŠE, Praha 1993*)

Statkem označujeme v ekonomické teorii cokoli, co zvyšuje užitek. Výjimku tvoří tzv. nežádoucí statek, který užitek snižuje. Statkem nemusí být pouze fyzický objekt, mezi statky se počítají také služby. Na základě toho lze říci, že do poskytování kulturní služby v podobě nabídky divadelních představení můžeme zařadit jak, mezi statky, tak mezi služby.

Spotřebou statků získává ekonomický subjekt užitek. Protože je užitek subjektivním pojmem, plyne ekonomickým subjektům ze stejného statku různý užitek, což můžeme v případě divadelního představení zaznamenat i u diváků. Při shlednutí novodobého činoherního dramatu, u kterého jsou dialogy proloženy hanlivými výrazy, bude mít mladý divák (ekonomický subjekt), jemuž je tento jazyk bližší, daleko větší užitek, než klasický divák (ekonomický subjekt) zvyklý na vytříbený shakespearovský jazyk.

Trochu ironický pohled na problematiku veřejné služby či veřejného statku byl obsahem článku v Hospodářských novinách ze dne 24. 3. 2011, kdy autor závěrem v podstatě dodává, že pokud si vytvořený statek na sebe nedokáže vydělat, nemá mít šanci, aby vůbec vznikl a byl státem podporovaný. Svůj názor ilustroval na příkladu černých pasažérů v místních hromadných dopravách v případě nevyhnutelnosti ze spotřeby, kdy černý pasažér se nepodílel na financování tohoto statku, ale užitek čerpal. Černé pasažéry aplikoval i na stav nerivality ve spotřebě, kdy svým užitek nikterak nesnižují užitek platících pasažérů. Podobně se vyjadřuje i k neplatícím divákům kina, tuto situaci lze aplikovat i na divadelní představení. **Připuštění neplatících diváků nepovede ke zvýšení nákladů (na straně dodavatele), snížení potěšení z filmu u zákazníků (platících diváků) a neplatící diváci (černí pasažéři) mají z filmu také potěšení.** Nikdo nebyl poškozen a naopak se celkový blahobyt zvýšil prostřednictvím potěšení černých pasažérů při stálých fixních nákladech. Případ vyhrotil ad absurdum, neboť provozovatelé nemají logicky zájem na tom, aby černí pasažéři, neplatící diváci, měli z daného statku užitek. Ačkoliv je tvorba statku dotovaná, platí při jeho tvorbě stejné zvyky minimalizace nákladů a maximalizace výnosů, obdobně jako u organizací zakládaných výhradně za účelem zisku.

3. VÝVOJ A PROVOZOVÁNÍ DIVADEL NA ÚZEMÍ ČR

3.1 Období habsburské

Provozování divadel na území dnešní ČR upravoval v období habsburské monarchie ve 2. polovině 19. století Divadelní řád z 25. listopadu 1850 č. 454 ř. z. a následné prováděcí nařízení pražského místodržitelství č. 200 z 26. prosince 1851. Řád stanovil policejní dozor nad divadly a dalšími místy, kde se shromažďovalo více lidí, zachování tzv. policejní hodiny, povolování veřejných produkcí a zábav, dohled nad potulnými umělci apod. Norma se rovněž zabývala bezpečností divadelních budov a zařízení, dále tzv. hereckými extempore (nepřístojné odchylky od povoleného textu) a dalšími divadelními prostředky inscenace (kostýmy např. nesměly obsahovat nic, co by vedlo k veřejnému pohoršení).

Divadlo mohlo být provozováno na základě získání tří povolení, v podstatě dnešních koncesí. První byla tzv. reálná koncese, která držitelé povolovala zřízení divadla – budovy. Druhá divadelní koncese umožňovala pořádat divadelní představení a třetí schvalovala divadelní text a podrobovala ho cenzuře.

3.2 Období prvorepublikové

První republika prostřednictvím právního systému, který kopíroval právní systém Rakouska-Uherska, převzala způsob provozování divadel. Všechna divadla, kromě Národního divadla v Praze, existovala na základě koncesí. Dle Josefa Hermana tak vedle komerčního divadla soukromého divadelního podnikatele, který byl většinou ředitel a držitel koncese, mohla existovat i divadla provozována družstvy nebo jinými společnostmi. Zemská a městská divadla byla nejčastěji provozována družstvy, které si musela najmout fyzického nositele divadelní koncese, který později v divadle zastával většinou funkci ředitele.

Toto období je provázáno pronikáním státní podpory do financování divadel v podobě ministerské (stipendia a cen) a zejména zemské. Podpora měla různou podobu, ať už ve finančních dotacích, nebo ve formě sníženého nájmu za divadelní budovy apod. Šanci na stálou podporu měla především divadla se stálým zázemím, s divadelním souborem a vykazováním určité umělecké úrovně divadelní tvorby.

V této době se vygenerovaly tři základní typy divadel:

- státní (např. Národní divadlo)
- zemská a stálá městská (významněji podporovaná z veřejných prostředků – Městské divadlo v Plzni, Jihočeské národní divadlo v Českých Budějovicích, Východočeské národní divadlo v Hradci Králové, Pardubicích apod.)
- soukromá (bez přímé a pravidelné dotace)

3.3 Období let 1945 – 1989

V době normalizace došlo k odstranění koncesního systému zavedeného habsburskou monarchií s cílem orientovat kulturní politiku na kulturu sovětskou a potlačit vliv kultury německé. Na divadlo se pohlíželo jako na instituci, která má především výchovný charakter a o jejíž hospodaření se má postarat stát, stejně jako u škol, muzeí, nemocnic a pod. Výnosem Ministerstva školství a osvěty č. B-150.001-II z 8. června 1945 se zrušil systém individuálních divadelních koncesí a správa divadel byla předána dočasně do rukou závodních rad. Ministr školství a osvěty určoval na základě tohoto výnosu osoby vhodné pro vedení divadel, umělecké vedení konzultoval s divadelní radou a ekonomické ředitele se závodní radou. Druhým výnosem č. B-150.002-II z 13. června 1945 byla ustanovena divadelní rada jako „umělecký a kulturně politický poradní sbor pro zásadní oblasti divadelnictví“. Třetím ministerským výnosem č. B-152.227/45-II z 27. července 1945 byly

definovány subjekty, které směly provozovat divadlo. Dle tohoto výnosu to mohly být státní orgány, československá armáda, Ústřední rada odborů, Svaz české mládeže, města, družstva měst a družstva divadelníků a návštěvníků. Divadla tak mohla být provozována výhradně jako právnické osoby, nikoliv osoby fyzické. (Krejčí, 2009)

Snahou tehdejších politiků bylo zavést divadelní zákon, který by nově vzniklou situaci v divadelnictví řešil prostřednictvím ukotvení v legislativě. Návrh Divadelního zákona, který předložil tehdejší ministr školství a osvěty p. Jaroslav Stránský, byl přijat dne 20. března 1948. Divadelní zákon definoval divadlo jako národní a kulturní statek, kdy stát měl v oblasti divadla rozhodující vliv. Správa divadel byla svěřena Ministerstvu školství a osvěty a ideologický dozor nad divadelnictvím vykonávalo Ministerstvo informací a osvěty. Všechny divadelní subjekty byly zestátněny a mohly fungovat jen jako rozpočtové nebo příspěvkové organizace státu, krajů, okresů nebo obcí.

V roce 1957 byl Divadelní zákon nahrazen zákonem č. 55/1957 Sb. o divadelní činnosti. Tento zákoník svěřoval veškerou péči o divadelnictví a jeho rozvoj do rukou státu. Zákon rozlišoval dva typy divadel, tzv. státní, která stát přímo zřizoval a provozoval, a nestátní, jejichž zřizování povoloval. Činnost státních divadel řídily výkonné orgány krajských, městských a místních národních výborů, ředitel divadla odpovídal za provoz jak po umělecké stránce, tak po stránce hospodářské. Organizaci, provoz a zásady hospodaření upravovaly organizační řády, které musely být v souladu se vzorovým organizačním řádem vydávaným Ministerstvem školství a kultury po dohodě se státním plánovacím úřadem, Ministerstvem financí a ústředním výborem odborového svazu. Umělecká činnost se řídila dramaturgickými plány, jejichž sestavování, projednávání a schvalování upravovala směrnice vydávaná ministerstvem školství a kultury. Zákon dále nařizoval zaměstnávat pouze odborně způsobilé umělce. Podmínky této způsobilosti a metody jejich ověřování rovněž určovalo ministerstvo po projednání s ústředním výborem odborového svazu a ústředním výborem Svazu československých divadelních umělců.

Snaha o určitou změnu politické cenzury divadelnictví byla na konci šedesátých let potlačena vstupem „spojeneckých vojsk“ a nastolením normalizace a uplatňováním represí.

Zákonem č. 33/1978 o divadelní činnosti bylo zřizování divadel přenesena na úroveň krajských národních výborů a státu. Divadlo tak bylo definováno jako státní socialistická instituce, která může vzniknout jako příspěvková nebo rozpočtová organizace. Ředitele divadla schvaloval a odvolával krajský národní výbor na základě předchozího vyjádření Ministerstva kultury.

Počátkem osmdesátých let došlo k významným změnám v oblasti právní formy, kdy divadla mohla přejít z právní formy rozpočtové organizace na příspěvkovou organizaci, což jí umožnilo určitou volnost. Rozpočtové organizace byly pevně spjaty s rozpočtem zřizovatele a v případě dosažení zisku, ho musela zřizovateli odvést. Také personální politika byla plně v díci zřizovatele, který stanovoval limity v počtu zaměstnanců a v návaznosti na tyto osobní náklady i množství finančních prostředků.

3.4 Vývoj po roce 1989

Změny politického a právního systému tehdejšího Československa vedly novelizací k odstranění nejkontroverznějších pasáží v divadelním zákoně z roku 1978. Zákon samotný byl zrušen až v roce 1995 zákonem č. 237/1995 Sb., o hromadné správě autorských práv a práv autorskému zákonu příbuzných a o změně a doplnění některých zákonů.

V porevoluční době vzniklo několik nových právních norem, případně novel, které umožňovaly zakládat a provozovat divadla, a to:

- Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, který umožnil založení právnické osoby skupinou občanů, a to i pro účely hraní divadla
- Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), který upravoval podnikání občanů, tedy i podnikání v oblasti divadelnictví

- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, který obecně upravoval zakládání právnických osob.
- Novela zákona č.40/1964 Sb., občanský zákoník, která byla provedena zákonem č. 264/1992 Sb., umožnila zakládat zájmová sdružení právnických osob, která mohla provozovat i divadla.
- Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých dalších zákonů, který umožňoval zakládat obecně prospěšné společnosti i za účelem provozování divadel. (Krejčí, 2009)

Divadla v tomto období existovala ve stávajících formách příspěvkových organizací zřizovaných státem, či obcemi a nově byla zakládána dle výše uvedených zákonů a novel zákonů, a to na bázi ziskové (podnikání fyzických osob na základě živnostenského oprávnění nebo jako obchodní společnosti) nebo na bázi neziskové (ve formě občanských sdružení, obecně prospěšných společností).

Tento způsob zakládání a provozování divadel přetrvává do současné doby jen s tím rozdílem, že snaha politické reprezentace je transformovat příspěvkové organizace v jinou právní formu, nejlépe obecně prospěšných společností nebo společností s ručením omezeným, a tak se vymanit z povinnosti zřizovat, finančně tato divadla dotovat a přijímat zodpovědnost nad jejich existencí. Proces transformace divadel z příspěvkových organizací na obecně prospěšné společnosti byl odstartován počátkem nového tisíciletí v pražských městských částech. Po vzoru Prahy se vydala i některá města v rámci České republiky. V poslední době dochází i k transformaci vícesouborových divadel s právní formou příspěvkové organizace na obchodní společnosti, kdy je upřednostňována oproti akciové společnosti administrativně méně náročnější společnost s ručením omezeným, na jejichž založení se podílejí většinou společně jak statutární město, které původně divadlo zřizovalo v podobě příspěvkové organizace, tak nově i kraje. Finanční podíl obou těchto zakladatelů může mít různou podobu, původní zřizovatel buď většinou do této společnosti vkládá dlouhodobý majetek (movitý, nemovitý) a kraj přispívá plně na provoz, nebo se o provozní prostředky dělí oba zakladatelé stejným dílem.

4. FINANCOVÁNÍ DIVADEL

České profesionální divadlo je postaveno na německých základech, neboť, jak uvádí J. Hermann (2010), české území bylo až do roku 1945 přirozenou součástí německého kulturního prostoru, proto na našem území probíhaly v zásadě shodné vývojové procesy jako v kulturním prostoru německém. Tam v současné době dochází ke kofinancování divadel městem a spolkovými zeměmi zhruba stejným podílem. Stát se na jejich financování nepodílí, nebo jen výjimečně. Z ekonomických důvodů jsou posledních dvacet let hledány efektivnější modely a dochází k transformacím příspěvkových organizací na jiné vhodné právní formy např. GmbH, a ke spojování divadel z blízkých měst. Příkladem může být Landestheater Niderbayern (svaz divadel), který vznikl již v roce 1952 a zajišťuje divadelní produkce ve městech Pasov, Landshut a Straubing. Tento svaz má dva divadelní soubory v Pasově a nastudovaná představení jsou odehrána pro diváky v Landshutu a ve Straubingu; významně šetří náklady v podstatě za provoz tří divadel. Na financování divadel v Rakousku se podílejí: stát, spolkové země i města, např. vídeňská divadla jsou podporována z 1/3 státem a ze 2/3 městem, přičemž procento soběstačnosti musí dosáhnout 20 %. Severské země podporují svá divadla v podstatě v poměru 50 % stát a 50 % místní samospráva. V Holandsku je stanovena minimální hranice soběstačnosti na 15 %, 60 % rozpočtu divadel kryjí regionální rozpočty a stát zbytek. Na cca 50 % na rozpočtu divadel v Dánsku se podílí stát. Zcela odlišný model financování je ve Švýcarsku, kdy se na financování divadel podílí soukromá sféra, která převyšuje podíl státu téměř dvojnásobně a procento soběstačnosti dosahuje tento neziskový sektor 25 %, což je o téměř 10 % méně, než v Německu. V Anglii jsou divadla financována z 25 % v podstatě státem, který je zde zastupován Radou pro umění, 25 % rozpočtu zajišťuje stát a 50 % musí zajistit samo divadlo (Nekolný a kol., 2006).

Divadla v ČR jsou financována především z městských rozpočtů, stát a kraj se na jejich financování podílí minimálně (celkem z cca 10 %). Minimální hranice soběstačnosti pro získání státní podpory je 11 %. Navíc pro divadla neexistuje stabilně jiný větší příjem, než státní (veřejný), a tak si jednotlivá divadla musejí hledat sponzory vlastními silami, což je v této rané fázi novodobého kapitalismu téměř nemožné. Soukromé podniky, které působí na daném území, jsou buď ve vlastnictví zahraničních investorů a jejich prioritou není podporovat aktivity na území jiného státu, nebo jsou ve vlastnictví jednotlivců, (velkopodnikatelů), kteří v podstatě, až na výjimky mají jiné priority, nepociťují nutnost sounáležitosti a určité míry solidarity.

Dá se říci, že snad jedinou otázkou k poskytnutí provozní dotace od zřizovatele je, kolik divadlo stojí a zda by nebylo možné snížit dotaci, podle různé míry kulturnosti politické reprezentace cca o 20 – 50%. Na managementu divadla je obhájit dotaci, kterou získává od svého zřizovatele. Do hry vstupuje struktura zamýšlených programů, jejich kritéria výběru s ohledem na finanční a uměleckou náročnost, efektivní řízení nákladů instituce, hledání nových finančních zdrojů v podobě tuzemských a mezinárodních koprodukčních projektů podporovaných územně samosprávnými celky a Evropskou unií, nebo v podobě příspěvovatelů z řad diváků a obchodních partnerů.

Jiný způsob nastavených parametrů pro poskytnutí dotací má Ministerstvo kultury ČR, které v devadesátých letech nastavilo společně s Asociací profesionálních divadel ČR kritéria, podle kterých se přerozděluje státní dotace. Jsou sledovány *ekonomické ukazatele (tvrdá data)* v podobě:

- počtu realizovaných představení (u tohoto ukazatele se sledují představení realizovaná jednotlivými soubory, v rozdělení na tuzemská a zahraniční představení; ukazatel je posuzován, jak z hlediska ekonomického, tak z hlediska uměleckého, neboť se obecně předpokládá podpora vyváženého produktu:
- počtu nově nasazených inscenací, (premiérovaná představení představují vysoké vstupní náklady v podobě výrobních nákladů a režijních týmů, rozpouštějí se do období, se kterým věcně a časově souvisí. Státní dotace je zpravidla tím vyšší, čím více premiér divadlo realizuje, což neznamená, že záměrem divadla je neefektivně vyrábět jednu premiéru za

druhou z důvodu získání vyšší státní dotace, ale s velikostí daného divadla, který je dán počtem uměleckých souborů, poptávkou po kulturní službě)

- návštěvnosti, (počet diváků k nabídce míst)
- soběstačnosti, (vlastní výnosy divadla k celkovým nákladům divadla)
- celkových nákladů (v členění na jednotlivé kapitoly rozpočtu)
- celkových výnosů (v členění na jednotlivé kapitoly rozpočtu, a to na tržby získané z prodeje vstupenek a služeb, výnosy z rezervního fondu, investičního fondu a dále dotace místní samosprávy, krajské správy, Evropské unie apod.)

Vedle výše uvedených ekonomických ukazatelů jsou sledovány i ryze *umělecké ukazatele (měkká data)*, a to:

- Původní tvorba
- Tvorba pro děti a mládež
- Koprodukční projekty s českými a zahraničními partnery
- Počty představení realizovaných v zahraničí
- Počty operních představení
- Účasti na festivalech v ČR i zahraničí
- Nominace na ceny a ocenění v rámci prestižních uměleckých soutěží
- Spolupráce s absolventy uměleckých škol

Na základě výše uvedených kritérií nezávislá komise určuje, dle přidělených bodů jednotlivým sledovaným ukazatelům výši dotace, která je hodnocenému subjektu (divadlu) přiznána. Jedná se o velmi objektivně nastavený systém v přerozdělení státní dotace.

Snahou divadel, resp. Asociace profesionálních divadel ČR, je nejen prostředky vkládané do tohoto programu navýšit a přiblížit tak úroveň financování státem v ČR na úroveň podobnou v zemích EU, ale také zapojit do významněji do financování územně samosprávné celky (kraje).

4.1 Právní formy divadel a vliv na jejich financování

V současné době je nejpoužívanější právní formou profesionálních divadel příspěvková organizace, kterou zřizují územně samosprávné celky (města a kraje), stát takto zřizuje Laternu Magiku, Národní divadlo a Státní operu Praha. Posledně dva jmenované subjekty byly v roce 2011 sloučeny v jeden celek z důvodu zamýšlených budoucích úspor. Na území Prahy počátkem 3. tisíciletí došlo z důvodů koncepčního nastavení kulturní politiky hlavního města Prahy k transformaci divadelní scény, kterou se změnila právní formy jednosouborových divadel, většinou činoherních, z příspěvkových organizací na obecně prospěšné společnosti. Obecně prospěšné společnosti byly zakládány jednotlivými magistráty s příslibem jednoletých či víceletých, co do výše dotací, neměnných grantů na provoz těchto subjektů. Tímto rozhodnutím se zřizovatelé v podstatě zbavili proklamované povinnosti podporovat živé umění, když nebyla, jako u příspěvkových organizací, zajištěna každoroční valorizace mezd a alespoň částečné pokrytí inflace na vstupech. Obdobně na tom byla i dotace v rámci poskytnutí víceletého grantu, kdy po uplynutí doby, na kterou byl grant přísliben, nebyla jistota a ani nárok jeho dalšího poskytnutí. Tato divadla se dostala do velmi nepříznivých ekonomických situací, neměla a nemá finanční prostředky na svůj rozvoj. Management divadel byl záměrně nucen k nereálnému snižování nákladů, byť jen formálně v sestavovaných rozpočtech, které nebylo možné dodržet. Tato vcelku neutěšená situace vyústila v současné době k odvolání několika ředitelů těchto organizací z důvodu nedodržení stanoveného rozpočtu.

Z výše uvedeného se jeví statut příspěvkové organizace jako jediná možná právní forma, která v současné době zabezpečuje určitou míru stability. Je ovšem otázkou na jak dlouho. Z vlastní zkušenosti si dovoluji tvrdit, že je v podstatě jedno, jestli bude divadlo fungovat pod statutem

příspěvkové organizace, obecně prospěšné společnosti, či společnosti s ručením omezeným, vždy záleží na ochotě politické reprezentace tento druh odvětví financovat. Zákonodárná iniciativa několika senátorů a odborníků v oblasti kultury počátkem roku 2013 vede k rozpracování již v hrubých rysech připravované nové právní formy, a to veřejnoprávní instituce (v.p.i), která zohledňuje specifika divadel, která v jiných odvětvích nenajdeme. Tato uvažovaná právní forma řeší netypické otázky zaměstnávání umělců jak v pracovněprávních vztazích, tak najímaných v podobě smluv o hostování, návrhu výjimek v oblasti daňové a v oblasti zadávání veřejných zakázek.

Jako nevýhodnou právní formu vidím v podobě společnosti s ručením omezeným, kdy jsou divadla s touto právní formou vyloučena ze státního programu podpory profesionálních divadel a z dalších grantových schémat, které vyžadují neziskovou formu právního subjektu. Také uvažovaný přínos v oblasti nepřímých daní nedopadl dle očekávání. V tomto případě se uvažovalo o zvýšení nároků na státní rozpočet v podobě daně z přidané hodnoty, tento efekt sledované subjekty nepotvrdily.

4.1.1 Typ právní formy – příspěvková organizace

V následujícím textu jsou uvedeny podstatné výňatky zákona č. 250/2000 Sb., které pomohou osvětlit způsob financování příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace jsou zakládány v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. a hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele.

Dále hospodaří s prostředky svých fondů, s peněžními dary od fyzických a právnických osob, včetně peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a ze zahraničí. Dále příspěvkové organizace hospodaří s dotací na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů a s dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce.

Pokud se prostředky poskytnuté podle odstavce 2 nespotřebují do konce kalendářního roku, převádějí se do rezervního fondu jako zdroj financování v následujících letech a mohou se použít pouze na stanovený účel. V rezervním fondu se tyto zdroje sledují odděleně. Prostředky, které na stanovený účel nebyly použity, podléhají finančnímu vypořádání se státním rozpočtem za rok, ve kterém byl splněn účel, na který byla dotace poskytnuta.

Zřizovatel poskytuje příspěvek na provoz své příspěvkové organizaci zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejích potřeb.

V případě, že příspěvková organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti; zřizovatel může organizaci povolit jiné využití tohoto zdroje.

Z šetření, které v současné době v rámci divadel probíhá, je zřejmé, že divadla zpravidla tento zisk realizují a vždy jej použijí na podporu vlastní činnosti. V případě, že je tato činnost ztrátová, dochází k jejímu ukončení.

Příspěvkové organizaci může její zřizovatel uložit odvod do svého rozpočtu, jestliže:

- její plánované výnosy překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu,
- její investiční zdroje jsou větší, než je jejich potřeba užití podle rozhodnutí zřizovatele, nebo
- porušila rozpočtovou kázeň.

Vzhledem k tomu, že v současné době trpí téměř všechna divadla nedostatkem finančních prostředků a k překročení plánovaných výnosů nedochází, nejsou jim nařizovány odvody do

rozpočtů zřizovatelů. Prozatím bylo zjištěno, že odvody do rozpočtu zřizovatele jsou odváděny finanční prostředky z investičního fondu z důvodu pořizování investic pro divadla.

Vztah rozpočtu příspěvkové organizace k rozpočtu zřizovatele lze během roku změnit v neprospěch příspěvkové organizace jen ze závažných, objektivně působících příčin.

Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, rozpočet zřizovatele zprostředkovává vztah příspěvkové organizace ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti a k Národnímu fondu; jde-li o příspěvkovou organizaci zřízenou obcí, též k rozpočtu kraje.

Majetek je příspěvkové organizaci svěřován jejím zřizovatelem prostřednictvím zřizovací listiny, ve které je uveden i způsob, jakým má o svěřený majetek pečovat, spravovat jej a zajišťovat prostřednictvím financování jeho reprodukci. Není to vlastní majetek organizace, ale jedná se o majetek státní v oblasti centrálního rozpočtu, nebo o majetek obecní v oblasti municipalit. Oproti podnikatelským subjektům se v tomto případě nejedná o vlastní jmění organizace.

Příspěvkové organizace vytváří dle §29 zák. č. 250/2000 Sb. v platném znění čtyři peněžní fondy, jejichž zůstatky se po skončení roku převádějí do následujícího roku:

a) rezervní fond – je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o případné převody do fondu odměn. Zdrojem rezervního fondu mohou být též peněžní dary.

Rezervní fond používá příspěvková organizace

- k dalšímu rozvoji své činnosti,
- k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady,
- k úhradě případných sankcí uložených jí za porušení rozpočtové kázně,
- k úhradě své ztráty za předchozí léta.

Zřizovatel může dát příspěvkové organizaci souhlas k tomu, aby část svého rezervního fondu, s výjimkou prostředků převedených do dalšího roku a poskytnutých na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů a s dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce, použila k posílení svého investičního fondu.

b) investiční fond vytváří příspěvková organizace k financování svých investičních potřeb. Jeho zdrojem jsou:

- peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku⁴⁾ prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu,
- investiční dotace z rozpočtu zřizovatele,
- investiční příspěvky ze státních fondů,
- příjmy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí,
- dary a příspěvky od jiných subjektů, jsou-li určené nebo použitelné k investičním účelům,
- příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace,
- převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.

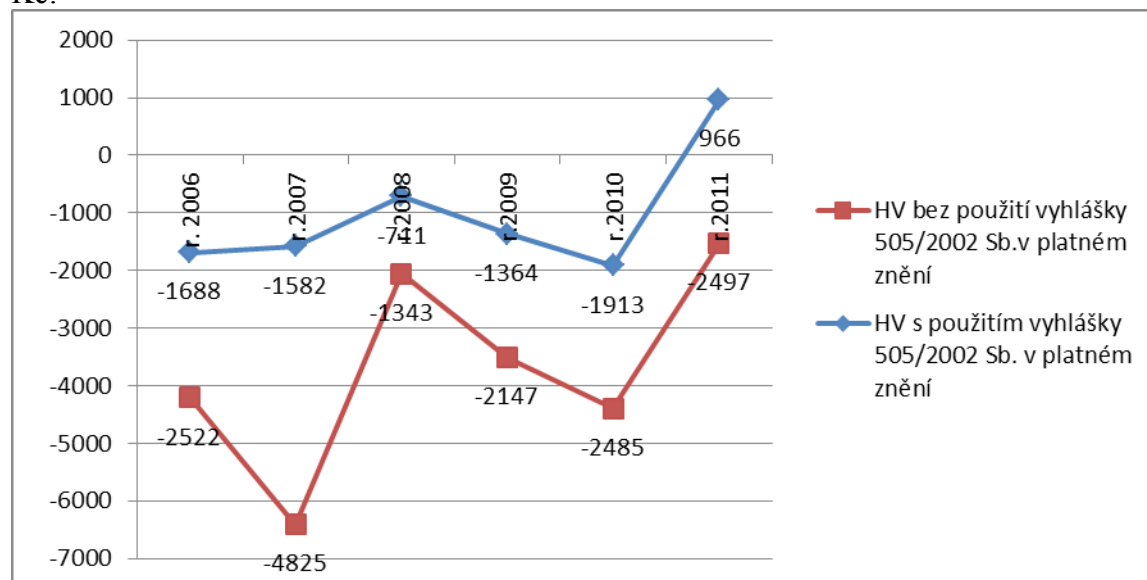
Investiční fond příspěvkové organizace se používá:

- k financování investičních výdajů,
- k úhradě investičních úvěrů nebo půjček,
- k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil,

- k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav majetku ve vlastnictví zřizovatele, který příspěvková organizace používá pro svou činnost; takto použité prostředky se z investičního fondu převádějí do výnosů příspěvkové organizace.

Problémem Investičního fondu příspěvkových organizací bylo, že se v něm shromažďovaly finanční prostředky určené převážně k pořizování investic. Vzhledem k odpisové povinnosti těchto organizací tak docházelo ke každoročnímu zbytnování fondu bez efektivního využití finančních prostředků. Organizace se tak dostávaly do paradoxní situace, kdy na jedné straně se jim nedostávalo finančních prostředků na zabezpečení jejich provozu a na druhé straně tvořily fond, který byl v podstatě neživý, což vyústilo v další paradox, a to k jeho nekrytí. Nedostatečné finanční prostředky určené na zajištění provozu tak byly odčerpávány z investičního fondu. Zákonodárci si tuto neutěšenou situaci začali uvědomovat, a proto nejprve novelizovanou Vyhláškou č.505/2002 Sb. v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, umožnili výši nekrytého fondu zúčtovat do výnosů. Tím došlo nejen k jeho účetnímu snížení, ale i k ovlivnění výsledku hospodaření pozitivním směrem, což můžeme vidět v následujícím grafu, kdy sledovaný subjekt zlepšoval výsledky hospodaření v souladu s touto vyhláškou.

Graf 4.1 Porovnání HV s uplatněním a bez uplatnění vyhlášky 505/2002 Sb./ v platném znění v tis. Kč:



Zdroj: Dvořáková, 2012

V další fázi novela vyhlášky umožnila profinancovat z investičního fondu nejprve opravy rozsáhlého charakteru, později opravy veškeré. Je otázkou, zda tyto kroky můžeme považovat za šťastné řešení, neboť se v čase finanční prostředky v tomto fondu určené původně na obnovu majetku významně snižují a současně dochází k ovlivňování hospodářského výsledku organizace.

c) *fond odměn* je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do výše jeho 80 %, nejvýše však do výše 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy. Tvorbu fondu odměn provede příspěvková organizace na základě schválení výše zlepšeného výsledku hospodaření a jeho rozdělení zřizovatelem.

Z fondu odměn se hradí odměny zaměstnancům. Přednostně se z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy, jehož výše se zjišťuje podle zvláštního právního předpisu.

d) *fond kulturních a sociálních potřeb* je tvořen základním přidělem na vrub nákladů příspěvkové organizace z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a

náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonávanou práci. Tento fond je naplňován zálohově z roční plánované výše v souladu s jeho schváleným rozpočtem ve výši 1 % z úhrnu hrubých mezd, je určen k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb a je určen zaměstnancům v pracovním poměru k příspěvkové organizaci, žákům středních odborných učilišť, interním vědeckým aspirantům, důchodcům, kteří při prvním odchodu do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně pracovali u příspěvkové organizace, případně rodinným příslušníkům zaměstnanců a jiným fyzickým nebo i právnickým osobám.

Další příjmy, výši tvorby a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

Vzhledem k omezeným finančním prostředkům příspěvkových organizací, kdy není možné tvořit sofistikovaný systém benefitů motivující své pracovníky, můžeme fondem kulturních a sociálních potřeb tento deficit částečně nahradit. O způsobu čerpání tohoto fondu spolurozhodují odborové orgány činné v rámci příspěvkových organizací, a tak jsou částečně zohledněny potřeby zaměstnanců.

4.1.2 Typ právní formy – obecně prospěšná společnost

Dalším typem právní formy, která je používána v oblasti zřizování divadel je obecně prospěšná společnost, kterou upravuje zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech v platném znění. Obecně prospěšná společnost, ve zkratce o.p.s. je právnickou osobou, která je zakládána k poskytnutí obecně prospěšných služeb, které jsou předem stanoveny a určeny, bez rozdílu, celé společnosti. Její hospodářský výsledek nesmí být použit ve prospěch zakladatelů ani jejich zaměstnanců, ale musí být použit vždy na poskytování služeb, pro které byla společnost zřízena.

Organizace tohoto typu právní formy vzniká zakládací smlouvou, jde-li o více zakladatelů, nebo zakládací listinou, jde-li o jediného zakladatele. Její vznik je dán zápisem do rejstříku o.p.s. a způsob jejího založení je téměř identický jako u obchodních společností zakládaných podle obchodního zákoníku č. 513/1991 sb. v platném znění.

Důležitými orgány obecně prospěšné společnosti jsou:

1. Správní rada, která je statutárním orgánem a jmenuje ji zakladatel (do její působnosti náleží základní rozhodovací činnost pro řízení společnosti).
2. Dozorčí rada, která je kontrolním orgánem společnosti a jmenuje ji také zakladatel.
3. Ředitel, který je jmenován správní radou a řídí činnost společnosti, pokud tato činnost není zákonem, zakládací listinou nebo statutem vyhrazena do působnosti správní rady popř. jiného orgánu obecně prospěšné společnosti.

Vedle hlavní činnosti, která je zakotvena v zakladatelské smlouvě, může o.p.s. provozovat doplňkovou (hospodářskou) činnost, která však nesmí bránit v činnosti hlavní, měla by být skutečně realizována v minimální míře. Aby se zabránilo faktické přeměně v podnikatele, což by mohlo nastat právě zvýšenou doplňkovou činností, je povinna o.p.s. vést účetnictví hlavní činnosti odděleně od doplňkové činnosti. O.p.s. jsou povinny sestavit účetní závěrku a výroční zprávu a tyto dokumenty zákonným způsobem zveřejnit. Pakliže tak neučiní, lze ji potrestat odejmutím daňových výhod.

Stejně jako v případě příspěvkových organizací, platí i pro o.p.s. obdobná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů právnických osob v platném znění, kdy nejsou zdaňovány příjmy z hlavní činnosti. Příjmy z vedlejší činnosti jsou zdaněny vždy a může být snížen základ daně ve stejných intencích, jako u příspěvkových organizací.

O.p.s. jsou osvobozeny dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí od daně darovací a dědické v případě bezúplatného nabytí majetku. Nejsou osvobozeny od daně z převodu nemovitostí. Daň ze staveb o.p.s. neplatí a od daně z pozemků jsou osvobozeny, pokud pozemek tvoří funkční celek se stavbou, která je o.p.s. Vlastněna. Daň silniční o.p.s. platí za

vozidla, která jsou užívána k doplňkové činnosti. O.p.s. je povinna k dani z přidané hodnoty v případě, že obrát z její doplňkové činnosti přesáhne za rok 1 mil. Kč. V případě, že přijme služby (angažování zahraničního umělce) nebo nakoupí zboží z EU, je o.p.s. povinna za tyto služby a dodání zboží daň z přidané hodnoty odvést.

Vzhledem k tomu, že vícesouborová regionální divadla existují v podobě příspěvkových organizací, základní informace o o.p.s., dle mého názoru, jsou v této práci plně dostačující.

4.2 Rozpočet divadel

Příjmy rozpočtu divadel, resp. příspěvkových organizací, jsou stejně jako jejich výdaje, příjmy a výdaje rozpočtu územně samosprávných celků. A stejně jako jde o zákonitost vyrovnání rozpočtu těchto územně samosprávných celků, musí být rozpočet divadel, resp. příspěvkových organizací, vyrovnaný.

Závazným se pro ně stává rozpočet, který představuje jeden ze základních typů zákonných finančních analýz. Rozpočet se soustředí hlavně na příjmy a výdaje v hlavní a vedlejší činnosti a při finanční analýze se pracuje s jejich plněním či aktivitou (Hrůza, 2012).

4.2.1 Rozpočtový proces

Vzhledem k tomu, že by neměl být narušen rozpočtový proces (pracovní postup pro sestavování, projednávání, schvalování, plnění a kontrolu realizace rozpočtu) územně samosprávného celku, je nutné, aby sestavování rozpočtu příspěvkové organizace navazoval na rozpočtový proces tohoto územně samosprávného celku (Jurajdová, 2004).

Finanční plán obsahující výkaz zisku a ztrát a účetní rozvahu by podle Kaisera (2009) měl být sestavován na pět let, tak aby byly realizovány všechny nastavené strategie včetně ověření jejich finančního dopadu. U zavedených organizací tento plán může být sestaven na období tří let a u velmi mladých organizací je doporučováno sestavit finanční plán minimálně pětiletý. Praxe příspěvkových organizací (divadel) je sestavovat rozpočet na další kalendářní rok a v rámci své finanční strategie sestavovat rozpočtový výhled, který zpravidla bývá dvou až tříletý.

S jistou časovou posloupností můžeme rozpočtový proces územně samosprávného celku aplikovat na rozpočtový proces příspěvkové organizace, kdy v momentě schválení návrhu rozpočtu územně samosprávného celku jeho zastupitelstvem, je současně schválen i rozpočet příspěvkové organizace. V průběhu jednotlivých etap rozpočtového procesu příspěvkové organizace může dojít z různých důvodů ke snížení příspěvku na provoz, který se zpravidla promítne v jednotlivých výdajových oblastech, pakliže příspěvková organizace nedokáže snížení příspěvku na běžný provoz pokrýt svou produkcí. I v momentě schvalování rozpočtu územně samosprávného celku může dojít k pokračení příspěvku příspěvkové organizaci na provoz od zřizovatele, ale tento krok už může být irreverzibilní, který naruší stabilitu příspěvkové organizace v následujícím účetním období. Pokud chce zřizovatel omezit či rozšířit činnost příspěvkové organizace, většinou by tak měl činit v určitém časovém předstihu a nikoliv v rozpočtovém procesu.

O provázanosti územně samosprávného celku a příspěvkové organizace svědčí i fakt, že rozpočet zřizovatele (zde obce) zprostředkovává vztah mezi příspěvkovou organizací a státním rozpočtem a rozpočtem kraje.

V příloze č. 1 je uvedena podoba schváleného rozpočtu příspěvkové organizace (divadla) v členění na hlavní činnost a hospodářskou činnost. Všechny položky nákladové a výnosové v takto navrženém a zastupitelstvem schváleném rozpočtu musí příspěvková organizace dodržovat, jsou pro něj závazné, zejména závazné ukazatele, které si každý zřizovatel příspěvkové organizace stanovuje dle potřeb. Zpravidla se jedná o dodržení nákladových položek: energie, opravy, mzdové náklady, případně odpisy.

V průběhu kalendářního roku může být rozpočet upraven, a to o státní dotace, o navýšení čerpání fondu reprodukce investičního majetku, o navýšené čerpání rezervního fondu apod. V příloze č. 2 je

uvedena podoba upraveného rozpočtu příspěvkové organizace, který zaznamenává každou změnu a příspěvková organizace by jej měla při každé takové změně aktualizovat.

4.2.2 Náklady, výnosy, zisk, jejich vzájemné vazby a zdanění

Náklady jsou peněžní částky, které organizace účelně vynaložila na získání výnosů. Jedno z nejpoužívanějších kritérií je členění dle druhů. Tak jsou také rozčleněny v rozpočtu příspěvkových organizací:

Spotřeba materiálu

Spotřeba energií

Spotřeba a použití externích prací a služeb

Mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění

Odpisy

Finanční náklady

Daně

Ostatní náklady (Boukal, 2007)

Obecně divadla podporovaná z veřejných zdrojů tak kryjí fixní náklady poskytovanou dotací zřizovatelem a variabilní náklady dotacemi poskytnutými krajem a státem a svou vlastní produkcí a zajišťují tak určitou uměleckou nadstavbu. Snižováním dotací na krytí fixních nákladů dochází ke změnám v personální politice, kdy není možné zaručit uměleckotechnický servis a výrobu. V rámci úspor základního materiálu dochází k redukci nastudovávaných inscenací. Snižováním dotací na úhradu variabilních nákladů nemohou divadla realizovat zvyšování umělecké kvality prostřednictvím kvalitních režijních týmů a umělců, marketingových koncepcí. De facto snižováním obou typů nákladů sebou přináší omezení v poskytování kvalitních kulturních služeb, dochází k odlivu diváků, což se v konečném důsledku projeví i omezením vlastní produkce a zpětně zhoršením ekonomických ukazatelů.

Výnosy jsou peněžní částky, které organizace získala z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich úhradě. (Boukal, 2007).

Výnosy příspěvkových organizací jsou členěny, stejně jako náklady, dle druhů a to:

Tržby za vlastní výkony

Tržby z prodeje služeb

Tržby z nájmu

Tržby za prodané zboží

Zúčtování fondů

Finanční a jiné výnosy

Příspěvky na provoz (od zřizovatele, územně samosprávného celku, státu)

V případě realizace zisku v neziskové organizaci zákon o dani z příjmů stanovuje, že nezdaněný zisk je použit na poskytování dalších služeb. Komplikovanost zdanění neziskové organizace spočívá v rozdílných příjmech, které realizuje. Příjmy, které vyplývají z poslání organizace (hlavní příjmy) nejsou předmětem zdanění a příjmy získané z vedlejších činností jsou předmětem zdanění.

Za vedlejší činnosti, jejichž příjmy jsou předmětem daně patří:

- příjmy z reklam,
- příjmy z členských příspěvků, vyjma těch, které jsou osvobozeny (např. členské příspěvky přijaté profesními komorami s povinným členstvím,
- z nájemného (Boukal, 2007),
- příjmy ze ziskové hlavní činnosti,
- příjmy z hospodářské činnosti (Jurajdová, 2004).

V případě příspěvkových organizací (divadel) můžeme mezi zdaňované příjmy zařadit i půjčovné kostýmů, provoz baletní školy.

Zákon o dani z příjmu ukládá neziskovým organizacím vést účetnictví tak, aby bylo možné ke dni účetní závěrky zjistit příjmy a výdaje hlavní a vedlejší činnosti a tím i základ daně z příjmů. V tabulce č. 4 – 1 je uvedeno schema výpočtu daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací.

Tab. č. 4-1 Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	
PŘÍJMY VYŇATÉ Z PŘEDMĚTU DANĚ	
PŘÍJMY OSVOBOZENÉ od daně z příjmů právnických osob	
PŘÍJMY NEZAHŔNOVANÉ do základu daně	
- příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (36 ZDP)	
- příjmy zdaněné sazbou podle §21 odst. 4 ZDP (samostatný základ daně)	
- částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona, atd.	
MIMOÚČETNÍ DAŇOVĚ UZNATELNÉ NÁKLADY (VÝDAJE)	
+	ÚČETNÍ NÁKLADY, KTERÉ NEJSOU DAŇOVĚ UZNATELNÉ
+	POLOŽKY NEOPRÁVNĚNĚ ZKRACUJÍCÍ PŘÍJMY
+/-	OSTATNÍ ÚPRAVA výnosů a nákladů
=	ZÁKLAD DANĚ
ODČITATELNÉ POLOŽKY	
- daňová ztráta	
- odčitatelná položka na reinvestice, odpočet části výdajů na výuku učňů apod.	
- 30% ze základu daně (min. 300 tis. Kč, max. 1 mil. Kč) upraveného o předchozí položky	
=	ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ
x	sazba daně
=	DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB
SLEVY NA DANI	
=	DAŇ PO SLEVĚ

Zdroj: Jurajdová, 2004

Významným zdrojem příjmů příspěvkových organizací jsou příjmy z reklam a příjmy z darů, které bývají často zaměňovány za tzv. sponzorské smlouvy. Pro účely daně z příjmů právnických osob je nutné tyto příjmy přesně specifikovat:

- Dárce se rozhodl darovat finanční prostředky nebo věc a nepožaduje za to žádné protiplnění. Z hlediska příjemce dar není předmětem daně z příjmů, je předmětem daně darovací a z hlediska dárce není daňově uznatelným výdajem, za splnění určitých podmínek jej lze uplatnit jako položku upravující základ daně.
- Příjemce reklamního plnění (prezentace firmy) poskytuje za tuto činnost finanční nebo nepnežní plnění (tzv. barterové smlouvy). V tomto případě se jedná u příjemce finančních prostředků o příjem za reklamu, který je vždy předmětem daně z příjmů. Z hlediska poskytovatele jde o daňově uznatelný výdaj, pokud je to výdaj nezbytně nutný na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. (Jurajdová, 2004)

Neziskové organizace mohou být příjemci daňově zohlednitelných darů poskytnutých na účely kultury, školství, na podporu a ochranu mládeže, na sociální účely apod. Poskytovatelé těchto darů,

fyzické nebo právnické osoby, pak mohou tato dary do určité hranice daňově zohlednit, uplatnit odpočet od svého základu daně. (Jurajdová, 2004)

Z vlastní zkušenosti, ale i ze zkušenosti managementu ostatních divadel si dovolím tvrdit, že pokud si má soukromý sektor vybrat způsob podpory neziskového sektoru, raději volí tu cestu, kdy takto vynaložené prostředky mohou být daňově uznatelné. Podpora tak má charakter ryze obchodní.

Dalším důležitým momentem ve zdaňování příspěvkových organizací je oblast *daně z přidané hodnoty*, kterou upravuje zákon č. 235/2004 sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o univerzální daň ze spotřeby, která se vybírá na každém stupni zpracování, a to ve výši odpovídající nově vytvořené hodnotě.

Mezi nejdůležitější pojmy u daně z přidané hodnoty patří pojem osoba povinná k dani. Neziskové organizace jsou osobami povinnými k dani pouze tehdy, uskuteční-li ekonomické činnosti a jsou povinny se registrovat jako plátce daně, jestliže jejich obrat překročil 1 mil. Kč nejdéle za předcházejících 12 měsíců. Obratem veřejnoprávního subjektu se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí výnosy za zdanitelná plnění uskutečněná účetní jednotkou.

Povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty může nezisková organizaci vzniknout i jako osobě identifikované dani. Tou se stane v případě, pokud neuskutečňuje ekonomické činnosti a pořídí zboží z jiného členského státu EU v hodnotě nad 10.000 EU v kalendářním roce nebo je jí zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně.

Daň z přidané hodnoty se neodvádí z činností, které jsou od daně osvobozeny. Osvobozená plnění se rozlišují na plnění osvobozená s nárokem na odpočet (dodání zboží do jiného státu EU) a plnění osvobozená bez nároku na odpočet. U neziskových organizací jsou osvobozeny bez nároku na odpočet tyto činnosti:

- Výchova a vzdělávání
- Zdravotnické služby
- Sociální pomoc
- Převod a nájem pozemků, staveb a bytů
- Další plnění podle §61, např. poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku, služeb a zboží souvisejících s ochranou dětí a mládeže, s kulturou, služeb souvisejících se sportem.

Pokud nezisková organizace uskutečňuje činnosti zdanitelné i osvobozené od daně bez nároku na odpočet, rozděluje přijatá zdanitelná plnění do tří skupin:

1. Vstupy, které použije pouze pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně – u nich bude mít nárok na odpočet v plné výši (např. použití pro ekonomickou činnost)
2. Vstupy, které použije pouze pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet – u nich nebude mít nárok na odpočet vůbec (např. provozování kulturních nebo sportovních zařízení)
3. Vstupy, které použije jak pro zdanitelná plnění, tak i pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet – u této daně bude zkracovat nárok na odpočet, a to pomocí tzv. *koeficientu*:

$$K = \frac{A}{A + B}$$

kde

A je součet cen bez daně za všechna uskutečněná plnění s nárokem na odpočet

B je součet cen za uskutečněná osvobozená plnění bez nároku na odpočet

Je-li $K \geq 0,95$, plátce může uplatnit celý odpočet.

Krácení daně na vstupu provádí plátce za každé zdaňovací období, ve kterém uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění bez nároku na odpočet, přičemž použije koeficient vypočtený z údajů předchozího kalendářního roku (Jurajdová, 2004).

S daní z přidané hodnoty se divadla setkávají i v další činnosti, která není z hlediska dosahování příjmů posuzována jako hospodářská činnost, a to v oblasti uměleckých honorářů zahraničních umělců. V daném případě jde tedy o poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani (§2/1/b) s místem plnění v ČR (§9/1).

Povinnost odvést daň má pak kromě jiných plátce, kterému je poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku podle §9/1 osobou povinnou k dani, neusazenou v tuzemsku (§108/1/b).

Osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku se v souladu s §108/2 rozumí zahraniční osoba povinná k dani (tedy osoby z území mimo EU) nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Osobou registrovanou k dani v jiném členském státě se rozumí podle §4/1/g osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy (v řadě zemí EU se přiděluje i DIČ, které platí pouze na území daného státu, nemá atributy evropského DIČ).

Podle článku 214/1/e směrnice 2006/112/ES každá členská země musí přijmout opatření k přidělení DIČ každé osobě povinné k dani, která je usazena na jejich území a poskytuje služby na území jiného členského státu, z nichž je podle čl. 196 povinen odvést daň příjemce (obdobu aplikace tohoto ustanovení v českém zákoně o dani z přidané hodnoty v §94/11 – osoba, která poskytla službu s místem plnění v jiném členském státě v souladu s §9/1, se stává plátcem dnem poskytnutí tohoto plnění). Článek 196 pak určuje, že tento postup se uplatní u služeb uvedených v článku 44, což jsou veškeré služby s výjimkou služeb uvedených v článcích 45 až 59.

Dle těchto ustanovení musela divadla zjišťovat, zda zahraniční poskytovatel uměleckého výkonu je plátcem daně z přidané hodnoty ve zemi, kde zdaňuje své příjmy a pakliže na tomto území byl plátcem této daně, potom i na území ČR, kde umělecký výkon poskytnul (v tomto případě v divadle), za něj muselo být odvedena daň z přidané hodnoty v základní sazbě, a to včetně odměn (poskytnuté ubytování, letenky apod.) bez nároku na odpočet. V případě, že zahraniční umělec nebyl ve své zemi plátcem daně z přidané hodnoty, nebyl jeho honorář touto daní zpoplatněn ani na území ČR. Z takto nastavených daňových povinností je patrné, že nákladovost zahraničních hostů se divadlům zvyšuje.

Zákon o dani z přidané hodnoty však v roce 2013 přichází s další novinkou, která zpoplatňuje služby poskytované zahraničními umělci všem bez výhrady.

Zahraníční umělec (bez ohledu na to, zda jde o umělce z EU nebo mimo EU) jednající sám za sebe (případně ho může někdo zastupovat jako zprostředkovatel) je

- osobou povinnou k dani,
- osobou neusazenou v tuzemsku,
- poskytuje službu s místem plnění v tuzemsku.

V takovém případě plátce, který je příjemcem služby, je povinen přiznat daň z přidané hodnoty z příslušného plnění.

Zda jde o plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet závisí na způsobu použití uvedené služby – v daném případě lze předpokládat, že půjde obvykle o plnění bez nároku na odpočet.

Úhrada ubytování, proplacení cestovních výloh apod. je součástí odměny příslušného umělce. Způsob úhrady není podstatný. Tedy odměna zahraničního umělce je kalkulována např.

- vlastní honorář
- náklady na dopravu
- náklady na ubytování

- diety
- další náklady

To vše je součástí odměny umělce, celková částka odměny podléhá dani z přidané hodnoty. Pouze ubytování a doprava, která je zahraničnímu umělci poskytnuta z vlastních zdrojů plátce (přeprava dopravními prostředky plátce nebo ubytování zahraničního umělce ve vlastních ubytovacích kapacitách) je bezúplatné plnění, které nepodléhá dani z přidané hodnoty.

Z výše uvedeného je zřejmé, že rozpočty příspěvkových organizací jsou zatíženy povinností odvádět daň z přidané hodnoty za zahraniční umělce bez nároku na odpočet a minimálním odpočtem v případě, že se stanou plátcem daně z přidané hodnoty v hospodářské činnosti. Jediným východiskem pro divadla z této situace je buď poskytnutí výjimky, a to nezatížením hospodářské činnosti a zahraničních uměleckých výkonů touto daní nebo tím, že by se divadla ve formě příspěvkových organizací stala plně plátcem daně z přidané hodnoty.

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1996 Sb. o dani silniční v platném znění a podle ní je nezisková organizace povinna hradit silniční daň za vozidla, která používá k těm činnostem, ze kterých jí plynou příjmy podléhající dani z příjmů. A to i bez ohledu na to, zda nezisková organizace výsledně daň z příjmů platila či nikoliv. Jestliže vozidla používá výhradně pro svou hlavní činnost, k silniční dani není povinna. (Jurajdová, 2004).

Dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí jsou příspěvkové organizace od daně darovací a dědické osvobozeny v případě, že je předmět této bezúplatné formy nabytí majetku určen na financování nebo zabezpečení hlavní činnosti organizace (Krejčí, 2009).

4.2.3 Vícezdrojové financování, fundraising

Z výše uvedeného členění výnosů a budoucí provedené analýzy vyplývá, že příspěvková organizace by bez podpory z veřejných zdrojů nemohla existovat. Příjmy z její činnosti nestačí pokrýt náklady na dosažení těchto příjmů. Je proto pro příspěvkovou organizaci velmi důležité provádět aktivní finanční politiku, kdy dochází kombinací veřejných a neveřejných zdrojů k tzv. vícezdrojovému financování. V oblasti příspěvkových organizací, resp. divadel hovoříme o termínu vícezdrojového financování v případě, kdy se na jejich financování podílí zřizovatel, kraj a stát. Tzn. že tyto organizace jsou spolufinancované, kofinancované těmito subjekty, a vyjadřují tak spoluzodpovědnost za existenci divadelních institucí a jejich finanční podporu.

Do širšího pojetí vícezdrojového financování však bývá zpravidla zahrnut i další způsob financování, a to fundraising. Obecně se jedná o systematickou činnost, jejímž výsledkem je získání finančních nebo jiných zdrojů na obecně prospěšnou činnost jednotlivců nebo organizací. Oslovenými dárce mohou být jednotlivci a organizace ze soukromého sektoru nebo organizace z veřejného sektoru:

- Mecenáši
- Sponzoři
- Soukromé firmy
- Nadace a nadační fondy
- Státní úřady, orgány místní a územní samosprávy (jejich grantová schémata)
- EU

Individuální a firemní dárcovství je velmi náročné a záleží na tom, jak příspěvková organizace dokáže oslovit a motivovat budoucí, ale i stávající dárce či mecenáše. I přesto, že dlouhodobá jednání o podpoře nemusí být vždy úspěšná, je důležité analyzovat faktory, které byly příčinou odmítnutí spolupráce (nedůvěra, neznalost, chybné strategie pro spolupráci s neziskovým sektorem či

spolupráci s jinou neziskovou organizací) a v hledání jiných možnostech spolupráce pokračovat. Pro zlepšení spolupráce neziskové organizace se soukromou firmou lze doporučit jednak důraz na spolupráci, která z neziskové organizace nedělá pouze pasivního příjemce daru, ale také zdravou asertivitu a rychlou reakci (Boukal, 2007).

V následující tabulce je uveden vývoj podílu financování regionálních divadel v ČR, jména konkrétních divadel přiřazených subjektům A až G.

Tab. 4 - 2: Podíl státu a kraje na financování regionálních divadel /v %/:

		r.2007	r.2008	r.2009	r.2010
subjekt A	stát	4,85	4,91	4,63	4,37
	kraj	4,42	5,68	5,4	2,59
	fundraising	2,7	2,35	2,52	1,77
	soběstačnost	31,03	32,6	33,81	33,5
subjekt B	stát	2,35	2,15	x	x
	kraj	0,66	0,34	x	x
	fundraising	0,78	0,14	x	x
	soběstačnost	18,56	18,87	x	x
subjekt C	stát	3,42	x	4,76	3,05
	kraj	7,19	x	7,6	3,17
	fundraising	0	x	0,52	0,3
	soběstačnost	17,56	x	16,36	22,65
subjekt D	stát	2,74	2,79	x	3,32
	kraj	1,88	0,15	x	1,54
	fundraising	0	0	x	0,1
	soběstačnost	16	14	x	10,44
subjekt E	stát	4,36	3,17	4,34	3,61
	kraj	1,35	1,37	1,29	1,3
	fundraising	0,48	0,56	0,3	0,1
	soběstačnost	14,54	16,5	13,91	14,59
subjekt F	stát	3,45	3,82	3,84	2,98
	kraj	3,09	3,08	1,33	1,15
	fundraising	0,78	0,72	0,42	0,1
	soběstačnost	14,54	14,9	14,66	17,6
subjekt G	stát	3,1	3,11	2,75	x
	kraj	0,44	0,56	0,54	x
	fundraising	0,64	0,62	0,41	x
	soběstačnost	19,19	15,8	14,6	x

Zdroj: Dvořáková 2012

V tab. 4 - 2 jsou analyzována vybraná regionální vícesouborová divadla, u nichž byl v daném období sledován vývoj poskytovaných státních dotací, fundraisingu a soběstačnosti (míra samofinancovatelnosti) ve vztahu k dosaženým celkovým nákladům subjektů. Tam, kde nejsou uvedeny číselné hodnoty, se nepodařilo údaje zjistit. Nicméně i z takto získaných dat je patrné, že financování divadel téměř ze 70 % zajišťují městské rozpočty. Vzhledem k valorizaci mezd týkající se i pracovníků v kultuře v době nedávné a stále se snižujícímu objemu finančních prostředků alokovaného do městských rozpočtů v rámci daňového určení, se rozšiřují pomyslné nůžky mezi dotacemi poskytované územně samosprávnými celky (kraj), státem a městy. V průběhu let

nedocházelo ani k výraznějšímu růstu vlastních zdrojů divadel a vyvíjený tlak na zvýšení dotace na provoz u městských rozpočtů nebyl vždy úspěšný, proto docházelo dlouhodobě k podfinancování divadel, která se nyní nachází ve znatelně tíživé ekonomické situaci. Tento trend postihl všechna divadla bez rozdílu právní formy.

Z tab. 4 - 2 je dále zřejmé, že dotace poskytované krajem a státem jsou ve srovnání se zeměmi EU minimální a svou soběstačností česká divadla dokazují, že jsou ekonomicky výkonnější. Fundraising v podobě reklamy a sponzoringu je v podstatě zanedbatelný, u některých subjektů nebyl v průběhu let vůbec nastartovaný. (Dvořáková, 2012)

Uplatňovat finanční politiku amerických kulturních organizací, které jsou podporovány prostřednictvím firemního sponzoringu nebo prostřednictvím darů od soukromých osob – mecenášů a kde je podpora státu či samosprávného celku marginální, spíše žádná (Kaiser, 2009), by se mohlo na území ČR a v jiných státech Evropy zdát jako možné řešení. Nesmíme ovšem zapomínat na fakt historického vývoje vzniku a provozu kulturních organizací, resp. divadel na území Evropy, kdy se stát spolu s územně samosprávnými celky a municipalitami prostřednictvím kulturních politik zavázal tento sektor podporovat již v době dávno minulé. Naproti tomu americký model vycházel historicky z neochoty divadla a kulturu jako takovou podporovat.

4.2.4 Baumolova choroba – nákladové specifikum

Financování vícesouborových divadel je velmi náročné, po bližším prozkoumání jednotlivých kapitol rozpočtu divadel, o kterém bude pojednáno při hlubší analýze hospodaření divadel, zjistíme, že největší podíl nákladů na celkovém rozpočtu tvoří mzdové náklady s odvody souvisejícími. Ve srovnání s jinými sektorem, jsou ale průměrné mzdové náklady na jednotlivého pracovníka v zaměstnaneckém poměru podstatně nižší. Průměrný hrubý měsíční příjem se pohybuje i pod úrovní celorepublikového průměrného platu zveřejňovaným ČSÚ.

Obecně známou premisou, že mzdové náklady všech organizací poskytujících služby v podobě živé kultury (orchestry, divadla s operou i divadla bez opery) potlačují jakoukoliv snahu o snižování celkových nákladů divadel a způsobují tzv. příjmový deficit (rozdíl mezi náklady a vydělaným ziskem), se začali v šedesátých letech minulého století zabývat W. Baumol a W. Bowen. Jejich model pro dvousektorovou ekonomiku byl později znám jako Baumolova choroba.

Model vychází z předpokladu, že ekonomiku můžeme rozdělit do dvou sektorů, na sektor A s konstantní produktivitou práce a na sektor B, který roste trvalým tempem. Za měřítko produktivity je považován „man-hour“ (pracovníci potřební k vykonání práce za jednu hodinu (Towse, 2003). Sektor B představuje obory, ve kterých můžeme produktivitu práce zvýšit novými technologiemi, investicemi do kapitálu, do lidských zdrojů nebo úsporami z rozsahu (Baumol and Bowen, 1966). Sektor A představuje sektor živého umění (divadla a orchestry), kde v podstatě žádné technické zlepšení produktivity práce nezvyší. Nová zlepšení sice přináší různé úspory, jsou ale tak zanedbatelné, že mají v procesu produkce jen velmi malou roli (Towse, 2003). Je to dáno právě tím, že produkt resp. poskytovaná služba je vytvořena především lidskými zdroji.

Dalším předpokladem Baumol-Bowenova modelu je zjednodušení modelu tím, že jsou:

- zanedbány veškeré náklady mimo nákladů mzdových,
- tyto mzdové náklady se budou v obou sektorech rovnat a
- zároveň se budou v obou sektorech zvyšovat stejným tempem, jakým poroste sektor B,
- nebude uvažováno o inflaci (v krátkém období nemá inflace vliv na mzdové náklady)

Vyjádřit model matematicky můžeme takto:

Produkt sektoru A vyjádříme jako $Y_{AT} = \alpha L_{AT}$, kde α je konstanta a L je vstup práce. Produkt sektoru B bude růst konstantním tempem, díky neustálému zvyšování produktivity práce, proto $Y_{BT} = bL_{BT}r_t$, kde b je opět konstanta a r je míra růstu, tzn. $r_t = (1 + e)^t$, kde e je roční míra růstu.

Z druhého předpokladu můžeme mzdy v obou sektorech vyjádřit takto: $W_t = W r_t$, kde W je fixní mzda.

Na základě těchto předpokladů lze odvodit, že náklad na jednotku výstupu v sektoru A bude růst bez limitu, v sektoru B zůstane náklad na jednotku výstupu konstantní (Baumol, 1967). Toto tvrzení lze dokázat následovně:

$$C_A = \frac{W_t L_{At}}{Y_{At}} = \frac{W_t L_{At}}{\alpha L_{At}} = \frac{W_t}{\alpha} = \frac{W r_t}{\alpha}$$

$$C_B = \frac{W_t L_{Bt}}{Y_{Bt}} = \frac{W r_t L_{Bt}}{b L_{Bt} r_t} = \frac{W}{b}$$

Úpravou vzorců vidíme, že zatímco náklady v progresivním sektoru B budou stále konstantní, v sektoru A budou růst bez jakéhokoli omezení. Budeme-li zkoumat poměr $\frac{C_A}{C_B}$, dostáváme:

$$\frac{C_A}{C_B} = \frac{\frac{W r_t}{\alpha}}{\frac{W}{b}} = \frac{r_t b}{\alpha}$$

a zjišťujeme, že poměr nákladů jednotlivých sektorů bude neustále vzrůstat v závislosti na růstu produktivity v sektoru B. (Baumol and Bowen, 1966).

Na základě tohoto výsledku má management subjektu B dvě možnosti, jak udržet náklady konstantní. Buď ponechá plat umělce konstantní, a tím v podstatě způsobí pokles příjmu umělce ve srovnání s dělníkem subjektu A a bude riskovat jeho ztrátu, nebo břemeno rostoucích nákladů přenechá divákům, a tudíž cena vstupenky bude neustále růst, čímž opět riskuje, tentokrát divákovou přízeň.

Aby zabránil management uměleckého subjektu narůstajícím nákladům v podobě nárůstu mezd, bude v podstatě kombinovat oba tyto extrémní případy, kdy bude tempo růstu mezd umělců snižovat a nárůst těchto nákladů kompenzovat zvýšeným vstupným.

Proti neúměrnému nárůstu ceny vstupného, který by kompenzoval nárůst mezd, stojí několik závažných argumentů, a to konkurence v podobě TV, kin apod., kdy by divák mohl substituovat statek v podobě divadelní produkce za statek jiný. Dalším argumentem je, že ačkoliv dotovaný, přesto drahý divadelní statek by si nemohl dovolit koupit divák hůře situovaný a tím by byl popřen další argument, a to ten, že dotované divadlo by mělo poskytnout kulturu co nejširším masám. I z tohoto důvodu je nutné investovat do budoucích diváků, kteří se, po zapojení do pracovního procesu, stanou pro divadla ekonomicky přínosnými. Obecně rozšířenou praxí v divadlech, která tuto premisu potvrzuje, je poskytování výrazných slev pro studenty v podobě minimálního vstupného pro studenty tak, aby byl pro ně statek lehce dostupný. Management divadel má několik nástrojů, jak toto vstupné pro mladé diváky zatraktivnit, níže jsou uvedeny některé vybrané způsoby podpory prodeje vstupného:

- Předplatné pro studenty.
- Vstupenka v hodnotě 50,- Kč zakoupená těsně před představením, které není plně vyprodané.
- Zavedené dny v měsíci, kdy je představení věnováno pouze studentům za minimální cenu 50,- Kč. Nákup vstupenky je podpořen i tím, že studenti na tato vyhrazená představení nemusí být společensky oděni.

4.3 Hodnocení efektivity

Činnost divadel, kterou můžeme označit také jako municipální firmu, směřuje k uspokojení potřeb zákazníka a jako každá jiná firma podléhá hodnocení efektivity. V úvodu této kapitoly byl naznačen způsob hodnocení divadel při poskytování veřejné dotace, v této části disertační práce se budeme věnovat hodnocení efektivity municipálních firem a dílčími ukazateli finanční analýzy, které by mohly resp. měly být základním nástrojem při rozhodování jejich managementu. V rámci této kapitoly bude také uveden možný nástroj k měření výkonnosti firem a tedy i municipalit v podobě analytického přístupu Balanced Scorecard.

4.3.1 CBA Cost-Benefit Analysis

Na rozdíl od firem dosahujících zisk, kdy je jednou z možností sledování jejich výkonnosti vyjadřována poměrovými ukazateli u veličin zisk (Z), výnosy (V), náklady (N) apod., pak u municipálních firem dochází k určité modifikaci těchto poměrových ukazatelů.

Prostřednictvím CBA Cost-Benefit Analysis (Analýza nákladů a přínosů), jednou z nejrozvinutějších teoretických metod pro hodnocení alokačních alternativ, projektů a politik ve veřejném sektoru, můžeme sledovat veličiny jako užitný efekt UE (utility effect), přínosy B (benefits), náklady C (costs).

$$UE^* = B - C$$

Podstata CBA spočívá v tom, že se veškeré zdroje vložené do projektu a výsledky vyjádří nejprve v naturálních jednotkách, poté jsou převedeny na peněžní vyjádření, sečteny do podoby čistých společenských benefitů a mezičiasově agregovány. Díky tomuto peněžnímu vyjádření s nimi můžeme pracovat při výpočtu kriteriálních ukazatelů obdobně jako s hotovostními toky při metodě DFC (diskontované cash flow), kdy zjišťujeme čistou současnou hodnotu pro vlastníka. Obsah čistých společenských benefitů vyjádřených peněžní částkou se od hotovostních toků liší tím, že ocenění výsledků a nákladů neprobíhá vždy v běžných tržních cenách a navíc obsahují hodnotu externalit (Boukal, 2007).

V případě municipálních firem vycházíme při kvantifikaci efektivity také z účetních dat, obdobně jako u firem dosahujících zisk s tím, že zde existuje určitý přesah v oblasti nákladů a přínosů (širší pojem než výnosy nebo příjmy) v podobě internalit a externalit, který do značné míry tuto kvantifikaci komplikuje. Kvantifikace nákladů a přínosů při CBA municipálních firem je také ovlivněna *mírou subjektivity politického procesu určování spotřebitelských preferencí*. Rozmanitost v poskytování jednotlivých produktů v podstatě neumožňuje přijetí jednotného analytického přístupu, ale vyžaduje pro každý produkt specifický přístup, jehož pomocí se určí relevantní náklady a přínosy.

Proces CBA by měl být spíše chápán jako nástroj strategického řízení a rozhodování směřující k zajištění účelnosti stránky efektivity dané produkce a finanční analýza, která klade důraz na hospodárnostní stránku efektivity municipální firmy by měla být prováděna permanentně. (Kraftová, 2002)

Základním požadavkem naplnění efektivity při použití metody CBA je tento vztah:

$$B > C,$$

kde B jsou celkové přínosy v pojetí CBA

C jsou celkové náklady v pojetí CBA

Větší vypovídací schopnost při komparaci různých produktů má poměr výše uvedených hodnot, který by měl být :

$$h' * = \frac{B}{C} > 1,$$

kde $h' *$ je modifikovaná míra hospodárnosti
B, C jsou přínosy a náklady v pojetí CBA

Zároveň můžeme vyjádřit:

$$u' * = \frac{(B-C)}{B} = \frac{UE*}{B},$$

Kde $u' *$ je modifikovaná míra účelnosti
B, C jsou přínosy a náklady v pojetí CBA
 $UE*$ je užitiný efekt v pojetí CBA

Je-li posuzována efektivnost u municipální firmy pomocí CBA, je základním požadavkem naplnění vztahu B, C, resp. maximalizace modifikované míry hospodárnosti. Dalším vhodným ukazatelem k posuzování efektivnosti municipální firmy, a tedy i k měření úrovně jejího výkonu je modifikovaná míra efektivnosti:

$$e' * = \frac{(B-C)}{C}, \text{ resp. } \frac{UE*}{C},$$

Kde $e' *$ je modifikovaná míra efektivnosti,
B, C jsou přínosy a náklady v pojetí CBA
 $UE*$ je užitiný efekt v pojetí CBA

V tomto případě se jedná o analogii nákladové rentability, tak, jak ji známe u firem realizujících zisk. Ukazatel $e' *$ uvádí, jaký podíl má užitiný efekt v podobě rozdílu přínosů a nákladů na samotných nákladech, v jaké míře se podařilo „čistě zúročit vynaložené prostředky“. Důležitým ukazatelem při hodnocení efektivnosti municipální firmy má také tzv. haléřový ukazatel nákladovosti, který zachycuje při CBA míru vázanosti nákladů v jedné koruně přínosů:

$$n' * = \frac{C}{B},$$

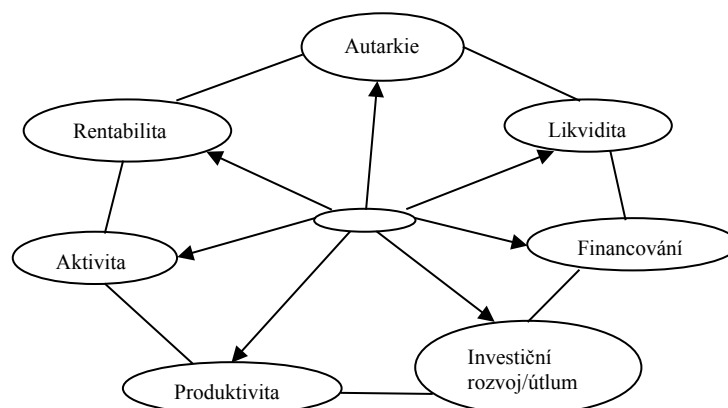
kde $n' *$ je haléřový ukazatel nákladovosti,
B, C jsou přínosy a náklady v pojetí CBA

Z hlediska zvyšování efektivnosti by tento haléřový ukazatel měl mít co nejmenší hodnotu, aby jednotka přínosů vyžadovala minimum vynaložených zdrojů (Kraftová, 2002).

4.3.2 Dílčí ukazatele finanční analýzy

Municipální firmy mohou využít pro finanční analýzu celý soubor ukazatelů známý v oblasti firem realizujících zisk, samozřejmě v modifikované podobě. Na obrázku č. 4 - 1 je znázorněn návrh strukturovaného souboru ukazatelů, který vychází z ohledu na souvislosti existující mezi jednotlivými oblastmi finanční analýzy a mezi jednotlivými ukazateli. Municipální firma si vybírá pro finanční analýzu ty oblasti, které jsou pro ni relevantní a ukazatele, které jí informují o míře dosahování stanovených cílů, o silných a slabých stránkách jejího finančního řízení a potenciálním ohrožení v budoucnu. (Kraftová, 2002)

Obr. č. 4 - 1: Návrh strukturovaného souboru ukazatelů finanční analýzy municipální firmy



Zdroj: Kraftová 2002

Autarkie představuje míru soběstačnosti municipální firmy a může být hodnocena na bázi výnosově nákladové nebo příjmově výdajové. Autarkie výnosově nákladová má v sobě zahrnuté aplikované účetní metody, které zajišťují aktuálnost, realizační princip, věcnou shodu nákladů a výnosů. Příjmově výdajová autarkie je vázána na tok peněžních prostředků, kdy je nutné odlišit to, zda v případě měření použijeme pouze provozní toky (neinvestiční) nebo celkové toky (investiční, neinvestiční).

Ukazatel autarkie na bázi příjmově výdajové je vhodnější, i přes různá úskalí, pro municipální firmu, která sleduje své příjmy a výdaje v návaznosti na rozpočet zřizovatele. Problém je v příjmech, kde mohou být zahrnuty výnosy, které jsou vázané na jiné, než hodnocené období.

Do souboru ukazatelů finanční analýzy mohou být zahrnuty tyto možnosti autarkie:

- Autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů

$$A_{HV-HČ} = \frac{V_{HČ}}{N_{HČ}} \times 100,$$

kde $A_{HV-HČ}$ je autarkie hlavní činnosti na nákladově výnosové bázi

$V_{HČ}$ jsou výnosy z hlavní činnosti

$N_{HČ}$ jsou náklady hlavní činnosti

V tomto případě se jedná o zjištění soběstačnosti pouze z hlavní činnosti a odráží míru, v jaké je municipální firma soběstačná z hlediska pokrytí svých nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů. Pozitivně je hodnocen ukazatel, když je roven 100%. V případě menší hodnoty je evidentní, že dochází k nekrytí nákladů dosaženými výnosy a měla by být provedena analýza příčin. V případě větší hodnoty by měla být také provedena analýza příčin a mělo by se rozhodnout, zda dotační peněžní prostředky nepoužít jinde, nebo nesnížit výnosy z hlavní činnosti snížením ceny produktu.

- Celková autarkie na bázi příjmů a výdajů

$$A_{CF} = \frac{V_y}{V_e} \times 100, \text{ resp. } A_{CF} = \frac{NIP_y}{NIV_e} \times 100,$$

kde A_{CF} je autarkie na příjmově výdajové bázi celkem,

P_y jsou příjmy

V_e jsou výdaje

NIP_y jsou neinvestiční (provozní) příjmy

NIV_e jsou neinvestiční (provozní) výdaje

Autarkie na bázi příjmů a výdajů může být konstruována bez odlišování investičních a neinvestičních, tj. provozních příjmů a výdajů. Může být také konstruována na bázi neinvestičních příjmů a neinvestičních výdajů, které prezentují běžnou činnost. Vyrovnanost hospodaření municipální firmy ve smyslu její příjmově výdajové autarkie je dána stoprocentním pokrytím výdajů příjmy. (Kraftová, 2002).

Divadla resp. příspěvkové organizace, u nichž je sledovaný ukazatel autarkie mimo jiné i důležitým nástrojem pro přidělení státní dotace, však úrovně 100 % nedosahuje a v budoucnu ani dosahovat nebude. Její hodnota se pohybuje standardně pod 50 % a u vicesouborových divadel provozujících operu, bývá často dosahována v rozmezí 10 – 20 %.

- Míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech

$$A_{NID} = \frac{NID}{NIP_y} \times 100,$$

kde A_{NID} je míra příjmů z neinvestiční dotace na neinvestičních příjmech,
NID jsou neinvestiční dotace
NIP_y jsou neinvestiční příjmy

Tento ukazatel je významným indikátorem podílu dotačních prostředků na financování produkce municipální firmy. Zbytek příjmů do 100% představují v tomto případě tzv. uživatelské poplatky, resp. nahodilé příjmy a příjmy z doplňkové činnosti.

Také se tento ukazatel stává důležitým při hodnocení struktury příjmů a v období změn přístupu k zajištění financování produkce veřejných produktů. (Kraftová, 2002)

Rentabilita

Rentabilita je dalším ukazatelem hodnocení efektivnosti organizace. V případě finanční analýzy soukromých firem realizujících zisk měřítko rentability nebo ziskovosti výnosů (RV) a nákladů (RN) relativizují absolutní úroveň zisku k vývoji nákladů a výnosů. Informují, jak rychle firmě přitéká zisk (Z) ve vztahu k toku výnosů (V) nebo nákladů (N). Matematicky tyto základní ukazatele můžeme vyjádřit takto:

$$RV = \frac{Z}{V}$$

$$RN = \frac{Z}{N}$$

Tato měřítko umožňují srovnání jak výsledků z různě rozsáhlých činností, tak výsledků z různě velkých podniků.

Ziskovost výnosů/nákladů je, vedle obrátky aktiv/kapitálu, jedním z komponentních faktorů, které ovlivňují rentabilitu aktiv /kapitálu. Rentabilitu aktiv (ROA, Return on Assets) můžeme vyjádřit tímto vztahem:

$$ROA = \frac{Z}{V} \times \frac{V}{A}$$

Z tohoto vztahu vyplývá, že zvyšování ziskovosti výnosů/nákladů může, ale nemusí vést ke zvýšení rentability aktiv, a to tehdy, pokud se současně změní (sníží) obrátka aktiv a vliv tohoto snížení je vyšší, než vliv zvýšení ziskovosti výnosů/nákladů.

Formálně můžeme měřítka rentability aktiv a kapitálu vyjádřit takto:

$$R = \frac{VH}{A}$$

resp.

$$R = \frac{VH}{K}$$

Mezi nejznámější a nejpoužívanější měřítka rentability aktiv a kapitálu patří:

Rentabilita celkových aktiv

$$ROA = \frac{VH}{\text{celková aktiva}}$$

Rentabilita vlastního kapitálu

$$ROE = \frac{VH}{\text{vlastní kapitál}}$$

Rentabilita úročeného kapitálu: odvozená podoba základního měřítka rentability kapitálu, kdy od celkových aktiv se odečítají neúročené (obvykle) krátkodobé závazky. Krátkodobé závazky většinou představují odměnu investor za poskytnutí zdrojů (kapitálu).

Rentabilita vázaných aktiv: odvozená podoba měřítka rentability aktiv, kdy se vychází z úvahy, že výsledek hospodaření by měl být poměřován s takovými aktivy, která vedou dosažení výsledku hospodaření a nikoliv s aktivy, které jsou v držbě z důvodu uložení volných aktiv. V tomto případě se od celkové výše aktiva odečítají aktiva nevyužitá pro hodnotnou činnost (Wagner, 2009).

Municipální firmy vedle své hlavní činnosti realizují doplňkovou resp. hospodářskou činnost. Jejich cíle se z hlediska rentability liší v tom, že cílem hlavní činnosti je vyrovnanost nákladů a výnosů zatímco cílem doplňkové činnosti je zisk. S ohledem na tuto specifikaci jsou navrhovány pro analýzu rentability tyto ukazatele:

- pro doplňkovou činnost ukazatel rentability nákladů

$$r_{ND\check{c}} = \frac{HV_{D\check{c}}}{N_{D\check{c}}} \times 100$$

kde $r_{ND\check{c}}$ je rentabilita nákladů doplňkové činnosti
 $HV_{D\check{c}}$ je hospodářský výsledek doplňkové činnosti
 $N_{D\check{c}}$ jsou náklady doplňkové činnosti

Cílem municipální firmy je maximalizace nákladové rentability, neboť doplňková činnost této firmy je povolována jejím zřizovatelem za předpokladu, že dosahuje zisk. Finační prostředky takto získané podporují hlavní činnost. Pokud by výsledek vykazoval záporné hodnoty, měla by municipální firma zvrátit tento trend, případně od doplňkové činnosti upustit.

-pro hodnocení finančního vztahu mezi hlavní a doplňkovou činností ukazatel míry pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti

$$Z'' = \frac{Zisk_{Dč}}{Ztráta_{Hč}} \times 100$$

kde Z'' je míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti
 $Zisk_{Dč}$ je hospodářský výsledek z doplňkové činnosti implicitně v kladné hodnotě
 $Ztráta_{Hč}$ je hospodářský výsledek z hlavní činnosti implicitně v záporné hodnotě

Tento ukazatel nelze kvantifikovat, pokud je HV hlavní činnosti roven nule. Zachycuje procentuální míru, v jaké je ziskem z doplňkové činnosti pokrývaná ztráta z hlavní činnosti, tj. v jaké míře je funkce doplňkové činnosti naplňována. Počítá se pouze při realizaci doplňkové činnosti a pokud je ztráta z hlavní činnosti.

-pro sledování hotovostních toků pomocí cash flow a neinvestičních příjmů, a to pro doplňkovou činnost ukazatel rentability provozních příjmů doplňkové činnosti

$$r_{CF-Dč} = \frac{CF_{Dč}}{NIPy_{Dč}} \times 100 = \frac{(HV + O + \Delta R)_{Dč}}{NIPy_{Dč}} \times 100$$

kde $r_{CF-Dč}$ je rentabilita provozních příjmů doplňkové činnosti
 $CF_{Dč}$ je tok hotovosti z doplňkové činnosti (zjednodušený)
 $NIPy_{Dč}$ jsou neinvestiční (provozní) příjmy z doplňkové činnosti
 $HV_{Dč}$ je hospodářský výsledek z doplňkové činnosti
 $O_{Dč}$ jsou odpisy dlouhodobého majetku využívaného pro doplňkovou činnost
 $\Delta R_{Dč}$ je přírůstek rezerv z doplňkové činnosti (rozdíl mezi vytvořenými a zúčtovanými rezervami v období

Jde o ukazatel, který hodnotí doplňkovou činnost municipální firmy z hlediska míry, v jaké provozní příjmy generují hotovostní toky, měřené v jejich zjednodušené formě (součet zisku, odpisů a rezerv). Cílem je maximalizace ukazatele. Problém v měření ukazatele může nastat při kombinaci akruálně pojatého CF proti neakruálně pojatým příjmům, což se může negativně projevit u hodnocení municipální firmy v případě vysoké míry pohledávek (podvojně je účtujeme jako výnosy, které ovlivňují hospodářský výsledek, ačkoliv se příjmy stanou až s časovým posunem).

- haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti ve vztahu k ψ

$$HUN = \frac{N_{Dč}}{V_{Dč}}$$

$HUN - \psi \longrightarrow \min.$

kde HUN je haléřový ukazatel nákladovosti
 $N_{Dč}$ jsou náklady na doplňkovou činnost
 $V_{Dč}$ jsou výnosy z doplňkové činnosti
 Ψ je lomový faktor = 0,6180339

Výpočet haléřového ukazatele nákladovosti a jeho porovnání se zlomovým ukazatelem ψ má smysl jen u doplňkové (ziskové) činnosti. Pokud je hodnocena rentabilita doplňkové činnosti, je vhodné zjišťovat míru, s jakou dynamikou je této rentability dosahováno. Takovým momentum k porovnání,

je zlomový faktor $\psi = 0,6180339$. U municipálních firem se překročení této hodnoty nepředpokládá, ale lze uvést, že čím více se haléřový ukazatel nákladovosti doplňkové činnosti blíží hodnotě zlomového faktoru ψ , tím lepší je ekonomický výsledek doplňkové činnosti.

- variátor celkových nákladů

$$\text{var}_N = \frac{\frac{N_{t+1} - N_t}{N_t}}{\frac{V_{t+1} - V_t}{V_t}}$$

kde var_N je variátor nákladový

N_{t+1} jsou náklady celkem v období t+1

N_t jsou náklady celkem v období t

V_{t+1} jsou výnosy celkem v období t+1

V_t jsou výnosy celkem v období t

Ukazatel zachycuje relaci mezi dynamikou vývoje celkových nákladů (relativní přírůstek nákladů v čitateli složeného zlomku) a dynamikou vývoje celkových výnosů (relativní přírůstek výnosů ve jmenovateli složeného zlomku). Hodnota variátoru vyšší než jedna znamená vyšší dynamiku nárůstu nákladů, v tomto případě je nutné, aby municipální získala zvýšenou provozní dotaci nebo navýšila uživatelský poplatek (cena produkce). Pokud je hodnota variátoru nižší než jedna, je možné zvýšit rozsah produkce nebo snížit nároky na provozní dotaci případně snížit uživatelský poplatek.

Rendita

$$\text{rendita} = \frac{\sum_{i=1}^n D_i}{VK}$$

kde D jsou dividendy

VK je vlastní kapitál

Rendita představuje při hodnocení rentability okrajový ukazatel, nicméně může hypoteticky nastat situace, kdy municipální organizace darem obdrží majetkové účasti (např. cenné papíry). Potom by mělo být posouzeno, zda kapitál, který daný druh majetku kryje, je náležitě zhodnocován. Ukazatel rentity vyjadřuje čisté zhodnocení vlastního kapitálu pomocí dividend. S ohledem na specifika municipální firmy je tento ukazatel koncipován jako poměr dividend, které firma obdržela v hodnoceném období, a vlastního kapitálu (tedy jeho části), který je vázán na dlouhodobý finanční majetek zahrnující příslušné cenné papíry (Kraftová, 2002).

Likvidita

Nejčastěji hodnocenými ukazateli municipálních firem je ukazatele likvidity, a to likvidity okamžitá, pohotová a běžná. Na kterou z těchto likvidit bude municipální firma klást důraz, záleží na tom v jaké míře se u ní vyskytují pohledávky a zásoby. Většinou je předmětem sledování likvidity okamžitá a pohotová. Oba ukazatele bude v hodnocených časech ovlivňovat časový cyklus financování, kdy může dojít k velkým výkyvům mezi dlouhým cyklem nesladěným s produkcí.

V rámci finanční analýzy municipální firmy můžeme sledovat tyto druhy likvidity:

- okamžitá likvidita

$$L_I = \frac{Pe}{KZv}$$

kde L_I je okamžitá likvidita
Pe jsou peníze a jejich ekvivalenty (termínované vklady, krátkodobě obchodovatelné cenné papíry-vlastní-li je municipální firma)
KZv jsou krátkodobé závazky

Jedná se o nejpřísnější ukazatel likvidity využitelný u všech municipálních firem a představuje, stejně jako ostatní likvidity, ukazatel stavových hodnot (je sestavovaný k určitému časovému okamžiku)

U zdravé firmy realizující zisk bývá hodnota okamžité likvidity kolem hodnoty 0,2, což představuje cca 1/5 hodnoty závazků. U municipálních firem bývá tato hodnota v závěru roku zpravidla vyšší, proto by municipální firmy měly zhodnocovat volné peněžní prostředky (Kraftová, 2002).

- pohotová likvidita

$$L_{II} = \frac{Pe + Po}{KZv}$$

kde L_{II} je pohotová likvidita
Pe jsou peníze a jejich ekvivalenty (termínované vklady, krátkodobě obchodovatelné cenné papíry-vlastní-li je municipální firma)
Po jsou krátkodobé pohledávky
KZv jsou krátkodobé závazky

Někdy je tato likvidita nazývána rychlým testem finančního zdraví, tzv. Q-test (quick test), měla by se pohybovat kolem hodnoty 1, kdy tato hodnota představuje vyrovnanost krátkodobých pohledávek a závazků. Pokud se hodnota rychlé likvidity pohybuje pod hodnotou 1, může u municipální firmy nastat nebezpečí nesolventnosti a při hodnotě vyšší než 1 znamená neefektivní držbu volných peněžních prostředků.

-pracovní kapitál, resp. čistý pracovní kapitál

$$PK = OA - KZv$$

kde PK je pracovní kapitál
OA jsou oběžná aktiva
KZv jsou krátkodobé závazky

Pracovní kapitál představuje prostředky, které má municipální firma k dispozici pro svou běžnou provozní činnost. Jedná se o určitý manipulační prostor management, který zohledňuje využitelný krátkodobý majetek a zároveň jeho hodnotu snižuje o prostředky určené na úhradu závazků. Jedná se opět o stavovou veličinu (Kraftová, 2002).

Aktivita

Ukazatele aktivity můžeme rozlišit do tří skupin a to na ukazatele výkonnosti (měřeno obratem, rychlostí obratu, počtem obrátek), ukazatele vázanosti (měřeno koeficienty využití) a doby obratu. Ukazatele aktivity hodnotí schopnost využívat vložené prostředky, ukazují na vázanost kapitálu v

aktivech firmy a jejich míru transformace do požadované produkce. Čím víckrát dokáže firma svůj kapitál zhodnotit za určité období, tím vyvíjí vyšší aktivitu, která je měřena obratem kapitálu a tím pozitivně ovlivňuje svou rentabilitu.

Pro finální analýzu municipální firmy je s ohledem na její specifika navržen tento soubor ukazatelů aktivity:

-obrat kapitálu, který hodnotí hrubou výnosnost využívaných celkových zdrojů

$$\text{obrat kapitálu} = \frac{V}{K}$$

kde V jsou výnosy celkem

K je kapitál, celková pasiva

Tento matematický poměr ukazuje kolikrát se vrátí vložený kapitál do fungování municipální firmy pomocí stanoveného ocenění její produkce. Výnosy v tomto ukazateli zahrnují hodnotu dotací, uživatelského poplatku, ostatních výnosů i výnosů z doplňkové činnosti. Cílem je maximalizace tohoto ukazatele.

- míra vázanosti fixních aktiv na výnosech

$$\text{míra vázanosti FA na výnosech} = \frac{FA}{V}$$

kde FA je hodnota fixních aktiv v zůstatkové ceně

V jsou celkové výnosy

Poměr fixních aktiv na celkových výnosech odráží míru vázanosti fixních aktiv na jednotce výnosů v zůstatkových cenách. Upozorňuje na míru náročnosti daného oboru na dlouhodobý majetek, při stanovení standardní hodnoty by snížení ukazatele pod tuto hodnotu představovalo ohrožení municipální firmy z nedostatku (saturace) nahrazení potřebným dlouhodobým majetkem.

- doba obratu pohledávek

$$\text{doba obratu pohledávek} = \frac{\emptyset P_o}{\frac{V}{360}}$$

kde V jsou celkové výnosy za rok (V/360 – jednodenní výnosy)

$\emptyset P_o$ je průměrná hodnota pohledávek

Ukazatel se doporučuje použít u municipální firmy s vysokou mírou pohledávek, a to zejména ke zjišťování vývoje jejich relativní úrovně ve vztahu výnosům. Cílem je minimalizace ukazatele.

- poměr dob obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků

$$\text{poměr dob obratu} = \frac{\frac{\emptyset P_o}{PV}}{\frac{\emptyset Z_v}{PN}}$$

kde $\emptyset P_o$ je průměrná hodnota krátkodobých pohledávek

$\emptyset Z_v$ je průměrná hodnota krátkodobých závazků

PV jsou celkové provozní výnosy (za rok)

PN jsou celkové provozní náklady (za rok)

Ukazatel zjišťuje míru souladu mezi dobou splatnosti pohledávek a dobou splatnosti závazků, a to ve vazbě na provozní výnosy a náklady a informuje, jak vazby mezi dobou obratu krátkodobých pohledávek a závazků ovlivňují činnosti municipální firmy, resp. hospodářský výsledek vázaný na její provozní činnost.

Stav kolem hodnoty 1 představuje vyrovnaný stav mezi oběma obratovými dobami. Hodnota výrazně větší než 1 poukazuje na to, že pohledávky mají u municipální firmy výrazně větší dobu splatnosti a ve vztahu k úrovni výnosů přesahují hodnotu dobu splatnosti závazků vztažených k příslušné úrovni nákladů. Municipální firma by měla snížit dobu splatnosti pohledávek a zvyšovat dobu splatnosti závazků.

- rychlost obratu zásob

$$\text{doba obratu zásob} = \frac{N}{\text{ØZs}}$$

kde N jsou celkové náklady za rok

ØZs je průměrná hodnota zásob

Rychlost obratu zásob udává kolik nákladů se váže na průměrnou hodnotu zásob, tedy kolikrát náklady převýší (obrábí se) zásoby. U municipálních firem se tento ukazatel doporučuje tam, kde je vysoký hodnota zásob. Cílem je maximalizace ukazatele (Kraftová, 2002).

Ukazatele financování

Ukazatele financování mají v případě municipální firmy trochu odlišnou pozici. Je nutné odlišovat provozní (neinvestiční) financování od investičního, což souvisí s provázaností rozpočtu a účetnictví. Dále je nutné si uvědomit, že municipální firma je financována z veřejných zdrojů, na které je nahlíženo jako na vlastní zdroje a většinou převažují nad dluhy. Dluhy mají zpravidla krátkodobý charakter a týkají se zejména závazků vůči dodavatelům, zaměstnancům, institucím sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Pro zjednodušení výpočtů přechodná pasiva řadíme k cizímu kapitálu a při zpřesňujících propočtech je třeba vzít v úvahu jejich konkrétní význam. V případě municipální firmy je třeba se odklonit od tradičních ukazatelů financování směrem k ukazatelům vztahu toku hotovosti a financování a vidět souvislosti i s ukazateli hodnocení rentability.

- míra finanční nezávislosti (stability)

$$\text{míra finanční nezávislosti} = \frac{VK}{K} \times 100$$

kde VK je vlastní kapitál

K je celkový kapitál

Ukazatel stability je stavovým okamžikovým ukazatelem. U příspěvkových organizací, kam patří i sledovaná divadla, nabývá vysokých hodnot (nad 70 %). Tato hodnota je ne vždy v souladu s pravidlem, že dlouhodobý kapitál kryje fixní aktiva, ne vždy fixní aktiva dosahují takových vysokých hodnot na celkovém majetku. Při dosažené hodnotě 50 % je třeba věnovat pozornost a pokud se hodnota bude pohybovat pod 30 %, můžeme municipální firmu ovažovat za nestabilní.

- míra věřitelského rizika

$$\text{míra věřitelského rizika} = \frac{CK}{K}$$

kde K je stav kapitálu
CK je stav cizího kapitálu

Ukazatel věřitelského rizika hodnotí míru účasti cizího kapitálu na finančních zdrojích. Vzhledem k tomu, že municipální firmy používají naúročený cizí kapitál, mohly by tyto firmy zvyšovat jeho podíl na celkovém kapitálu. Firma by mohla realizovat svou produkci cizím kapitálem, aniž by jim platila úrok. Ovšem při zvýšení nelikvidních aktiv by mohlo dojít k její insolventnosti.

U tohoto finančního ukazatele můžeme vidět i provázanost s ukazateli rentability (rentabilita celkového kapitálu CF/K) a mírou oddlužování CF/CK .

- míra oddlužování

$$\text{míra oddlužování} = \frac{CF}{\bar{CK}} =, \text{ resp. } \frac{CF}{\bar{CK}_i} = \frac{HV + O + \Delta R}{\bar{CK}_i}$$

kde CF je vygenerovaný tok hotovosti období
CK je stav (resp. průměrný stav) cizího kapitálu
 CK_i je úročený cizí kapitál, většinou bankovní úvěry
HV je hospodářský výsledek
O jsou celkové odpisy dlouhodobého majetku
 ΔR je přírůstek rezerv (z doplňkové činnosti), tj. rozdíl mezi vytvořenými a zúčtovanými rezervami v období

Ukazatel míry oddlužování představuje schopnost municipální firmy vytvářet prostředky na splácení dluhu, většinou bankovních úvěrů. Měla by být zajištěna vhodná relace mezi délkou splatnosti bankovních úvěrů a vytvořeným cash flow.

U krátkodobého bankovního úvěru by měl být ukazatel roven 1, neboť během 1 roku by měly být vytvořeny municipální firmou prostředky na jeho splacení. U bankovního úvěru poskytnutého na 5 let by měl být ukazatel roven 0,2.

- síla finanční páky (míra zadluženosti vlastního kapitálu)

$$F_{FL} = 1 + \frac{CK}{VK}$$

kde F_{FL} je síla finanční páky (financial leverage)
CK je cizí kapitál
VK je vlastní kapitál

Síla finanční páky představuje míru zadluženosti vlastního kapitálu, zvětšenou o 1, což vyplývá z následujícího vztahu:

$$\frac{K}{VK} = \frac{VK + CK}{VK} = \frac{VK}{VK} + \frac{CK}{VK} = 1 + \frac{CK}{VK}$$

Finanční páka působí v municipálních firmách pozitivně, neboť je, vzhledem k absenci úročeného cizího kapitálu, úroková míra nulová a cizí kapitál pak zvyšuje svou nižší nákladovostí rentabilitu celkového kapitálu (Kraftová, 2002).

Ukazatele investičního rozvoje/útlumu

- koeficient opotřebení dlouhodobého majetku

$$k_{ODM} = \frac{\Sigma PC - \Sigma ZC}{\Sigma PC} = 1 - \frac{\Sigma ZC}{\Sigma PC}$$

kde ΣPC je souhrn pořizovacích (vstupních) cen dlouhodobého majetku

ΣZC je souhrn zůstatkových cen dlouhodobého majetku

Koeficient opotřebení investičního majetku udává, v jaké míře je investiční majetek opotřebován. Pro sledování tohoto ukazatele je důležité určit, zda v něm bude zahrnut i neodepisovaný majetek, který by jeho hodnotu vylepšoval. Jeho hodnotu významně ovlivňuje i způsob odepisování dlouhodobého majetku.

- míra investičního rozvoje

$$\text{míra investičního rozvoje} = \frac{I_B}{O}, \text{ resp. } \frac{I_B}{\Sigma O}$$

kde I_B je investice brutto

O jsou odpisy

ΣO jsou oprávkky

Ukazatel míry investičního rozvoje poukazuje na to, v jaké míře je municipální firma schopna během roku obnovit resp. rozšířit svůj majetek z odpisů. Odpisy jsou vedle zisku, je-li realizován, přírůstků dlouhodobých rezerv (u municipálních firem se vyskytují minimálně, spíše ne) hlavním zdrojem pro obnovu dlouhodobého majetku.

Čím větší rozvoj municipální firmy plánují, tím méně budou odpisy dostačovat jako zdroj krytí investic, proto je nutné při plánovaném rozvoji zapojit i veřejné dotace (Kraftová, 2002).

Ukazatele produktivity

Ukazatele produktivity představují produkční schopnosti a výkonnosti (měřené produkcí v naturálních jednotkách nebo výnosy) ve vazbě na zdroje tvorby bohatství, konkrétně práce (měřeno počtem pracovníků, počtem odpracovaných hodin, vyplacenými mzdovými prostředky) nebo kapitálu (vlastního i cizího). Produktivita práce, která poměřuje rozsah produkce na pracovníka může být konstruována v čistější podobě jako podíl přidané hodnoty připadající na jednoho pracovníka. Přidaná hodnota je na rozdíl od firmy realizující zisk rozšířena i o provozní (neinvestiční) dotaci

Produkční výkonnost vychází u firmy realizující zisk z obrátu kapitálu (ukazatele aktivity) nebo z poměru EBIT (výsledek hospodaření před odečtením úroků a daní) a celkového kapitálu. U municipální firmy je vhodnější využít ukazatel míry zhodnocení kapitálu, který se odráží v relaci k přidané hodnotě. Produktivita municipální firmy je tím jepsí, čím je její hodnota vyšší.

Do souboru ukazatelů produktivity jsou z výše uvedených důvodů zařazeny následující ukazatele

- produktivita práce měřená pomocí přidané hodnoty

$$PP = \frac{PH}{\emptyset L}$$

kde PP je produktivita práce

PH je přidaná hodnota

\bar{L} je průměrný počet pracovníků

Tato produktivita udává, kolik peněžních jednotek vytvořené přidané hodnoty připadá na pracovníka municipální firmy. Ukazatel produktivity práce je ovlivňován třemi faktory a to: přidanou hodnotou (rozdíl mezi výkony a výrobní spotřebou), počtem pracovníků a osobními náklady, které se na ně vážou. Produktivita práce je maximalizována v případě, že dochází ke zvyšování přidané hodnoty a snižování počtu pracovníků, kteří ji vytvářejí.

- míra zhodnocení celkového kapitálu pomocí přidané hodnoty

$$r_K = \frac{PH}{\bar{K}} \times 100$$

kde r_K je míra zhodnocení celkového kapitálu počítaná pomocí přidané hodnoty
PH je přidaná hodnota
 \bar{K} je celkový kapitál (průměrná hodnota)

Jde o ukazatel vhodný pro určení produkční síly kapitálu municipální firmy, který zohledňuje jak hospodářský výsledek, tak celou přidanou hodnotu (osobní náklady a odpisy) (Kraftová, 2002).

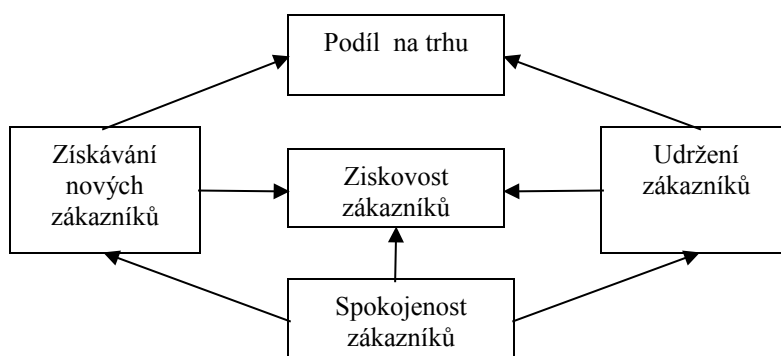
4.3.3 *Balanced scorecard*

Koncepce Balanced Scorecard patří mezi nejpracovanější a nejznámější přístupy v oblasti výkonnosti, který se zabývá nejen problematikou jejího měření, ale i jejím začleněním do systému řízení firemní výkonnosti. Podle tohoto přístupu mají být sledovány takové parametry výkonnosti podniku, které toho vypovídají o výkonnosti mnohem více, než nabízí souhrnná hodnota rentability. Balance Scorecard doplňuje finanční měřítka, která vypovídají o minulosti o nová měřítka hybných sil budoucí výkonnosti. Podle Kaplana a Nortona (2000) jsou finanční měřítka pro vedení a vyhodnocování podnikových aktivit v konkurenčním prostředí neadekvátní. Dostatečně přesně nezachycují většinu hodnot, které manažeři v daném hospodářském období vytvořili nebo naopak zmařili. Tím, že se finanční měřítka zabývají minulými aktivitami jen částečně, nemohou se stát jediným vodítkem pro současné a budoucí activity vytvářející budoucí finanční hodnoty.

Výkonnostní parametry by měly být proto rozděleny do čtyř základních skupin, označovaných jako perspektivy, které umožní vyváženě zhodnotit podnikovou výkonnost. V rámci přístupu Balanced Scorecard jsou navrhovány tyto perspektivy výkonnosti:

- *Finanční perspektiva*, jejíž základní otázka řeší to, jak by se firma mohla jevit svým akcionářům, aby byla finančně úspěšná. V předchozím odstavci je uveden celý soubor finančních měřítek, které mohou být uplatněny v rámci finanční analýzy firmy.
- *Zákaznická perspektiva*, která řeší otázku, jak by se firma měla jevit zákazníkům, aby dosáhla své vize. Základní skupina měřítek určená pro všechny typy podniků může být použita i pro příspěvkové organizace (divadla), která s tímto segmentem pracuje. Jedná se o tyto měřítka: *podíl na trhu, udržení zákazníků, získávání nových zákazníků, spokojenost zákazníků a ziskovost zákazníků*. Tato měřítka mohou být seskupena v řetězci příčinných souvislostí, jak je vidět na obr. 4 – 2.

Obr. 4 – 2 Zákaznická perspektiva – základní měřítka



Zdroj: Kaplan, Norton, 2000

Podíl na trhu: odráží podíl obchodu na daném trhu (vyjádřeno v počtu zákazníků, utracených finančních prostředků nebo v objemu prodaných položek).

Získávání nových zákazníků: měří aboslutně nebo relativně míru, jakou podnikatelská jednotky získává nové zákazníky nebo zakázky.

Udržení zákazníků: sleduje v absolutních nebo relativních číslech míru, s jakou si podnikatelská jednotka uchovává mimořádné vztahy se zákazníky a pečuje o ně.

Spokojenost zákazníků: stanovuje úroveň spokojenosti podle konkrétních kritérií výkonnosti pomocí hodnotové výhody.

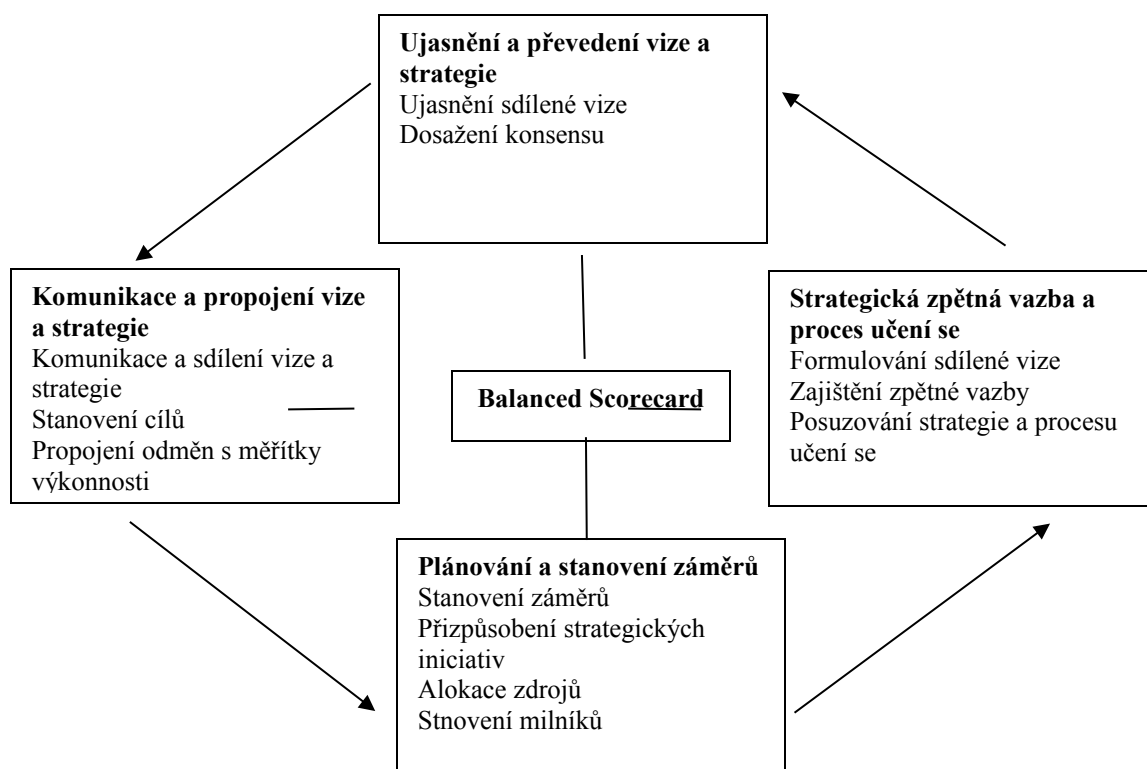
Ziskovost zákazníků: měří čistý zisk, který zákazník nebo tržní segment přinášejí po odečtení zvláštních výdajů na podporu zákazníka (Kaplan, Norton, 2000)

- *Perspektiva interních procesů*, kdy se hledají podnikové procesy, ve kterých musí firma vynikat, aby byly uspokojeni její akcionáři a zákazníci
- *Perspektiva učení a růstu*, která řeší otázku zabývající se způsobem udržení schopnosti změn a zlepšení tak, aby byla dosažena její vize (Wagner, 2009)

Balanced Scorecard je považován za více než taktický nebo operační systém měřítek, je používán jako strategický manažerský systém k řízení své dlouhodobé strategie (viz. obr. 4 – 3). Měřících vlastností Balanced Scorecard používají firmy k realizaci kritických manažerských procesů:

1. K vyjasnění a převedení vize a strategie do konkrétních cílů,
2. Ke komunikaci a propojení strategických plánů a měřítek,
3. K plánování a stanovení cílů a sladění strategických iniciativ,
4. Ke zdokonalení strategické zpětné vazby a procesu učení se (Kaplan, Norton, 2000)

Obr. 4 – 3: Balanced Scorecard jako strategický rámec



Zdroj: Kaplan, Norton, 2000

Inovativní podniky používají Balanced Scorecard jako ústřední organizační rámec pro své manažerské procesy. Tento komplexní finanční systém řízení může být firmami vyvinut na základní úrovni, který vede k dosažení konsensu, vyjasnění a zaměření se na svou strategii a ke komunikaci této strategie v celé firmě. Jeho skutečný přínos se projeví, když je transformován z měřicího systému do manažerského. Manažerské procesy založené na Balanced Scorecard umožňují zaměřit se na implementaci dlouhodobé strategie a získání zpětné vazby týkající se strategie. (Kaplan, Norton, 2000)

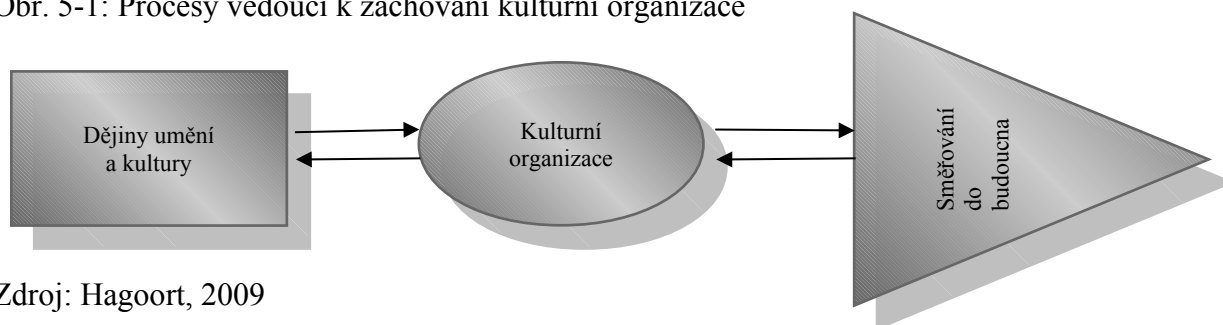
Výzkum, který byl proveden pro workshop na VŠE na Katedře podnikové ekonomie s tématem Ekonomika a řízení kulturních organizací na příkladu divadel v roce 2012 dokazuje, že se doporučené ekonomické nástroje a nástroje řízení využívají v malé míře a spíše nesystémově. Ze 164 neziskových divadel včetně stagion se dotazníkového šetření účastnilo 101 divadel (63 divadel vyplnilo zasláný dotazník a 38 divadel odpovědělo na jeden z dotazů v rámci telefonického šetření). 73% divadel uvedlo, že provádí finanční analýzu a jako nástroje finanční analýzy uvádějí tato:

- tok hotovosti (72 % divadel),
- ukazatele autarkie (63 % divadel),
- horizontální a vertikální analýzu (53 % divadel)
- a ukazatele likvidity (49 % divadel) (Römerová, 2012)

5 MANAGEMENT V KULTUŘE

Stejně jako podniky v jiných sférách, musí mít kulturní organizace, resp. divadlo, kvalitní management, který je schopný nastavit organizační rámec, a to s ohledem na specifický produkt, který divákům poskytuje. Pro jeho optimální řízení je nezbytné, aby umělecký manažer, v našich podmínkách ředitel, hleděl kupředu a vytvářel něco nového a jedinečného. Podle Druckera (1994) je nutno neustále sledovat inovační trendy a hledat příležitosti jak přispět v rámci vlastní komunity. Toto schéma by se mělo stát klíčem k přežití ve 21. století, kdy je svět ovládán digitálními trendy a virtuálním prostorem sociálních sítí.

Obr. 5-1: Procesy vedoucí k zachování kulturní organizace

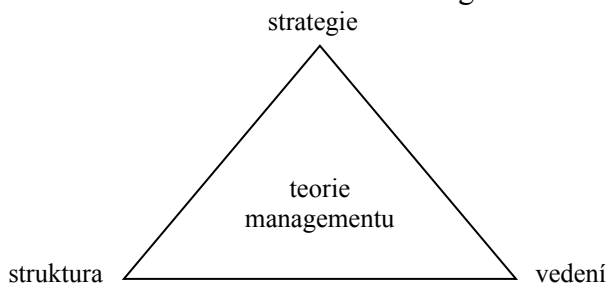


Zdroj: Hagoort, 2009

Pokud se zabýváme uměleckými a manažerskými procesy uvnitř divadla, je nutné znát dějiny umění a teorii managementu. Tu lze chápat jako soubor základních principů existence a fungování organizací. Poprvé se teorií managementu vědci začali zabývat během průmyslové revoluce v 19. století, kde se o jeho rozvoj zasloužil především Henry Fayol, který byl průkopníkem praktického managementu a stanovil jeho základní pilíře jako je plánování, organizování, vedení a kontrola. Další poznatky z oblasti managementu přišly ze severoamerického kontinentu, a to v podobě podrobné studie Frederica W. Taylora, který se zabýval prací zaměstnanců v nových továrnách a analyzoval výrobní cíle a vypracoval způsoby, jak výrobní proces zracionalizovat a zefektivnit. K optimalizaci pracovních úkolů dělníků přistupoval vědecky a využíval modelování, proto se jeho pracím v odborné literatuře dostalo označení vědecký management. (Hagoort, 2009)

Teorie managementu se ve 20. století zařadila mezi specializované vědní obory, rozdělujeme ji do tří hlavních oblastí : strategie, struktury a vedení. Tyto tři oblasti managementu jsou ilustrovány na obrázku č. 5-2 . Teorie strategie se zabývá tím, proč je pro každou organizaci důležitý její jasně vymezený směr. Teorie struktury ukazuje, jak je v rámci organizace rozdělena moc a zodpovědnost v závislosti na dělbě práce a koordinačních mechanismech a konečně teorie vedení nám říká více o osobnostní zodpovědnosti při rozhodovacích procesech a o tom, jak je tato zodpovědnost spojena s podílem zaměstnanců ve společnosti (motivace) a s prostředky (peníze, zboží, rozmístění atd.)

Obr. 5-2: Základní oblasti teorie managementu

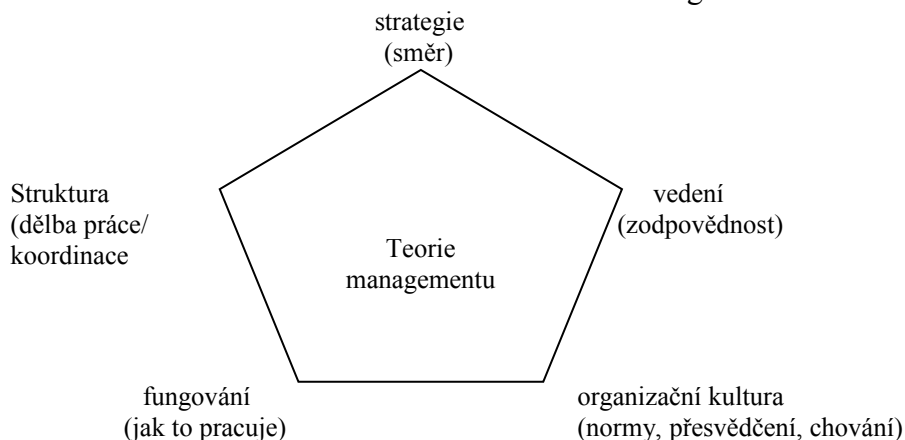


Zdroj: Hagoort, 2009

Pro teorii managementu je charakteristické propojení mnoha oborů, které zahrnují takové oblasti jako ekonomie, sociologie, psychologie, filozofie a technické obory. Proto abychom pochopili, jak

se organizace chová ve svém prostředí a co se v ní děje, je nutné tyto obory znát. Tato základní třívrcholová teorie managementu je použitelná i v modelu uměleckém, v modernějším pojetí však zahrnuje další dvě oblasti, které jsou uvedeny v následujícím modelu teorie managementu. Model je rozšířen o behaviorální a organizační kulturu.

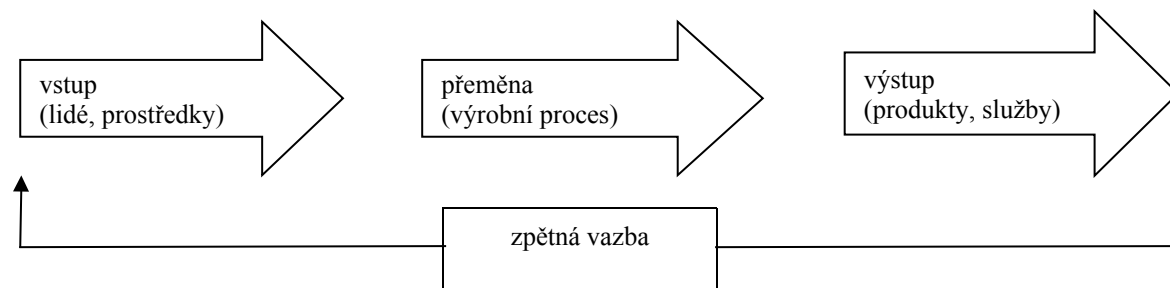
Obr. 5-3: Pět budoucích hlavních oblastí teorie managementu



Zdroj: Hagoort, 2009

Základním pravidlem teorie managementu je jeho otevřenost vůči okolnímu světu. Jedná se o otevřený systém vstupu – přeměny – výstupu – zpětné vazby. Z obr. č. 5-4 je patrné, že management je otevřený proces závislý na vnitřních a vnějších okolnostech. Tento proces zahrnuje určitý díl nahodilosti, tzn. že management nemá jediné možné řešení, ale že každé řešení je závislé na aktuální situaci a daných okolnostech.

Obr. 5-4: Systém managementu vstup – přeměna – výstup – zpětná vazba



Zdroj: Hagoort, 2009

Tento situační přístup staví manažery do velice složité situace. Na jedné straně musí manažer prokazovat odbornou způsobilost (manažerská koncepce, teorie a nástroje k uskutečnění cílů) a na druhé straně by rád znal jasná rozhodnutí a návody pro zajištění efektivního fungování organizace. Identifikovaná kritéria úspěšně fungující organizace mohou manažerovi pomoci se v dané situaci lépe zorientovat. V podstatě jde o následující otázky, na které by měl být schopen odpovědět:

1. Je organizace užitečná a oceňovaná v oblasti svého působení?
2. Jsou její zaměstnanci spokojeni a dobře motivováni k práci?
3. Má organizace dostatečný potenciál pro efektivní transformaci?
4. Je organizace pružná a bojeschopná?

Pro úspěšné fungování kulturních organizací, resp. divadel je nutné, aby jejich manažeři v rámci svého řízení s nástroji obecného managementu, zejména v oblasti organizační struktury a obchodních záležitostech, pracovali. (Hagoort, 2009)

Kulturní organizace resp. umělecká instituce má být „továrnou na inovace“. Každý nový umělecký produkt by měl mít v sobě obsaženou touhu být novou, živou a autentickou reflexí světa. Podle P. Druckera je základním předpokladem úspěšné inovace schopnost vidět ve změně příležitost a nikoliv hrozbu (Drucker, 1994). Proto by měl být manažer, nikoliv jen kulturních organizací, přístupný inovačním změnám a nejen to, měl by je i iniciovat. Jde především o úroveň vnímavosti a schopnosti manažera rozpoznat možnosti nového projektu, který si žádá inovativní uchopení. V tomto ohledu je vkládán na manažera velký díl zodpovědnosti a rizika nad takto vznikajícím projektem.

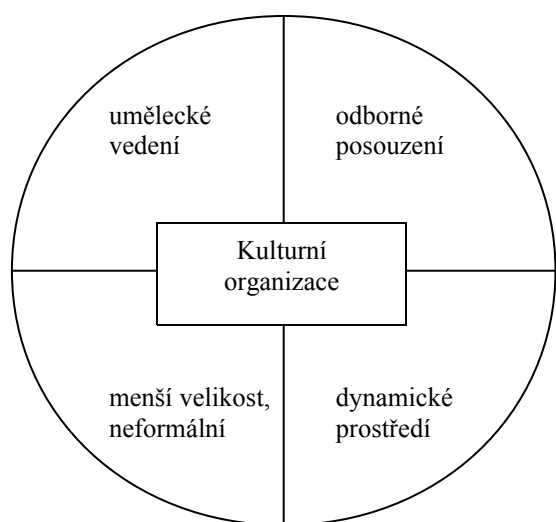
Obecně lze organizaci definovat jako formální strukturu, ve které lidé spolupracují, aby dosáhli stanovených cílů. Tato definice je aplikovatelná i pro kulturní sektor, který divadla reprezentují. Divadla obecně reprezentují umění a kulturu a kultura v té nejzákladnější a pragmatické rovině představuje veškeré umělecké a kulturně-historické projevy a služby, které jsou vytvářeny, předváděny široké masě veřejnosti. Při plnění specifických cílů divadla, jak už bylo uvedeno v textu výše, poskytují takové služby, které jsou spojeny s produkcí, prezentací, šířením a vzděláváním.

5.1 Charakteristika kulturních organizací

Charakteristiky kulturních organizací podle Hagoorta jsou patrné z obrázku č. 5-5 a naznačují způsob, jakým by měli umělečtí manažeři využít teorii managementu pro své potřeby:

- Přítomnost uměleckého vedení, které dohlíží na tvůrčí procesy.
- Dominantní postavení odborného a normativního hlediska při posuzování obsahu a formy.
- Menší pracovní týmy s neformálními pracovními vztahy.
- Dynamické prostředí způsobené (digitálním) vlivem odlišného kulturního vkusu a z toho vyplývajícími ekonomickými rozdíly.

Obr. 5-5 : Charakteristiky kulturních organizací



Zdroj: Hagoort, 2009

Aplikace manažerských nástrojů může vést k několika typům uměleckého vedení divadla, která sebou může přinášet jistá rizika. Použité silně byrokratické manažerské nástroje mohou vést k narušení kreativních procesů zatížením uměleckých složek. V případě ignorování neformální

organizační struktury mohou umělci a další zaměstnanci organizaci opustit a hledat takové prostředí, kdy by mohli komunikovat svým vlastním způsobem. Obecně lze konstatovat, že kulturní organizace včetně kulturního průmyslu mají svůj vlastní specifický charakter. Proto je důležité všechny tyto nástroje používat vyváženě a vždy s ohledem na stávající situaci.

Podle amerického teoretika Paula DiMaggia na management v kulturním sektoru dopadá tlak pocházející ze tří protikladů. První protiklad plyne ze vztahu managementu (zaměřené na organizační problémy) a odbornosti (zaměřené na udržení odborné ideové kvality). Vytváří se tak poměrně silné napětí vedoucí k řadě neslučitelných rozporů a konfliktů. Druhý protiklad, který působí na management v umění a kultuře, vzniká tím, že není určena míra profesní odbornosti, které by měl umělecký manažer ve svém oboru dosáhnout. Ovšem tento problém se netýká pouze uměleckého managementu, ale je patrný i v jiných odvětvích. Specializace vrcholového managementu se snižuje tím, že musí řešit záležitosti komplexně a napříč všech organizačních struktur podniku. Dle M. Nöllke (2004) je rozhodujícím kritériem pro kvalifikovanou řídicí pozici schopnost manažera optimálně používat odborné znalosti a kompetence těch, které řídí. (Nöllke, 2004). Třetí protiklad vyplývá z napětí mezi kariéřním postupem manažerů a absencí jejich zřetelného pracovního uplatnění na trhu práce. Umělecký manažer či umělecký management je termín, který nepopisuje žádnou konkrétní profesi, ale určitou třídu povolání, v níž každé má svůj vlastní pracovní trh.

5.2 Umělecký manažer

V rámci svého výzkumu DiMaggio sestavil seznam všech možných funkcí uměleckého manažera, který pomůže převést koncepci managementu do konkrétnějších situací a okolností. Níže je uveden přehled možných manažerských funkcí, které se mohou v kulturním management objevovat. Hierarchie jednotlivých pozic zde není zohledněna, ta bude řešena v textu dále v rámci analýzy organizačních struktur zkoumaných divadel.

Manažerské funkce specifické pro kulturní sektor

- | | |
|-------------------------|--|
| - baletní mistr | - šéf opery |
| - dirigent | - šéf výpravy |
| - divadelní ředitel | - šéfredaktor kulturního vysílání |
| - hlavní kurátor | - tajemník orchestru |
| - hudební ředitel | - tajemník uměleckého provozu |
| - choreograf | - umělecký ředitel |
| - intendant | - umělecký šéf |
| - jevištní mistr | - umělecký šéf baletu |
| - majitel galerie | - vedoucí garderoby |
| - manažer orchestru | - vedoucí kulturního odboru |
| - producent/produkční | - vedoucí obchodního oddělení |
| - programový šéf | - vedoucí odboru kulturní výchovy a vzdělávání |
| - ředitel | - vedoucí odboru pro místní um. rozvoj |
| - ředitel festivalu | - vedoucí produkce |
| - ředitel hudební školy | - vedoucí stavby dekorací |
| - ředitel muzea | - vedoucí umělecko-technického provozu |
| - sbormistr | |

Dle J. Šestáka je nutné rozlišovat mezi *uměleckým manažerem* a *kulturním manažerem*, a to z toho důvodu, že v odborné literatuře a v názorech nejen odborné veřejnosti pojmy jako kultura a umění často splývají a zaměňují se. Rozdíl vidí především v tom, že kulturní manažer nemusí být manažerem uměleckým a nemusí mít tudíž dispozici pro řízení uměleckého souboru. Nemusí mít nutně ani schopnosti k umělecké tvorbě. Na druhou stranu umělecký manažer nemusí mít schopnosti, které potřebují kulturní manažeři odpovídající za velkou uměleckou či kulturní instituci.

Umělecký manažer je spojený s prostředím určeným pro vznik, koordinaci a realizaci takových aktivit, které jsou nutné k realizaci konkrétního uměleckého díla či události, resp. s pracovištěm či pracovišti, které se na této realizaci přímo podílejí. To znamená, že tito manažeři propojují strategické, organizační, provozní a bezprostředně produkční úroveň instituce, kde umělecká díla a události vznikají. Proto může pozici uměleckého manažera úspěšně vykonávat i umělec, který se prokáže manažerskými schopnostmi. Uměleckým manažerem může být i projektový manažer, je-li koordinátorem prací podílejících se na vzniku uměleckého díla či události.

Kulturní manažer je spojený s (kulturními) institucemi, které uchovávají umělecká díla, organizují možnost jejich prezentace a šíření, a především koordinují vnější a vnitřní podmínky čili vytvářejí společenský prostor, ve kterém se uplatňují produkty kulturní i umělecké. Vytváření společenského prostoru může být zajišťováno jak z pozice velkých kulturních institucí či velkých správních organizací sdružujících a spravujících pod sebou i množství jednotlivých institucí v tzv. kulturních holdinzích, tak z pozice komunální, regionální či státní správy. Právě kulturní manažeři v místních municipalitách či ve státní správě by měli vytvářet odborně fundované prostředí pro vznik kulturní politiky a kulturně-sociálních vizí daného místa (od živého umění i uchovávání odkazu minulosti až po podporu uměleckého vzdělávání a iniciaci a vytváření fundovaných grantových předpokladů příslušných aktivit. (Šesták, 2012)

Pro lepší orientaci v tom, který z manažerů je zahrnut v oblasti umělecké a který v oblasti kulturní uvádím níže výčet manažerských pozic. V případě uměleckého manažera jsou uvedeny manažerské pozice divadla.

Umělecký manažer

hudební ředitel
divadelní ředitel
umělecký ředitel či šéf (balet, činohra, opera)
dirigent
programový šéf (dramaturg)
choreograf
sbormistr
šéf výpravy
produkční uměleckých souborů
inspicient (řídí představení)
šéf uměleckého provozu
šéf uměleckotechnického provozu
šéf výroby dekorací a kostýmů

Kulturní manažer

vedoucí kulturního odboru v obci či kraji
náměstek (ředitel) pro kulturu v obci či kraji
ředitel muzea
ředitel resp. majitel galerie
ředitel festival
ředitel umělecké školy
intendant či ředitel velké umělecké instituce
hlavní ekonom
správní ředitel
vedoucí marketingu a fundraisingu
vedoucí personálního oddělení
vedoucí obchodního oddělení
šéf údržby

Důležitou roli v kulturní organizaci, respektive v divadle hraje postavení ředitele jako kulturního manažera, který je konfrontován s různými normami. Vedle zajištění všech procesů uvnitř divadla rozhoduje společně s týmem uměleckých šéfů o uměleckém směřování divadelní scény, které se ne vždy shoduje se zájmem politickým, v některých případech ani se zájmem diváků a uměleckých pracovníků.

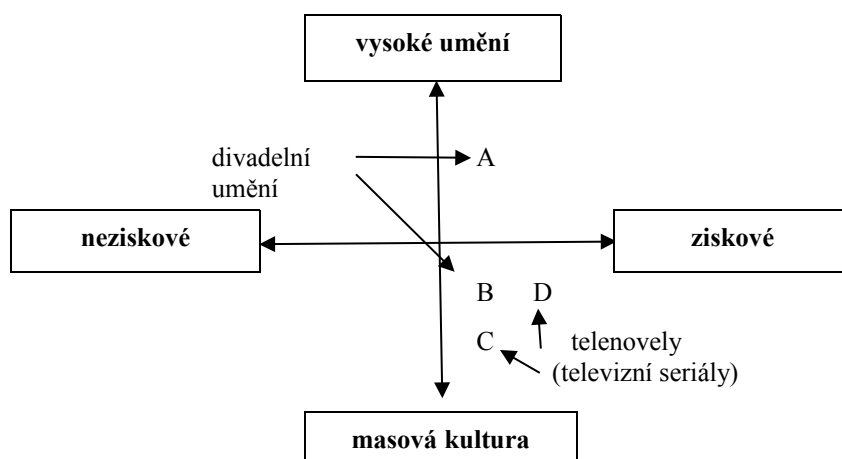
Divadelní ředitel, ve srovnání s řediteli organizací založených za účelem zisku, stojí před dilematem, zda zaměřit činnost divadla komerčním způsobem a aplikovat tzv. populární model *chléb a hry* uplatňovaný již v dobách římských císařů a následovat tak, v přeneseném slova smyslu, sféru vlivu a moci politických vládců, kteří prostřednictvím zábavy ovlivňují masy veřejnosti. Nebo se může vydat cestou nekomerčního umění, které nastavuje divákovi pravý obraz současné společnosti bez skrupulí, syrově a nelítostně, jako nastavovalo divadlo v předchozích staletí. V rozhodování mu pomáhá i fakt, že činnost divadla v podobě příspěvkové organizace je zajištěna především dotací svého zřizovatele případně zakladatele. Ač tento výrok zní jakkoliv popudlivě, zejména v době nedostatku veřejných zdrojů, měl by se divadelní ředitel ubírat v rozhodování o repertoáru spíše tímto uměleckým směrem, jen ten uchová kulturní dědictví dalším generacím. Samozřejmě s ohledem na finanční možnosti divadla.

Vedle již zmiňovaného populárního modelu *chléb a hry* jsou v řízení divadel uplatňovány i modely *show must go on* a *není byznys nad showbyznys*, které jsou vžité a bez nich by byl chod snad

každého divadla ohrožen. Pojem *show must go on* znamená, že se představení musí konat za každou cenu na úkor zdraví, peněz, osobních vztahů a představuje pro všechny účastníky ohroženého představení v podstatě uchování si stavovské cti. Že je v divadlech a jiných kulturních organizacích produkujících vysoké umění málo finančních zdrojů a finanční ohodnocení umělců je tristní, se všeobecně ví, tento nedostatek zpravidla bývá nahrazen kreativním prostředím, které divadlo pracovníkům poskytuje. Proto označení *není byznys nad showbyznys* vyjadřuje přesně tuto situaci, a to spojení příjemného s užitečným, na což by neměl žádný z uměleckých manažerů (ředitelů divadel) zapomínat.

Na následujícím obrázku můžeme vidět, jak umělecký manažer může zasadit kulturu do (vysoké umění nebo masovou kulturu) do finančního kontextu (mít či nemít zisk).

Obr. 5-6 Schéma kulturních a ekonomických zájmů



Zdroj: Hagoort, 2009

Z obrázku č. 5-6 je patrné, že volný trhu v kulturní sféře v podstatě existuje, například v oblasti výdělečných muzikálů a uměleckých galerií. Jejich financování je ale z velké části zajištěno sponzorstvím a mecenášstvím. Naproti tomu náročné divadelní umění není schopno tak vysokou ziskovost realizovat, proto potřebuje dotaci. Pokud chce produkovat kulturní organizace ze svého kulturního kapitálu zisk, může volit ze dvou variant, a to směrem k písmenu A nebo B. Pokud ale divadelní umění budeme přibližovat široké mase, bude se tak dít na úkor slevování z umělecky náročných děl. Pokud by se na druhou stranu chtěly kulturní organizace typu mediální společnosti zaměřit na kulturní dopad svých produkcí, mají k dispozici také dvě možnosti volby, a to písmeno C a D. (Hagoort, 2009)

5.3 Důležité vlastnosti manažera, vedoucího pracovníka

Vedle již zmiňované odbornosti, snižující se se zvyšující pozicí v rámci vrcholového managementu, jsou důležité dvě klíčové kompetence, které lze realizovat individuálním způsobem:

Úspěšní vedoucí pracovníci dovedou jednat s lidmi.

- Dobré zacházení s pracovníky,
- Komunikace s pracovníky,
- Suverenita v jednání s pracovníky.

Dobré zacházení s lidmi nemusí vždy znamenat, že je manažer v kolektivu podřízených mimořádně oblíbený. V praxi je velmi často preferována zásada "tvrdě, ale férově". Komunikace může ulehčit práci s podřízenými, ale nemusí vždy znamenat úspěšnost manažera. I introvertní typy lidí mohou

být skvělými vedoucími pracovníky. Důležitá je suverenita v jednání s lidmi, a to jak se spolupracovníky, tak podřízenými a nadřízenými. Uměním dobrého vedoucího pracovníka je, jak máme jiné brát, jak k nim přistupovat, rozpoznat jejich schopnosti, slabiny, záliby.

Myšlení úspěšných vedoucích pracovníků je orientováno na výsledek.

Dalším předpokladem úspěšného vedení je neztrácet ze zřetele cíl a realizovat dobré výsledky. K myšlení orientovanému na výsledek náleží:

- realistické hodnocení nakolik je to vůbec možné, znalost mezí, ale také schopnost vycítit šance,
- chápání časového parametru procesů, časového vymezení jejich průběhu a rozpoznání faktorů spolupůsobících na plánovaný cíl, na požadovaný výsledek,
- konstruktivní základní postoj vůči problémům (čeho se dá ještě za daných okolností dosáhnout),
- odpovědný přístup k riziku, tedy ani ustrašenost, ani šílená odvážnost, nýbrž racionální ocenění možných důsledků. (Nöllke, 2004)

Vedoucí pracovníci jako vůdci – leadership

Zakladatelem manažerské koncepce vůdcovství nebo-li leadership se stal Abraham Zaleznik, který vychází z předpokladu, že vedení je více, než jen dobrý management, který je chápán jako určitý druh řemesla řízení s použitím osvědčených manažerských metod, v zásadě jako administrativní činnost. “Leadership” přináší něco víc, vyžaduje komplexní osobnost, která má nesporný talent a svou úlohu plně prožívá. Vedoucí pracovníci by měli své podřízené inspirovat a probouzet v nich tvůrčí pracovní nadšení.

Ačkoliv má tato koncepce manažerského řízení své odpůrce, nelze přehlédnout jeden významný moment, a to, že vedoucí pracovníci formují svou osobností celou organizaci, ve které působí. To platí pro úroveň vrcholových manažerů a vedoucích v horní části organizační struktury. (Nöllke, 2004)

Etika v práci manažera

Uvažujeme-li o manažerech jako o profesionálních pracovnících, potom můžeme manažerskou etiku považovat za jednu z parciálních profesních etik. Jejím hlavním cílem je zabezpečit kvalitní a zodpovědný přístup subjektů k vykonávané profesní činnosti. Jinými slovy, jde o specifikaci vztahu subjektu určité profese k společenskému poslání, cílům a funkci dané profese. V mnohých profesích se stalo dodržování etických požadavků věcí cti. Manažerská etika je vyjádřením teoretické reflexe normativního a hodnotového řízení podnikatelského subjektu z pozice managementu. Každá profesní etika, a tedy i manažerská etika, vystupuje ve dvou rovinách:

- individuální,
- institucionalizované.

V individuální rovině manažerská etika představuje spojení osobnostních morálních hodnot a vlastností manažera (osobní etika) a interiorizovaných (zvnitřněných) etických hodnot, které jsou kladeny na výkon manažerské profese. Jde o vzájemný průnik osobnostních morálních kvalit manažera s etickými hodnotami a vlastnostmi, které jsou relevantní na dosahování podnikatelských cílů z dlouhodobého hlediska.

Z osobnostních morálních vlastností lze uvést například zodpovědnost, spravedlnost, obětavost, empatie, čestnost apod. Z interiorizovaných etických vlastností můžeme uvést například zodpovědný přístup k pracovním povinnostem, k materiálním a duchovním hodnotám, k výsledkům vlastní práce, ale i práce druhých.

V institucionální rovině vystupuje manažerská etika jako cílevědomé stanovení etických pravidel, norem a východisek, které jsou z hlediska řízení důležité pro daný objekt řízení. V praxi to znamená, že každý systém řízení si vědomě vytváří vedle obecně platných norem určité penzum vlastních etických hodnot a pravidel chování, která musejí být manažery plně respektována.

Vhodnou formou uplatňování institucionální manažerské etiky v praxi se v současnosti staly především profesní etické kodexy. (Janotová, 2005)

Průnikem mezi individuální morálkou osobnosti a profesionální manažerskou etikou lze klasifikovat 4 základní typy manažerů podle chování:

1. typ manažera “*Nehořlavé svědomí*” - v činnosti tohoto typu manažera absentuje průnik mezi individuální morálkou a manažerskou etikou. V praxi se projevuje deficitním etickým chováním, pro tento typ manažera je příznačná lhostejnost k jakýmkoliv etickým hodnotám.
2. Typ manažera “*Já nic – já muzikant*” – průnik mezi individuální morálkou a profesní etikou manažera v tomto případě není dostatečně výrazný. Manažer se ve své činnosti přidrží legitimních podmínek bez toho, aby uvažoval o důsledcích svých rozhodnutí a jeho přístup je neosobní.
3. Typ manažera “*Bližší košile než kabát*” – průnik mezi individuální morálkou a manažerskou etikou zde existuje, ale v praxi se implementuje výběrově, pragmaticky. Tento typ manažera se chová eticky jen do té míry, pokud je to pro něho výhodné, v opačném případě se etickými úvahami nezátěžuje.
4. Typ manažera “*Muž/žena na správném místě*” – průnik mezi individuální morálkou a manažerskou etikou je v tomto případě velmi výrazný. Tento typ manažera interiorizoval manažerskou etiku, která není v rozporu s jeho vlastní morálkou a podle ní se i v praxi chová. Je to typ etického manažera. (Janotová, 2005)

Z výše uvedených typů manažera je evidentní, že neoptimálnější je ten typ, u kterého se rovnoměrně prolíná individuální morálka s manažerskou etikou. Jedná se o typ manažera, jehož morální kredit je velmi vysoký a jeho činnost nevykazuje známky osobního prospěchu. Rizikem se pro takového manažera může stát ta skutečnost, že společnost po něm může chtít neetické chování. Manažer tak bude stát před rozhodnutím, zda danou společnost opustí, pokud ta nezmění svou firemní politiku, nebo se může daným podmínkám přizpůsobit a posunout se z roviny etického manažera v manažera pragmatického.

Je velmi obtížné tomuto případnému tlaku odolat, zejména v době růstu nezaměstnanosti, velké konkurence v daných oborech, zadlužování obyvatelstva a všeobecné nejistoty.

Etické minimum manažera: každý člověk je nositelem určitých morálních hodnot, které jsou vnitřním regulátorem jeho chování. Navíc někteří mají práh morální citlivosti nižší, jiní vyšší. U někoho byly základy morálky formovány přímo nebo nepřímo výchovou, z různých náboženských či humanistických etik. V případě etického minima manažera jako příslušníka určité profese je odvozeno z hlavního cíle této profese. Jejím hlavním cílem je zabezpečit prostřednictvím řízení pozitivní ekonomickou bilanci podnikatelského subjektu při respektování společenského zájmu, která je v manažerské etice označována jako společenské dobro. V praxi to znamená, že manažer musí na jedné straně dobře poznat jím řízený objekt a na straně druhé respektovat zájmy všech zainteresovaných (podnikatelů, zájmových skupin, zaměstnanců, konkurence, klientů apod.) (Janotová, 2005).

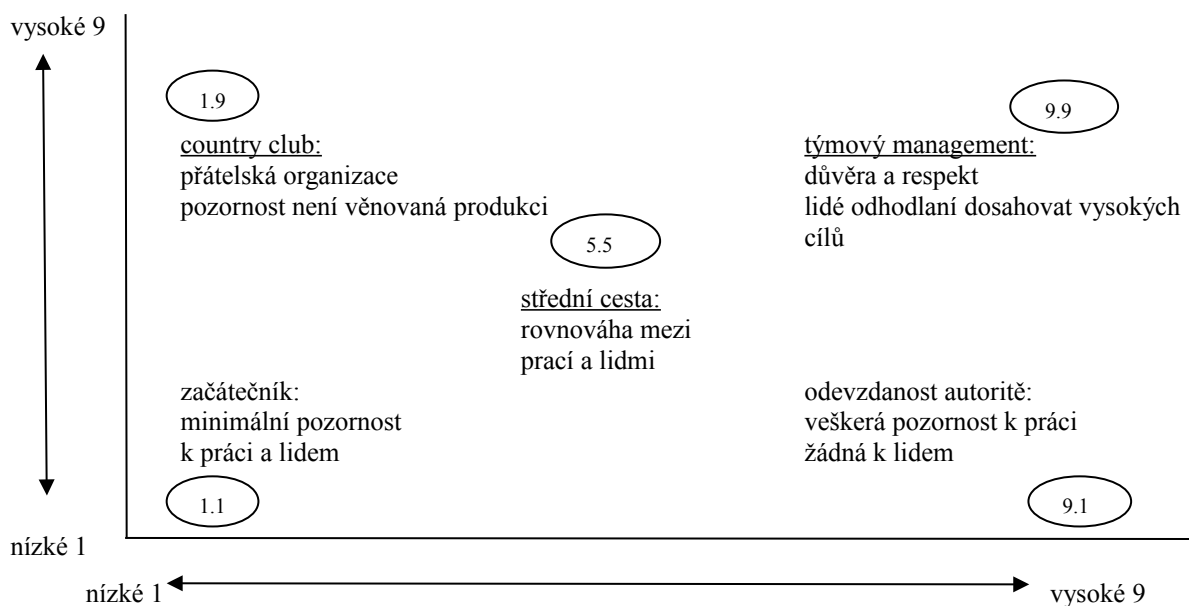
5.4. Vedení a týmová práce v kulturní organizaci

Řízení kulturní organizace má v podstatě motivovat a podporovat lidi v jejich práci. Jejich výkon je ovlivňován souborem podmínek, které spoludotváří kvalitu vedení kulturní organizace. Mezi tyto podmínky můžeme zařadit kulturní hodnoty, prostředí, organizační rozvoj a růst, úkoly, zkušenosti, organizační kulturu a kvalitu zaměstnanců.

5.4.1 Modely vedení

Různé typy stylů vedení můžeme analyzovat dle Blake-Moutonova síťového grafu vedení (Blake-Mouton Leadership Grid[®], který je uveden na obrázku č. 5-7

Obr. 5-7 Styly vedení podle Blakea a Moutona



Zdroj: Hagoort, 2009

Klíčové podmínky orientace na lidi a produkci:

<i>Lidé:</i>	<i>Produkce:</i>
chování	úkoly
kultura	struktura
lidský rozvoj	výsledky
uspokojení	efektivita

Ideální způsob vedení v Blake-Moutonově síťovém grafu odpovídá úrovni 9.9, pokud týmový management propojuje orientaci na lidi a na produkci. V organizaci ovšem nastávají situace, kdy je nutné se více zaměřit na přátelský způsob vedení a produkci na nějaký čas pominout a styl vedení vymezit mezi úrovní 5.5 – 9.1. Po určité době, kdy se situace změní, můžeme styl vedení posunout v rozmezí bodů 9.1, 5.5 a 9.9.

Tento model pomáhá manažerovi diagnostikovat nastalou situaci a může rozhodnout jaký styl vedení je v danou chvíli, při změně vnějších a vnitřních podmínek, nejideálnější. (Hagoort, 2009)

Další model, který můžeme při řízení organizace uplatnit je Hersey-Blanchardův model, který vychází z předpokladu, že základem dobrého vedení je úkolová zralost zaměstnanců. O co jde ve stručnosti, disponuje-li zaměstnanec vysokou mírou zralosti pro daný obor, má schopnost a vůli svou práci zastávat dobře, může se styl vedení zaměřit více na *delegování* a méně na podporu a vedení. Jestliže disponuje zaměstnanec nízkou úrovní zralosti, prosazuje se silný styl vedení s důrazem na instrukce shora (*sdělování*). Mezi těmito úrovněmi se nachází styl *přesvědčování*, který spočívá ve vysoké míře podpory a vedení a *participace* (hodně podpory a méně vedení). Za vztahově orientované styly vedení považujeme *participaci* a *přesvědčování*, kdy je uplatňováno silné vedení.

Pokud se kulturní organizace ocitne ve vážné situaci, např. když dochází k odlivu diváků, existuje konflikt mezi uměleckým a obchodním vedoucím, nebo dochází k úbytku sponzorů. V těchto případech je nutné uplatnit silné vedení v podobě sdělování. Hlavním kritériem se stane pevné rozhodování, které udrží organizaci v chodu a vytvoří nové perspektivy, které ji z nepříznivé situace

vyvedou. Po uklidnění situace by měl manažer společně se svými zaměstnanci vyhodnotit minulé události a přistoupit k jiným stylům vedení.

Dalším možným způsobem vedení v kulturní organizaci se nabízí *koučování*, kde je kladen velký důraz na podporu schopností a talentu zaměstnanců a představuje tzv. sebevzdělávací styl řízení. Spočívá především v tom, že v kulturním sektoru, kde panují vysoké profesionální standardy v podobě profesionality umělců a jiných odborníků, může být koncept koučování ještě účinnější tím, že bude organizace vytvářet podnětné prostředí pro další rozvoj. Nové zkušenosti většinou vedou k novým znalostem, které jsou sdíleny na všech úrovních organizace.

Hlavní rozdíly mezi tradičním stylem vedení a koučováním je uveden níže:

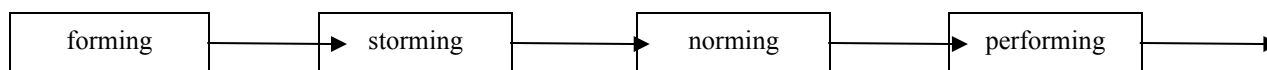
<i>Tradiční styl</i>	<i>Koučování</i>
je autokratický, sestupné rozhodování	poskytuje podporu a možnosti
neposkytuje prostor pro participaci	participace všech členů
uplatňuje systém trest-odměna	stimuluje nové myšlenky
vytváří závislé vztahy	uvolňuje ruce při řešení problémů
neumožňuje diskusi o vedení	lze se vyjádřit k vedení

Zdroj: Dorian Maarse 1995

- Týmová práce

Důležitou součástí týmové práce je efektivní komunikace vedená vertikálním a horizontálním směrem uvnitř skupiny nebo týmu, která dává dobrý základ projektového managementu. K tomu, abychom porozuměli, jak skupiny fungují, je nutné podívat se blíže na jednotlivá vývojová stadia skupiny uvedené na obr.č. 5-8:

Obr. 5-8: Vývojové fáze týmu



Zdroj: Hagoort, 2009

Forming (vytváření): základní pravidla jsou vytvořena a členové týmu se navzájem poznávají, je důležité poznat, co je přijatelné a co nikoliv.

Storming (vření): struktura skupiny narůstá a tvoří se interakční modely, mohou se vydělit menšinové či většinové podskupiny.

Norming (vytváření norem): vyjasňují se role jednotlivých členů týmu, tým se sjednotí a přijímá vedení.

Performing (provozování): týmová struktura se vyjasnila, týmová práce dozrála a všichni členové se soustředí na realizaci týmových cílů.

Komunikace v rámci týmu může nabývat různých forem: kolo, ypsilon, řetěz kruh a síť. Kolo představuje centralizovanou podobu komunikace, kdy je nejvyšší pozice poskytována vedoucímu. V řetězové formě nefunguje žádná spolupráce, každý člen je spojen se sousedním. Kruhová forma umožňuje všem členům sdílet informace a spolupracovat a síťová forma představuje model s nejvyšší decentralizací, kdy si jsou všichni členové týmu rovni. Vedení je v poslední jmenované formě nezřetelné.

Mezi aktivitami, strukturou a kulturou můžeme vysledovat určité charakteristiky. Pro standardní činnost je vhodná centrální forma komunikace (kolo), protože je účinná a přesná. Pokud je práce složitá a vyžaduje komunikaci a informovanost členů na různých úrovních, jeví se efektivní použít síťový (týmový, samořídící) model.

Výše uvedené formy komunikace umožní manažerovi a jeho týmu nalézt tu, která vyhovuje dané situaci. Pokud forma nevyhovuje pracovním potřebám, mohou se manažer a jeho tým dostat do vzájemných konfliktů. (Hagoort, 2009)

Síťový model komunikace je v podstatě používán v projektovém managementu, který je pro kulturní sektor nezbytný z důvodu realizace celé škály osobitých aktivit.

5.4.2 Projektový management

Tento model se obvykle v kulturních organizacích používá vždy, když se připravuje představení, výstavy, festivaly, koprodukční spolupráce s jinými organizacemi, kulturní akce nebo marketingové kampaně. Projekty mají dočasný charakter, po jejich skončení je projektový tým rozpuštěn nebo při vzniku dalšího požadavku na projekt může již zavedený tým dále fungovat.

K tomu, aby bylo možné s úspěchem realizovat připravované projekty, je nutné se zabývat následujícími čtyřmi dimenzemi, které zajistí projektu ideální podmínky:

- *Výsledkem*, který je zaměřen na formulování a realizaci výsledků projektu.
- *Prostor a čas*, který se zabývá rozfázováním a organizačním řízením projektu.
- *Kontext*, který je zacílen na prostředí, pro něž je projekt určen.
- *Interakce*, která pojednává o sociálních vztazích uvnitř i vně projektového týmu.

Vždy, když se kulturní organizace rozhodne implementovat novou strategii, analyzuje všechny faktory, které mohou tento proces ovlivnit. Metoda krok za krokem, která předpokládá konkrétní druh práce je pro kulturní organizaci nedostatečný z důvodu tlaku na předvádění, vystavování, výuku, demonstrování uměleckých a kulturních projevů. Proto je pro tyto organizace vhodnější model projektového managementu, u kterého rozlišujeme dva metodologické aspekty, a to *rozfázování a organizační řízení*.

Jednotlivé fáze strategického projektu jsou uvedeny níže v textu.

Fáze strategického projektu

Projektová fáze	Finální projektový dokument	Strategické klíčové dimenze
1. Úvodní	Úvodní dokument	Strategický motiv včetně formulací, jako je umělecké vedení a kulturní poslání na konci: start strategického týmu
2. Přípravná	Projektový plán a rozpočet	Strategický motiv včetně interaktivního projektového způsobu práce
3. Rozvojová	Projektové programování a výsledky výzkumu	Začátek hodnotící fáze, průzkum prostředí a formulování možností, SW analýzy kvality uměleckých a tvůrčích procesů a dalších kulturních pilířů

4. Produkční	Výsledky projektu	Strategický plán / realizační plán
5. Funkční	Realizační plán	Strategický plán / realizační plánování
6. Závěrečná	Hodnotící zpráva	Realizační plánování

Zdroj: Hagoort, 2009

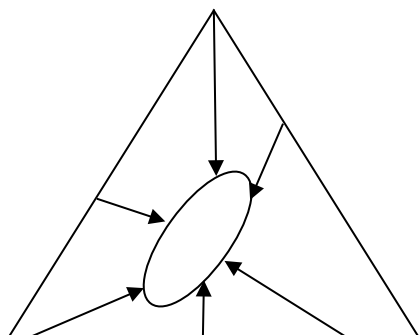
Každá fáze projektového managementu se strategickým procesem má svůj vlastní finální dokument, který zpracovává významné klíčové dimenze strategického procesu a důležité kulturní pilíře.

Organizační řízení projektového managementu má zabezpečit fungování projektu v praxi a včasnou realizaci jeho výsledků. Organizační řízení projektu má sedm vrstev, které jsou přítomny v každé fázi projektu (QuOFTIMoD): *kvalita (Quality)*, *organizace (Organization)*, *vybavení (Facilities)*, *časový plán (Timetable)*, *informace (Information)*, *finanční prostředky (Money)*, *digitalizace (Digitalization)*.

U malých a středně velkých kulturních organizací jsou (< 50 členů) jsou strategický projektový tým (obvykle 12 členů) a reprezentativní vzorek v zásadě stejné.

Reprezentativní vzorek (Cross-Section) dle Annemieke Roobeekové představuje tým asi 15 členů kulturní organizace z provozní a výkonné sféry, kteří mají základní povědomí o managementu i teorii managementu a znají detailně prostředí, které jim slouží k řešení strategických problémů. Součinnost těchto členů je založena na zkušenostech a rozhledu jednotlivých členů, nikoliv na hierarchii jejich postů (viz. obr. č. 5-9:) Uvnitř tohoto reprezentativního vzorku je komunikace vedena interaktivně. Ta vychází z demokratického dialogu uvnitř organizace a je také postavena na explicitní rovnováze vnitřních strategických témat a vývojových trendů ve společnosti.

Obr. 5-9: Interaktivní přístup reprezentativního vzorku



Zdroj: Hagoort, 2009

Ve velkých kulturních organizacích (> 50 členů) může být strategický projekt veden malým strategickým projektovým týmem (cca 5 členů), který je obvykle součástí reprezentativního vzorku (cca 15 členů) vytvořeného během přípravy a produkčních fází. Místní znalosti a zkušenosti z fungování domovské organizace a obecné znalosti o strategickém managementu zacílí jedním směrem. Na strategickém výzkumu a strategických volbách mohou pracovat dvojice složené z členů reprezentativního vzorku, které zpravidla komunikují nejen uvnitř organizace, ale i s vnějším okolím. Na setkáních reprezentativního vzorku jsou potom výsledky dvojic diskutovány. Během strategického projektu by měly být uspořádány mítinky celé organizace, aby došlo k informování všech členů organizace o vývoji celého strategického formování. Strategický projektový tým může organizovat i krátké workshopy nebo přednášky vedené vlastními či externími odborníky.

Na následujícím obrázku jsou znázorněny možnosti existence a fungování strategického projektového týmu.

Obr. 5-10: Strategické týmy v malých, středních a velkých kulturních organizacích

Malé a středně velké kulturní organizace (< 50 členů)

strategický projektový tým a reprezentativní vzorek jsou dva stejné orgány, 12 členů páry
 mítinky společnosti
 vzdělávací workshopy

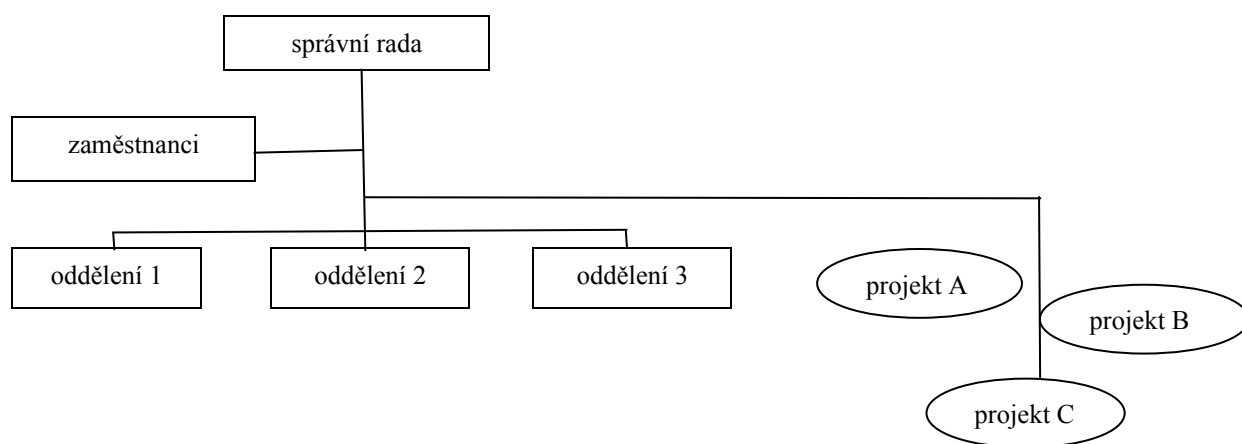
Velké kulturní organizace (> 50 členů)

malý strategický projektový tým s pěti členy
 reprezentativní vzorek s 10 členy, během přípravné a produkční fáze s 15 členy (včetně projektového týmu) páry
 mítinky společnosti
 vzdělávací workshopy

Zdroj: Hagoort, 2009

V kulturní organizaci, která má divizní strukturu a navíc jeví sklony k inovativní struktuře, dochází k propojení úsekového, personálního a projektového managementu. Úseková struktura má většinou nadřazené postavení, které je podporované personálem a napříč celou organizací se realizují projekty bez ohledu na strukturu divizí a oddělení. Tyto projekty se předkládají vedení (např. správní radě) a v této struktuře je známá pod pojmem *matricová struktura*. Na obr. č. 5-11: je znázorněno její vyobrazení.

Obr. 5-11: Matricová struktura



Zdroj: Hagoort, 2009

Vedle této základní matricové organizace existují i její varianty, kdy může být organizace rozčleněna do samostatných úseků s vlastními odděleními a nezávislou projektovou organizací. S touto formou se lze setkat v centrech uměleckého vzdělávání, která nabízejí celou škálu aktivit. Další variantou je organizace, u které vymizí úseková organizace a promění se v projektovou organizaci. Tato projektová organizace má velký počet centrálního personálu pro plánování a management základních zdrojů (lidi a prostředky). Můžeme ji vidět např. u uměleckých agentur, v níž valná většina aktivit probíhají formou projektů. Vzhledem k tomu, že vymizela úseková struktura, nelze tuto strukturu považovat za matricovou strukturu.

Podle Rickyho Griffina je matricová forma efektivní v těchto třech situacích:

1. Pokud prostředí vyvíjí silný tlak (a oddělení nejsou za takových okolností schopna uplatnit svou produkci na trhu)

2. Pokud je třeba zpracovávat velké množství informací (což přesahuje kapacitu jednotlivých oddělení)
3. Pokud je vyvíjen tlak na sdílené zdroje (využívání znalostí celé organizace)

Výhody a nevýhody matricové formy podle R. Griffina jsou uvedeny níže:

Výhody

pružnost
zlepšená motivace a závazek
osobní rozvoj
rozvoj lidských zdrojů
mosty mezi odděleními

Nevýhody

problém s loajalitou mezi odděleními a projekty
riziko chaosu a anarchie
složitě rozhodovací procesy v rámci celku
koordinace zabere více času

Pokud zaměstnanci pracují zároveň v existujících odděleních i v projektových skupinách, mohou nastat problémy mezi vedoucími jednotlivých odděleních a vedoucími projektů, což může mít velké problémy v tom, že zaměstnanci neví, komu jsou vlastně podřízeni a čí rozhodnutí budou upřednostňovat ve splnění požadovaných úkolů. Hlavní součástí matricové organizace, stejně jako u organizace řízené jednotlivými úseky, je nutné stanovit kompetence a koordinace ještě před započítím matricového případně projektového způsobu řízení.

Matricová organizace významně doplňuje organizace čistě sektorové. Mohou existovat ale i složité projektově organizační formy, jejichž řízení zabere, i přes informačně-komunikační technologie, hodně energie a času. V tomto případě můžeme redukovat složitost restrukturalizací pracovních procesů tím, že projekty a některá oddělení propojíme s novým úsekem a zaměstnance přeskupíme. (Hagoort, 2009)

5.5 Budoucí vývoj kulturních organizací

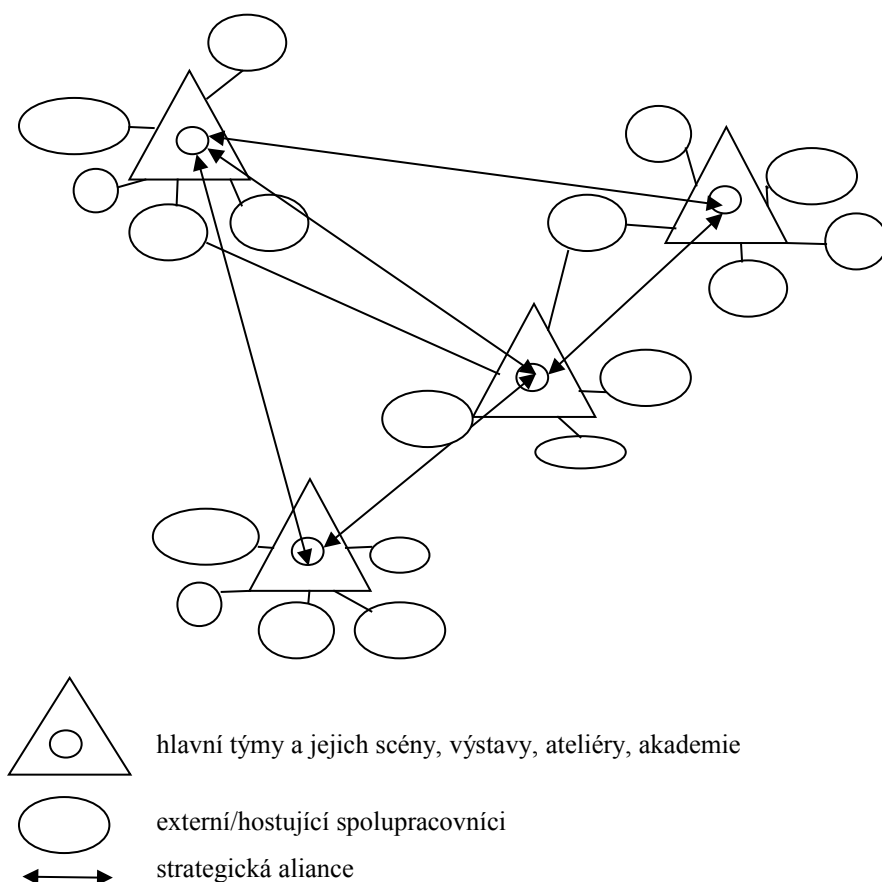
Od počátku nového tisíciletí se stále více institucionalizované organizace, jakými profesionální vícesouborová divadla, ale i hudba a vizuální umění jsou, musejí vyrovnávat s faktem existence různých forem kulturních organizací (spolky, skupiny, kulturní centra, alternativní scény, festivalové produkce) a tedy i z multimediálních, multikulturních a interdisciplinárních vazeb mezi novými médii, jakými je internet. To se týká nejen konkurenčního boje o zákazníka, ale také o subvenci poskytovanou státem, municipálními rozpočty a v neposlední řadě i soukromým sektorem. Tyto kulturní organizace, nositelé tradičního umění, tvořili po dlouhá desetiletí kulturní normy jejichž prostřednictvím byla a stále ještě je formulována kulturní politika na daném území.

Tento trend je výsledkem postupující globalizace, která se dostává i do oblasti kulturní a boří vše tradiční a zavedené. Doposud existující rozdělení kulturní sféry na vysoké umění (neziskové, subvencované) a masovou kulturu (generující zisk) tak nemůže v celé šíři postihnout dynamický kulturní rozvoj a logicky tak může přicházet o své dominantní postavení.

Podle Hagoorta budou kulturní aktivity probíhat v rámci sítí, kdy budou vznikat nové formy kulturních organizací tzv. interkulturní síťové organizace, v nichž budou umělci vytvářet řadu rozličných produktů a služeb. Místa, kde umělci budou získávat nové zkušenosti a rozvíjet své schopnosti, budou odrážet způsob vytváření interkulturních projevů, tzn., že budou netradiční, nečekané, skupinové, digitálně propojené, vysoce flexibilní a bez jakékoliv hierarchizace. Základní strukturu interkulturní síťové organizace (INO) bude tvořit skupina profesionálních tvořivých pracovníků a umělců založená na tzv. osobním managementu. V případě přibývajících aktivit se bude moci hlavní tým rozrůst o pružné a kreativní odborníky. Tyto základní týmy budou mít nestrukturovaný program spolupráce, do které vyústí interaktivní komunikace s vnějším a vnitřním prostředím . Hlavními koordinačními přístupy budou: *tvůřivost (kreativita), propojenost a komunikace.*

Na obr. č. 5-12 je znázorněna možná podoba takové Interkulturní síťové orga

Obr. 5-12: Interkulturní síťové organizace (INO)



Zdroj: Hagoort, 2009

Všechny funkce managementu tzv. INO (produkce, finance, marketing, personalistika a inovace) jsou propojeny tak, aby byl dosažen cíl, který si tým stanovil. V rámci usnadnění komunikace jsou v tomto složitém systému uplatňovány multimediální a komunikační technologie (mm ICT) 21. století, které nahrazují tradiční management 20. století s důrazem na individuálního manažera a řídicí informační systémy. Sofistikované mm ICT obsahují informace o kulturních a interkulturních aspektech a trendech a hledají potencionální skupiny, které budou mít o kulturní produkty (projekty) zájem. (Hagoort, 2009). Problém, který může u INO nastat, je složitý systém komunikace, který je zabezpečován virtuálně a dále způsob financování, rozdělení kompetencí a stanovení osobních odpovědností za jejich chod. Východiskem z komplikované digitální komunikace může a v podstatě by mělo být osobní setkávání aktérů

Je otázkou, do jaké míry bude tento trend řízení uplatněn u vícesouborových divadel, jež jsou zřizovaná územně samosprávnými celky a municipalitami a které jasně definují činnosti takto zřizované organizace, rozsah pravomocí ředitele, výši příspěvku na provoz apod. Za stávající legislativy v postatě není umožněno propojení těchto alinací, spíše se jedná o kooperativní přístup mezi jednotlivými organizacemi.

6 MARKETING KULTURNÍ ORGANIZACE

Nákupní chování a rozhodování zákazníka vychází z jeho pocíťovaných potřeb a ekonomických možností. Ty jsou však ovlivněny také nabídkou, jež ve svém souhrnu představuje celý *marketingový mix* – tedy minimálně v jeho klasické podobě 4P (produkt, cena, distribuce a propagace (Foret, 2008)

Marketing kultury a umění začal být zviditelňovaný koncem 60. tých let minulého století, kdy Philip Kotler ve své knize *Marketing Management: Analysis, Planning and Control* o kulturních organizacích napsal, že produkují kulturní zboží a musejí soutěžit v konkurenci jak o zákazníky, tak o národní (finanční) zdroje (Bačuvčík, 2012).

Nejvýstižněji popsala pojetí marketingu v kultuře Tajtáková: „Při aplikování marketingu v kulturní organizaci se vychází z několika zásad. V první řadě je to podřízenost marketingu uměleckým cílům. Marketing má být organizaci nápomocný při naplňování jejího poslání a nikoliv jí v něm bránit komercionalizací nabídky. Úlohou marketingu v kultuře tedy není přizpůsobovat produkt požadavkům trhu, ale přitáhnout publikum k aktuální nabídce“ (Bačuvčík, 2012).

Podle P. Kotlera může být marketing v neziskové instituci efektivní jenom za předpokladu, že má tato instituce jasné cíle, že jsou všichni přesvědčeni o jeho užitečnosti, že instituce ekonomicky realizuje svoji vizi a její vedení se důsledně orientuje na výsledky. Marketingová činnost se má odvíjet v tomto pořadí:

1. Provedení průzkumu trhu (identifikace potřeby, kterou chceme identifikovat)
2. Segmentace trhu a stanovení cílových skupin, se kterými budeme komunikovat
3. Vývoj programů určených pro uspokojení potřeby vybraných cílových skupin
4. Propagace těchto programů (Drucker, 1994)

Marketing kulturní organizace představuje tzv. marketing sociální: specifický druh marketingu, jehož cílem je uspokojování nejen ekonomických potřeb sociálních skupin, resp. veřejnosti. Primárně měl sociální marketing podpořit neziskový sektor, později začal být uplatňovaný v komerční sféře. Rozdíl mezi klasickým marketingem a sociálním marketingem lze vidět analogicky na vztahu mezi reklamou a sociální reklamou. Reklama je jen součástí marketingu a sociální reklama zase jen součástí komplexní marketingové strategie specifického sociálního zaměření. (Jurášková, Horňák, 2010). Tímto způsobem můžeme pohlížet na divadelní představení různých žánrů, jejichž shlédnutím dochází ke kultivaci a výchově diváka a k ochraně veřejného prostoru, neboť divák po silném emotivním prožitku nebude demolovat výkladní skříně, ničit vozový park, účastnit se potyček, jak tomu bývá po shlédnutí např. fotbalového nebo hokejového zápasu určitými skupinami obyvatel.

Podle Kaisera (2009) umělecké organizace slouží třem typům zákazníků a to těm, kteří vstupenky na představení kupují, pořadatelům představení (tzv. zájezdová činnost) a přispěvatelům.

Ti, kdo vstupenky v případě divadla kupují, představují největší skupinu zákazníků, a proto je třeba tento zákaznický sektor (publikum) podrobovat průběžným marketingovým analýzám. Divadelnímu managementu přinese tento poměrně jednoduše provedený průzkum mínění zpětnou vazbu jak v oblasti repertoáru, který uvádí, tak v oblasti demografických údajů o divácích a jejich požadavků na komfortnější způsoby prodeje vstupenek a v neposlední řadě informace o tom, jak diváci mohou reagovat na uvažované zvýšení cen vstupenek.

Vedle těchto klíčových informací lze průzkumem zjistit, jakou důležitá je pro diváka úloha předních divadelních umělců (v umělecké branži: hvězd, celebrit), kvalitní produkce a občanské vybavenosti (možnost parkování, restaurační služba pod.)

6.1 Produkt divadla – představení

Obecně produktem kulturních organizací je služba. Služby mají oproti ostatním druhům produktů určitá specifika, která velmi ovlivňují potenciál a povahu realizovaných marketingových aktivit. Mezi podstatné vlastnosti služeb patří nemateriální povaha, neoddělitelnost, variabilita a neskladovatelnost (Kotler, 1992).

Pokud tyto podstatné vlastnosti budeme aplikovat na služby poskytované divadly, pak se hlavně jedná o divadelní představení, které má *nemateriální povahu*, nemůžeme ho před jeho samotným konáním vidět a poznat ho. Divák netuší, co mu bude na jevišti předloženo, musí se spoléhat na své předchozí zkušenosti s produktem organizace, reference známých a odborné recenze.

Služba v podobě divadelního představení je zároveň *neoddělitelná* od svého producenta, jehož kvalifikace a schopnosti jsou součástí produktu. Problém z hlediska marketingu nastává tehdy, pokud v rámci jedné organizace poskytují stejnou službu různí poskytovatelé. Tuto situaci můžeme vidět u např. u obsazení operního představení (divadelní alternace). Zákazník nemá v daný moment možnost výběru.

Variabilita služeb znamená, že dvakrát poskytnutá služba není nikdy totožná, i když jí poskytuje stejný člověk. Kromě individuálních schopností realizátora záleží také na podmínkách místa času a způsobu, jakým jsou služby poskytovány. Lidský faktor hraje roli také u hmotných produktů, nicméně u těchto produktů existuje zpravidla prostor pro standardizaci a normalizaci (ta je částečně možná i ve službách, např. standardy kvality sociálních služeb). Jedinečnost provedení ale u divadelního představení je tím, co činí kulturní produkt zajímavým.

Neskladovatelnost služeb neumožňuje vyrobit či poskytnout služby dopředu a jsou vždy vázány k danému místu a prostoru. Nebezpečí pro jejich poskytovatele tkví v odmítnutí služby na poslední chvíli - pokud si například diváci rezervují vstupenky, které si těsně před představením nevyzvednou a pořadatel kulturní akce je již nedokáže v tak krátkém časovém úseku prodat dalším zákazníkům a přichází tím o potencionální příjem. (Bačuvčík, 2012). Tomuto jevu lze ale předcházet stanovením lhůty pro poskytnutí rezervace.

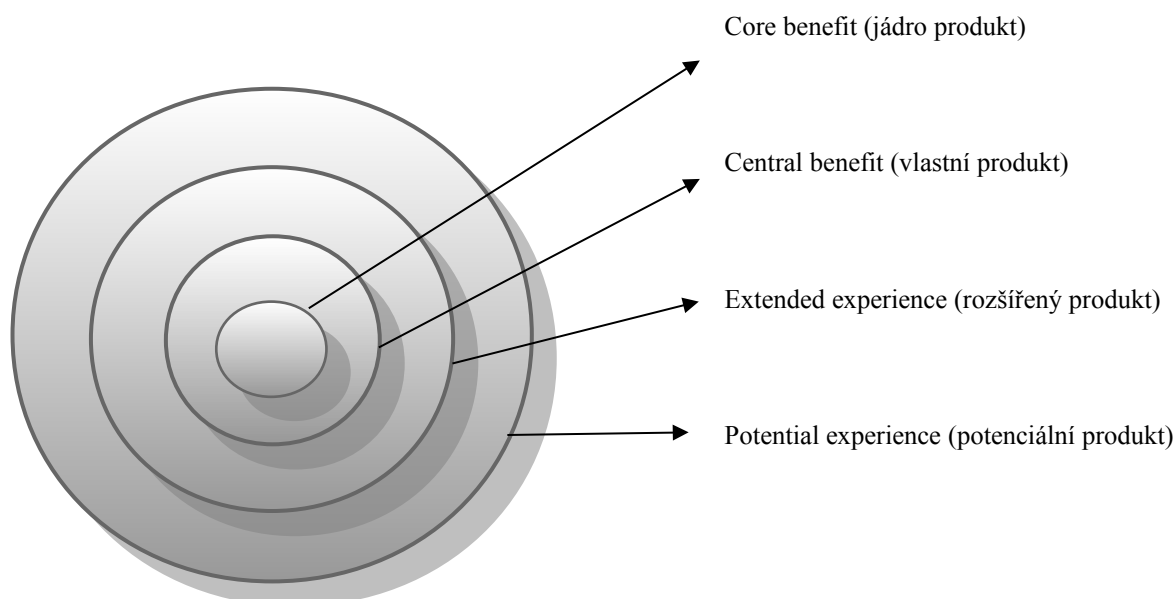
Navíc není možné přenést rizika na případného distributora vstupenek, který se stává za úplatu jen jinou alternativou v prodeji vstupenek. V případě zájezdových představení tato rizika už distributor (resp. pořadatel v daném místě, který divadelní představení koupil) nese v plné míře.

Nemateriální služby v oblasti divadel jsou z hlediska marketingu často zhmotňovány před jejich samotným prodejem prostřednictvím jména osob, které v daných inscenacích vystupují (plakát k představení s titulním představitelem, zveřejněné fotografie ze zkoušek apod.). Zhmotnění produktu také napomáhají např. obecně akceptovatelné abstraktní pojmy (např. vánoční koncert sboru, kdy konzument služby odvodí, že repertoár koncertu nebude tvořen jazzovými party) nebo konkrétní hmotné výrobky (např. fotografie víly nebo vodníka inzerující operní představení Rusalka).

Komplexní produkt – kulturní akce

Podle Hilla je moderní produkt koncipován tak, že jde o celý komplex benefitů či zážitků, které mohou uspokojovat různé potřeby zákazníků a jejichž kombinací je vytvářena jedinečná konkurenční výhoda produktu nebo organizace. V této souvislosti lze hovořit o vrstvách komplexního (totálního) produktu, které tvoří jádro produktu (core benefit), vlastní produkt (central benefit), rozšířený produkt (extended experience) a potenciální produkt (potential experience). (Hill, O'Sullivan, 2007).

Obr. 6-1: Vrstvy komplexního produktu



Jádro produktu představuje základní benefit, který člověk konzumací získává. V případě kulturních akcí (divadelních představení) je to umělecký zážitek, vytržení, obohacení nebo emoční pohnutky, které divák návštěvou získává. Z výše uvedeného je zřejmé, že na úrovni jádra produktu má jakákoliv kulturní akce velkou konkurenci, např. v případě divadelního představení může umělecký zážitek získat návštěvou jiné kulturní akce (kina, koncertu nebo domácím poslechem hudby).

Vlastní produkt v případě kulturní akce představuje způsob provedení – režijní uchopení dramatického textu, dramaturgie koncertu (tzv. repertoár: autoři, skladby, interpreti), značka (pověst instituce), atmosféra místa konání (vzhled, zázemí, fyzické okolí, chování personálu, možnost střetávání se s jinými lidmi) a základní služby (šatna, toaleta, bufet, ale také teplo a čerstvý vzduch v sále). Vlastní produkt je tedy definován jedinečnými součástmi, které zákazník vnímá jako nezbytné pro jeho samotný nákup. Nedostatky v jednotlivých prvcích vlastního produktu ho může od nákupu odradit, a to i od nákupu následných produktů.

Rozšířený produkt je tvořen nadstandardními benefity, které zákazník nemusí při jejich neexistenci vnímat negativně, ale může se při jejich existenci stát konkurenční výhodou. Pro poskytovatele služeb se rozšířený produkt stává určitým rizikem, neboť to, co zákazník zpočátku vnímal jako benefit navíc, po určité době vnímá jako samozřejmost a jeho případné ukončení jako problém. Mezi nadstandardní benefity lze v rámci poskytování kulturních akcí řadit např. různé *doplňkové služby* (výstava obrazů, fotografií ve foyeru či přilehlých prostorách, možnost poskytnutí zlevněného vstupného na jiné akce pořádané divadly – přednášky, literární večery, dále možnost účastnit se prohlídek divadla – zázemí umělecké a umělecko technické), *kvalitní zázemí* (exklusivita pro předplatitele na *svá* místa v hledišti), služby vyplývající ze *spolupráce* s jinými organizacemi (zvýhodněné ceny v restauračních zařízeních – divadelní klub, vstupenek na jiné kulturní akce), *nadstandardní zájem organizace o svého zákazníka* (diskuse po představení s interprety uměleckých rolí, dramaturgem či režisérem představení, kde si mohou o uměleckém díle a důvodu jeho nasazení popovídat. Při těchto diskusích zpravidla dostává tvůrčí tým zpětnou vazbu od diváků na produkci, kterou realizují). Do oblasti rozšířeného produktu můžeme zahrnout také *workshopy a semináře*, které poskytovatel kulturní služby připravuje, *merchandising* (prodej nebo bezplatná distribuce videozáznamů z představení a dalších materiálů – kalendáře, drobné reklamní předměty s logem společnosti apod.)

Do oblasti *potencionálního produktu* můžeme zařadit např. speciální nabídky, které může využít především sympatizant divadla či jiné kulturní organizace, kdy se může stát členem klubu přátel divadla, nebo dobrovolníkem (fundraising). (Bačuvčík, 2012)

Z výše uvedeného je zřejmé, že komplexní produkt vnímaný diváky jako divadelní představení v sobě zahrnuje celou škálu kulturních aktivit a doprovodných služeb. Poskytovat kulturní službu na úrovni vlastního produktu v současné době není možné, přišlo by o konkurenční výhodu a potencionálního diváka. Proto je snahou kulturních manažerů přicházet s inovativními nápady, které osloví nejen stávající diváky, ale přilákají diváky nové. V tomto směru je nutné zvolit vhodné kombinace doprovodných služeb či aktivit pro konkrétní cílové skupiny diváků. Zatímco péče o stávající divadelní předplatitele je známá a pro uchování obchodního vztahu může postačovat udržení aktivit na úrovni vlastního produktu nebo rozšířeného produktu, tím ale není popřena možnost poskytnout této kategorii diváků i produkt na úrovni potencionálního produktu. V případě cílové skupiny mladého diváka je to už s poskytováním produktu a získáním diváka velmi složité.

6.2 Distribuce vstupenek

V současné době, kdy převládá moderní způsob prodeje jakého koliv zboží prostřednictvím internetu a on-line různými věkovými kategoriemi zákazníků, je nutné, aby i divadla neopomenula tento nový přístup prodeje a pracovala aktivně na jeho tvorbě a rozvoji.

Vedle *tradičního prodeje* tzv. *předprodeje vstupenek* přímo v místě samotných institucí, resp. v místě konání představení a *telefonických či e-mailových objednávek*, je rozšířen prodej vstupenek na bázi *rezervačních on-line systémů*, které provozují buď samotná divadla, nebo jsou tyto rezervační systémy součástí vyšších celků zahrnujících prodej služeb jak v oblasti kultury, tak např. v oblasti sportu.

S postupující náročností diváka na prodej vstupenek se samozřejmě mění i tradiční způsoby prodeje vstupenek, kdy prodeje vstupenek realizované skrze tzv. *okénka* jsou nahrazovány uzpůsobením místa v otevřené prostory, které připomínají spíše hotelové recepce, kdy si divák na místě může vybrat i daná volná místa v sále. S tímto způsobem prodeje souvisí i proměna prodejního personálu, který musí znát produkci divadla tak, aby o produktu (představení) mohl podat co nejpřesnější informace. Je jeho povinností sledovat repertoár, aktuální programové dění (změny v programu z důvodu onemocnění hlavního představitele, zrušení představení nebo náhradní představení apod.) a při zavádění nových titulů do prodeje, je jeho povinností umělecké dílo shlédnout.

Záměr poskytnout veřejnosti dostupnost k informacím v oblasti kultury a sportu a umožnit koupit vstupenku na jakoukoliv akci využívají především statutární města a hlavní město Praha. Vznikají tak sofistikované systémy vyznačující se složitou administrací mezi prodejcem a správcem (majitelem) systému, které mají ale výhody v tom, že náklady spojené s technickým vybavením prodejních míst a technickou podporou rezervačních systémů nese jeho majitel či provozovatel. Samozřejmě, že správce neposkytuje možnosti prodeje zdarma, ale tyto služby zpoplatňuje provizním poplatkem, který se zpravidla liší tím, že kmenoví prodejci (vlastní příspěvkové organizace, o.p.s nebo s.r.o.) mají tyto poplatky nižší, než soukromí prodejci. Dalším pozitivní stránkou těchto vyšších systémů je v podstatě neomezené množství prodejních míst, ten, kdo totiž vstoupí do rezervačních systémů, musí přijmout podmínku prodávat na svých prodejních místech i produkci ostatních prodejců. Stává se tak poměrně často, že na prodejním místě v divadle si tak může zákazník koupit vstupenky na fotbalový zápas.

V rámci tohoto moderního způsobu prodeje vstupenek je snahou managementu neustále zlepšovat způsob prodeje vstupenek tak, aby byl prodej pro stávajícího, ale i potencionálního diváka co nejkomfortnější. Proto v rámci rezervačních o-line systémů umožňuje prodej vstupenek *dobírkou*, nebo *elektronickou vstupenkou*, kterou je schopen po zaplacení ze své platební karty vytisknout ze svého počítače. Pravost této vstupenky je zpravidla ověřena čtecím zařízením před samotných vstupem do hlediště.

Mezi uvažované způsoby prodeje vstupenek můžeme zařadit i formu *prodejních automatů*, které se s úspěchem uplatnily při prodeji jízdenek veřejné dopravy. Takto by mohly být vstupenky prodávány na místech, kde existuje vysoká koncentrace potencionálních diváků (knihovny, obchodní centra, dopravní terminály). Ale protože se pohybujeme v oblasti živého umění a každodenního potkávání mezi lidmi, je otázkou, zda by tento způsob prodeje byl pro náročného divadelního zákazníka vhodný. Dle Kotlera by tento způsob prodeje mohl znamenat určité snížení subjektivně vnímané hodnoty produktu ze strany zákazníků. (Kotler, Scheff, 1997)

Ačkoliv současná počítačová gramotnost diváků, která je patrná zejména u mladé generace, vyvolává tlak na prodej vstupenek on-line, existuje zde neopomenutelné množství diváků, zejména z řad předplatitelů, kteří si vstupenku chtějí koupit osobně v místě konání divadelního představení. I když tento způsob prodeje je náročný na čas a na „peníze“ v podobě mzdy prodejního personálu, nelze ho vyjmout. Ze zkušenosti si dovoluji tvrdit, že tito diváci se rádi vrací na místo, kde jim byla věnována patřičná péče a kde získali relevantní údaje o produktu.

Podle Foreta (2008) je osobní prodej velice efektivním nástrojem komunikace především v situaci, kdy chceme měnit preference, stereotypy a zvyklosti spotřebitelů. Díky svému bezprostřednímu osobnímu působení je schopen mnohem účinněji, než běžná reklama a jiné nástroje ovlivnit zákazníka a přesvědčit ho o přednostech nové nabídky. Od spotřebitele totiž nabízející produktu dostávají zpětnou vazbu ihned.

6.3 Cena produktu

Stanovení ceny produktu v kulturní organizaci resp. divadla je jednou ze zásadních otázek marketingu a managementu v kultuře. V oblasti divadel je část jejich produkce dotována, a to za prvé z veřejných zdrojů, což je obvyklé pro evropské země a za druhé ze soukromých zdrojů (především u kulturních institucí ve Spojených státech amerických). U divadel dotovaných z veřejných zdrojů tvoří příjem ze vstupného cca 15 – 25 %, u velkých repertoárových divadel (Národní divadlo v Praze, Jihočeské divadlo) se tento příjem pohybuje mezi 30 – 40%. Ačkoliv by se tento podíl jevil jako bezvýznamný a často se tak o něm i hovoří, z hlediska marketingu je cenotvorba představení velmi důležitým nástrojem marketingového řízení. Také z hlediska provozování divadel se jedná o velmi důležitou součást vlastních příjmů nutných zejména k financování těch nákladových položek, které nejsou dotovány z veřejných prostředků.

Produkt, divadelní představení, který divadla prodávají může být zákazníkem nakupován buď v podobě vstupenky na jednotlivá představení nebo v podobě předplatného (abonmá). Výše ceny stanovované u těchto forem prodeje většinou bývá rozdílná, zakoupením abonmá je cena jeho jednotlivých představeních nižší, než když si divák zakoupí vstupenku jednotlivě.

Cena představení má dvě funkce, a to funkci *finanční* a funkci *marketingovou*. Funkce finanční (ekonomická) znamená, že cenová politika divadel ovlivňuje celkovou výši jejich příjmů a marketingová funkce znamená, že cena vstupenek ovlivňuje návštěvu diváků, a to pozitivním směrem (divák představení skutečně navštíví) nebo negativním směrem (divák je od návštěvy představení odrazen).

Cenovou strategii mohou kulturní organizace zaměřit buď na maximalizaci příjmů (resp. pokrytí nákladů) nebo na maximalizaci publika (Scheff, Bernstein, 2007).

Extrémním případem v užití marketingové strategie na maximalizaci publika může být stanovení nulových cen, které přináší nulové příjmy. Nulové vstupné stanovují pro své návštěvníky některá muzea a galerie, např. The National Gallery London. Ačkoliv by se tento krok jevil jako silně nevýhodný, pak např. pro soukromou sféru (sponzory, obchodní partnery) se jeví takto velké publikum jako velmi lákavé. Příspěvky těchto sponzorů by tak mohly být v konečném důsledku vyšší, než příjmy ze vstupného. Z tohoto důvodu stojí kulturní organizace před rozhodnutím, zda vstup na své akce zpoplatňovat či nikoliv (Hill, O'Sullivan, 2007).

Tento krajní způsob stanovení ceny není u divadel napojených na rozpočet zřizovatelů nebo financovaných prostřednictvím grantů z veřejných zdrojů na území České republiky možný, protože by tento krok přinesl neúměrné zatížení veřejné sféry bez dostatečné záruky soukromé sféry o tyto kulturní akce.

Také reakce zákazníka v případě, že cena vstupenky je nulová, ho může od nákupu vstupenky na představení odradit. Většinou má každý produkt (služba či zboží) svou hodnotu a zákazníkem je tak citlivě vnímán vztah mezi cenou a hodnotou produktu.

Valná většina veřejnosti může vnímat hodnotu kulturních služeb velmi vysoko, ale není za ně ochotná platit z toho důvodu, že pro ni kulturní služby představují zbytečné statky. Zde vzniká paradox, že cena představení je v postatě *akceptovatelná*, ale ochota představení koupit, je *nízká*. Na druhou stranu část publika může vnímat kulturní služby jako něco výjimečného, exkluzivního, co nemůže být v žádném případě levné nebo zdarma. Na této image je potom postavena jeho ochota dané kulturní služby (vstupenky na představení) koupit. Vzniká tak druhý paradox, že *nízká cena* evokuje *nízkou kvalitu* a naopak *vysoká cena* snižuje očekávaná *rizika* a může tak být pro určitou část publika důvodem kulturní akci navštívit (Colbert, 2001).

6.3.1 Způsoby stanovení cen

Cenu kulturních produktů ovlivňují různé faktory, a to *faktory interní* (fixní a variabilní náklady) a *faktory externí* (konkurence, tržní pozice dané organizace a celková povaha trhu včetně donátorů z veřejné a soukromé sféry).

Podle Kolba (2005) existují tři základní způsoby určení cen:

- Podle nákladů
- Podle trhu (podle nabídky a poptávky, což souvisí s prestiží produktu)
- Podle konkurence

Dle obecných pravidel ekonomie je minimální cena stanovena kalkulací *fixních* (provoz budov) a *variabilních nákladů* (spojené s konkrétním představením: najímání umělci), přičemž by mělo platit, že příjmy z prodeje vstupného pokryjí krátkodobě alespoň variabilní náklady a dlouhodobě fixní i variabilní náklady. Ovšem nákladová náročnost velkých kulturních institucí je tak velká, že vyžaduje dotaci z veřejných zdrojů, což má za následek, že nelze při stanovování ceny vstupenek vycházet z rozdílu mezi náklady a výnosy. Nákladovou metodu stanovení cen můžeme uvažovat při stanovování ceny za zájezdová představení, ovšem s jistým omezením v oblasti mzdových nákladů, kdy do kalkulací těchto zájezdových představení jsou započítávány pouze cestovní náhrady všech pracovníků podílejících se na tomto představení vyjma denních mzdových nákladů za tyto pracovníky. Pokud bychom tyto náklady zakomponovali do cenové kalkulace, byl by produkt v podobě zájezdového představení neprodejný. Navíc jsou tyto náklady hrazeny zpravidla dotací z veřejných rozpočtů, a tudíž dochází k tomu, že divadelní představení je dostupné i v místech, kde kulturní instituce provozovány nejsou.

Metoda stanovení cen vstupného podle *nabídky* a *poptávky* je spíše teoretická, protože je velmi obtížné zjistit průběh poptávkové křivky. V tomto případě není možné objektivně zjistit, jaký objem produkce bude poptáván při určitých cenách. Křivku poptávky lze na základě dlouhodobějšího sledování trhu odhadnout, bohužel nepřesně, protože nelze dopředu odhadnout reakci trhu při razantnějších změnách cen.

Jakou nejpoužívanější metodou stanovení ceny vstupného, kulturní organizace používají určení ceny podle *konkurence*, resp. podle cen v místě obvyklých. Jako konkurence jsou v tomto případě vnímány jednak organizace poskytující obdobný produkt nebo všechny volnočasové aktivity. Cenová strategie v podobě stanovení ceny podle konkurence může být ještě rozšířena o působení faktoru místa a času (dostupnost produktu, jeho atraktivita apod.) nebo o povahu produktu

(exkluzivní, dětský, žánrově vyhraněný) a podle toho se vymezit vůči konkurenci buď cenou vyšší nebo nižší (Kotler, Scheff, 1997).

Cena stanovená podle konkurence v postatě kopíruje cenu historickou organizace poskytující kulturní produkt, která zohledňuje meziroční vývoj cenového indexu tzv. *inflaci*, o kterou je zpravidla cena produktu navýšena.

Obecně nejpoužívanější metodou stanovení ceny produktu kulturních organizací je *cenová diskriminace*, kdy je cena za stejný produkt pro jednotlivé cílové kategorie spotřebitelů (diváků) rozdílná. V rámci jednotlivých sektorů hlediště dochází k diverzifikaci ceny podle atraktivity místa, tak např. místa v předních řadách a lóže v 1. patře patří mezi nejdražší místa, vyhledávaná především zámožnějšími diváky a těmi, kteří chtějí být bezprostředně uvnitř uměleckého dění, naopak místa v nejvyšších patrech sálu (tzv. bidýlka) jsou za ceny podstatně nižší a hojně navštěvované např. studenty.

Tato cenová diskriminace má význam především u větších kulturních organizací, kde existuje heterogenní publikum, naopak v menších kulturních prostorách (např. alternativní scény s kapacitou cca 100 míst) cenová diskriminace nepřinese kýžený efekt, naopak tento spotřebitel může mít problém s cenovým rozlišením a kulturní produkt nakonec díky tomu nemusí koupit.

Diverzifikace cen kulturního produktu v koncertních halách, operních domech a divadlech má svou dlouholetou tradici a je velmi zajímavé, že nedochází ke znepokojení mezi spotřebiteli tohoto kulturního produktu ve srovnání se spotřebiteli, kteří kupují produkty v jiných odvětvích. Nelze si dost dobře představit, že by byla akceptovatelná různá cena stejného produktu (televize, sekačka, lyže) pro předem definovaného zákazníka (např. dle věku).

Nevýhody *cenové diskriminace* mohou existovat v podobě nespokojenosti starších diváků, kteří zpravidla patří mezi dlouholeté předplatitele a do určité doby byli schopni kupovat ta nejdražší místa v sále, kterých se ale později označení prestižních míst může hluboce dotknout, protože si je nemůžou, v jiné nastalé situaci v této cenové relaci dovolit.

Východiskem z nově nastavených cenových relací u tzv. prestižních míst může být, když management pro držitele těchto míst v sále zavede rozšířené produkty, o nichž bylo jednáno výše.

Na druhou stranu *cenové diverzifikace* lze využít při otevírání nových prostor kulturní organizace, kdy mohou být stávající předplatitelé osloveni s nabídkou výběru (prozatím číselně neoznačených) několika míst, kterým přiřadí svou důležitost. Na základě takto zjištěných údajů může dojít z hlediska zájmu o daná místa k cenovému rozvrstvení míst v novém sále a následnému odeslání cenové nabídky předplatitelům i s číselným rozdělením míst v sále. V tomto případě bychom de facto mohli hovořit o stanovení ceny podle *poptávkové a nabídkové křivky*.

6.4 Podpora prodeje

Podpora prodeje produktu úzce související s jeho cenotvorbou je součástí tzv. komunikačního mixu (propagace), který se tradičně opírá o další tři hlavní nástroje (reklama, public relations, osobní prodej). V 90. letech k těmto 4 nástrojům přibyl direct marketing a další elektronické prostředky jako je např. Internet. Podpora prodeje je definovaná v jejím základu jako krátkodobé podněty zavádějící se za účelem zvýšení nákupu nebo prodeje produktu (Foret, 2008).

Mezi nejpoužívanější prostředky podpory prodeje dle Foreta, 2008, patří:

- *Vzorky* produktu na vyzkoušení, ochutnání jsou zpravidla zdarma nebo za symbolickou cenu. Představuje nejúčinnější, ale zároveň nejnákladnější formu uvádění produktu na trh.
- *Kupony*, které spotřebitelům umožní získat při nákupu určitou úsporu či náhradu
- *Prémie* je produkt nabízený zdarma nebo za sníženou cenu jako podnět k nákupu určitých výrobků.

- *Odměny za věrnost* se poskytují v hotovosti nebo v jiné formě za pravidelné využívání produktů (např. věrnostní karty obchodních řetězců, na které zákazník obdrží slevy)
- *Soutěže a výherní loterie* dávají spotřebitelům možnost vyhrát hotovost, zboží nebo výlet. Ukazuje se, že zákazníci dávají přednost takovým akcím, při nichž mají šanci, za předem definovaných podmínek, získat cenu (byť se jedná o drobnosti), než těm akcím, kdy šance na výhru je minimální (soutěž o exotickou dovolenou)
- *Veletrhy, prezentace a výstavy*, kde může být nový produkt posuzován i s ohledem na konkurenci
- *Rabaty* jako slevy z prodejní ceny, kdy zákazník zaplatí za zakoupené zboží ihned při nákupu nižší cenu nebo obdrží slevu v hotovosti dodatečně, až po předložení dokladu o nákupu.

Mezi nejčastější formu cenové *podpory prodeje* kulturních produktů je *předplatné (abonmá)*, který představuje vzorek představení v rámci jedné sezóny. Divadla připravují pro své diváky předplatné s ohledem na jejich zaměření a preference, můžeme jej nazvat repertoárovým mixem (premiérové předplatné, hudební předplatné, činoherní předplatné, předplatné mladého diváka, předplatné pro seniory apod.).

Další používanou možností podpory prodeje jsou *slevy* pro určité skupiny osob, nejčastěji pro seniory, studenty, pro držitele průkazů zdravotně postižených, dárce krve, členy různých zájmových organizací apod.. Při uplatňování tohoto typu slev se mísí dvě *funkce společenská a marketingová*. O společenskou funkci uvažujeme především ve vztahu k nízkopříjmovým skupinám lidí, zejména studentů a důchodců, kteří si nemohou dovolit platit plné vstupné. (Bačuvčík, 2012). Tento společenský rozměr představuje určitou solidaritu a vstřícnost vůči publiku, které v produktivní době bylo ochotno platit vstupné v plné výši. Naopak poskytování slev studentům můžeme vnímat jako slevu cílové skupině, která naplňuje funkci marketingovou a kterou si management divadla vychovává budoucího diváka, který v produktivním věku bude ochoten platit plné vstupné. Navíc výrazně nižší cena může být pro mladé diváky natolik atraktivní, že se zvýší jejich zájem o divadelní produkci, což se v konečném důsledku projeví ve zvýšené návštěvnosti a v naplňování cenové strategie maximalizace publika.

Slevy mohou být poskytnuty i na jiném principu, než je věk publika:

- *Sdružené předplatné* – např. vstup zdarma na koncert filharmonie v rámci divadelního předplatného.
- *Sleva pro prvních padesát nových předplatitelů* – může být součástí kampaně při zahájení prodej předplatného na novou divadelní sezónu.
- *Množstevní slevy* – zlevněné vstupné pro rodiny s dětmi. Zde existuje několik možností např. 1 + 1 (jeden dospělý za plnou cenu + jedno dítě zdarma), nebo 2 + 1 (dva dospělí za plnou cenu + jedno dítě zdarma) nebo jiné varianty, je ale nutné vždy k těmto formám slev přistupovat obezřetně tak, aby nedocházelo k diskriminačnímu jednání divadel (svobodní, rozvedení rodiče nebo rodiče s více dětmi, kteří by nesplňovali daná kritéria) a naopak je nutné vymezit strop poskytnutých vstupenek zdarma pro děti (zamezit např. tomu, že 1 senior vezme na představení 5 vnuků)
- *Sleva na poslední chvíli* neboli *rush tickets* – může být pro diváky velmi atraktivní, zejména u těch, kteří neplánují svůj čas příliš dopředu. U této formy slevy by opět měl management sledovat reakci v poskytnutí slev zejména u diváků, kteří zaplatili za divadelní představení plné vstupné a mohli by se cítit touto formou slev poškozeni. Praxe ovšem ukazuje, že slevy na poslední chvíli jsou hojně uplatňovány, a to např. v podobě výrazné slevy (např. 90 %) hodinu před začátkem představení a také využívány především diváky z řad studentů.

Zvláštní skupinou slev na poslední chvíli jsou *standby tickets* uplatňovanou zejména u koncertů, kdy pořadatelé vymezí určitý počet vstupenek *na stání*, jejichž držitelé jsou oprávněni si sednout na neobsazená místa abonentů, kteří na daný koncert nepřijdou. Tato forma prodeje nemůže být zaměňována za oficiální prodej vstupenek k stání (tzv. *bidýlka*), kdy držitelé vstupenek k stání nejsou vpouštěni na neobsazená volná místa.

- *Kupóny* jako poukázky na slevu nebo vstup zdarma, které mohou být součástí divadelního předplatného nebo mohou být prodávány v podobě kuponové knížky, kdy si divák může buď sám vybrat představení z nabízeného repertoáru nebo jsou mu určitá představení dle zvážení managementu předložena. Podle Kotlera a Scheffa (1997) však diváci přibližně 20 % prodaných kupónů nevyzvednou, a tak mohou kulturní organizace vyprodat více, jak 100 % své kapacity.

6.5 Direct marketing a reklama

Důležitou roli v marketingu kulturních organizací hraje komunikace mezi touto organizací a publikem. Stěžejním úkolem marketingového řízení každé kulturní organizace je znalost publika, jeho segmentace a stanovení jednotlivých typů nástrojů pro oslovení každého takového segmentu. Z tohoto pohledu můžeme širokou veřejnost rozdělit na publikum dostupné a nedostupné, přičemž dostupné publikum můžeme dále rozdělit dle Diggleho terminologie na návštěvníky (*attenders*) a zájemce (*intenders*) (Bačuvčík, 2009).

Oslovovat dostupné publikum v podobě stálých návštěvníků, občasných a nahodilých návštěvníků mohou kulturní organizace prostřednictvím *direct marketingu* a reklamy a nedostupné publikum je většinou oslovováno prostřednictvím *public relations*.

Vzhledem k tomu, že obecně kulturní organizace disponují omezenými finančními prostředky určených na komunikaci s diváky, je důležité si v rámci této organizace stanovit jasné cíle v podporovaných produktech. Již výše v textu je uvedeno, že diváci mohou kupovat produkt jako ucelený soubor nabízených představení v rámci abonmá, které je nabízeno z hlediska žánrů (abonmá operní, činoherní, mladého diváka, premiérové apod.) nebo hlediska cenového (výše ceny abonmá podle počtu nabízených představení), nebo mohou kupovat představení jednotlivě v závislosti na jejich časových možnostech a vyhraněnosti žánru.

Výhodou abonmá je jeho relativně nízká cena oproti jednotlivě nakupovaným vstupenkám, dále odborný názor kulturní instituce, který spočívá v jisté systematičnosti připravovaných typů abonmá, který v sobě odráží dramaturgický záměr a v neposlední řadě jsou to specifické výhody spojené např. s místem v hledišti, možností výměny vstupného apod.. Mezi hlavní nevýhody abonmá patří především pevně stanovený časový rámec uváděných představení v rámci zakoupeného abonmá a v podstatě i velká cena celoročního abonmá, kterou musí divák zaplatit jednorázově.

Divák, který upřednostňuje plánování svého času výběrem představení např. na poslední chvíli, nebo ten, který představení v připravovaném abonmá již viděl nebo chce z prostého důvodu vidět jen ty programy, které ho zajímají, zvolí raději tzv. selektivní nákup vstupenek.

Z těchto uvedených skutečností vyplývá, že s diváky kupující abonmá kulturní organizace komunikují převážně prostřednictvím *direct marketingu* (písemně, elektronicky: e-mail, sociální sítě) a s diváky upřednostňující selektivní nákup vstupenek většinou prostřednictvím reklamy.

6.5.1 Direct marketing

Direct marketing představuje interaktivní komunikační systém využívající jeden nebo více komunikačních nástrojů k efektivní (měřitelné) reakci v libovolné lokalitě, jakémkoliv místě. Do *direct marketingu* můžeme řadit jak *direct mail*, *telemarketing*, nákupy prostřednictvím počítačů, tak také katalogový prodej, televizní, rozhlasový či tiskový marketing s přímou odezvou.

Mezi výhody *direct marketingu* patří:

- zacílení na jasně vymezený a smysluplný segment,
- efektivnost zacílené a oboustranné komunikace, umožňující vytvořit osobnější vztah se zákazníkem,
- možnost kontrolovatelné, měřitelné reakce na naši nabídku,
- operativnost realizované komunikace,
- názornost předvedení produktu,
- dlouhodobost využívání, čím déle se s ním totiž pracuje, tím může být lepší, bohatší na získané a využitelné informace (Foret, 2008).

Direct marketing může být jednak *adresný*, kdy pracuje s již vytvořenou databází kontaktů, kterou si organizace vytvořila sama, sdílí ji s dalšími organizacemi, nebo ji zakoupila, nebo může být *neadresný*, kdy využívá plošné distribuce propagačních materiálů na geografickém principu (po celém městě, nebo jeho části). (Bačuvčík, 2009)

Direct marketing může být také *aktivní*, kdy sama organizace aktivně oslovuje své cílové zákazníky prostřednictvím direct mailu nebo telefonicky, za pasivním direct marketing považujeme reakce zákazníka na zveřejnění informací v médiích s uvedeným s kontaktem, zákazníci sami na bezplatná telefonní čísla a činí objednávky případně vnášejí dotazy (Foret, 2008)

Výhodou direct marketingu oproti reklamě při získávání nových abonentů a při komunikaci se stálými a bývalými abonenty je jeho ekonomická výhodnost. Ta spočívá především v efektivitě cíleného oslovení, která bývá zpravidla větší, než efektivita plošného oslovení prostřednictvím reklamy.

6.5.2 Reklama

Reklama je typem masové komunikace, která nevyvolává okamžitou reakci, ale působí dlouhodobým opakovaným sdělením.

Ačkoliv někteří tvrdí, že reklama je mrtvá a upadá v zapomnění, nebo naopak, že reklama dozrává (Smith, 2000), dle M. Foreta (2008) je dokonce její efektivnost odhadována na 30 – 50 % z celkových nákladů do ní vynaložených, jedno je jisté, v různých podobách je kulturními organizacemi využívána a rozhodně její význam není nemalý.

Využití reklamy je vhodné při komunikaci s osobami, které nemají k organizaci a jejímu produktu úzký vztah, avšak přesto se o něj nějakým způsobem zajímají, nebo by se o něj zajímat mohli. Dle rozdělení veřejnosti, které je uvedeno výše v textu, by tak reklama měla oslovit skupinu zájemců (*intenders*), s tím, že tato reklama samozřejmě může oslovit a zpravidla i oslovuje skupinu návštěvníků (*attenders*), skupinu nezaujatých (*indifferent*) a také odpůrce (*hostile*). (Bačuvčík, 2009)

Reklamu můžeme používat v jednotlivých fázích prodeje produktu a rozlišujeme tak:

- reklamu zaváděcí, má informativní charakter a používá se v první fázi propagační kampaně,
- reklamu přesvědčovací, nese apel nebo důvod nákupu a používá se ve druhé fázi kampaně,
- reklamu připomínací, má posilovací charakter a používá se ve fázi zralosti produktu.

Obecně reklama slouží buď k dlouhodobému budování image organizace nebo produktu (*ideová reklama*), nebo ke krátkodobému poskytování informací o konkrétním produktu, který lze zakoupit (*produktová reklama*).

V kulturní sféře může mít reklama několik podob a může tak oslovovat různé cílové skupiny.

Sociální marketingové kampaně nemají přímý cíl v podobě nákupu produktu nebo okamžité změny chování, ale mohou mít výchovný charakter v podobě respektu ke kulturnímu dědictví, národní kultuře, někdy komunikují určité významné kulturní výročí (např. propagační kampaň k „Roku české hudby 2014“). Tyto kampaně většinou připravují orgány veřejné správy.

Konkrétní cíl mají již *reklamní kampaně konkrétních organizací*, které komunikují např. předprodej abonmá nebo vstupenek na jednotlivá představení. Mohou mít také charakter ideové kampaně, jejíž prostřednictvím je veřejnost informována např. o výročí organizace, nebo o jejím vztahu k regionu a jeho lidem apod. Třetím možným způsobem využití reklamy se nabízí v případě *průběžného anoncování programů*, převážně v podobě výčtu přehledu představení s datem a místem konání, případně s další stručnou informací (jméno autora, interpreta apod.). (Bačuvčík, 2009)

Použití reklamy v neziskové kulturní sféře je problematické z důvodu její vysoké nákladovosti, proto je velkou snahou managementu zajistit ji sponzorskou formou (např. bartrem). Vzhledem k nedostatku finančních prostředků a k tomu, že kulturní organizace používají zejména produktovou reklamu, snaží se využívat takových médií, která jsou jim nabídnuta za zvýhodněnou cenu (plakáty ve vozech městské hromadné dopravy nebo reklamní plachty umístěné na trolejových rozvodech, billboardy, anonce na základě mediálního partnerství s novinami, časopisy, rozhlasovými a televizními stanicemi, webovými portály apod.)

Odborníci se ovšem často shodují v tom, že produktová reklama v podstatě neoslovuje tu část veřejnosti, která se o daný produkt nezajímá, ale promlouvá spíše k těm návštěvníkům, se kterými by bylo možné komunikovat prostřednictvím direct marketingu. (Bačuvčík, 2009) Na druhou stranu však tato forma reklamy je žádoucí zejména ve fázi zavádění produktu (premiéra nové inscenace), kdy návštěvníci mají zájem se dozvědět více o připravovaném produktu, ačkoliv tato anonce nebude mít vliv na jejich rozhodnutí představení (produkt) koupit, protože již vstupné za toto nově připravované představení zaplatili při koupi abonmá. Tato anonce jim poskytne informace z hlediska uměleckého směřování, režijního uchopení inscenace nebo umělecké kvality v podobě účinkujících interpretů.

6.6 Komunikace s mladými lidmi

Vedle komunikace s dostupným publikem (pravidelní a občasní návštěvníci) kladou kulturní organizace velký důraz na komunikaci s mladými lidmi (dětmi, studenty), které už mohou mít např. s divadlem určité zkušenosti, a to zejména z důvodu rozvoje budoucího publika.

Tato komunikace se orientuje především na vysokoškolské studenty, kteří v pozdějším věku představují konzumenty většiny „seriózních“ kulturních produkcí a kteří přechodem ze střední školy, kdy už nějaký kontakt s různou podobou umění měli, mohou kontinuitu ztratit. Jsme i svědky toho, že vysokoškolští studenti, kteří studují humanitní směry, někdy dokonce i kulturní management poprvé navštíví divadlo až v rámci výukového programu. Proto se snaží kulturní organizace investovat nemalé prostředky do skupiny vysokoškolských studentů v podobě sníženého vstupného na představení, zaujmout jejich pozornost např. setkáním s interprety po představení, uspořádat představení nebo koncert v jim blízkém prostředí, vést diskusi o shlednutém představení bezprostředně po jeho skončení, pořádat výchovně vzdělávací přednášky v hledišti apod..

Tato práce ale nezačíná na úrovni vysokoškolských studentů, ale měla by být zahájena mnohem dříve, a to již v rodinách, později u žáků základních a středních škol. Jak uvádí Bačuvčík (2009), v současné době by měli být kulturně dozdělaní nejprve rodiče a později jejich děti.

7 ÚČETNICTVÍ DIVADEL

Vzhledem k tomu, že většina vícesouborových repertoárových divadel na území ČR existuje ve formě příspěvkových organizací, které musí účtovat v souladu se zákonem o účetnictví č.563/1991 Sb. v platném znění a upravují ho další zákony a vyhlášky, bude v následujícím textu, který se věnuje tématu účetnictví těchto divadel, pro lepší srozumitelnost a jednotnost uváděna v terminologii příspěvková organizace nebo účetní jednotka či obdobný termín užitý v dostupné literatuře.

Základním dokumentem pro všechny typy účetních jednotek je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, který stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.

Povinnost vést účetnictví v neziskových organizacích vyplývá z odst. 2 § 1 zákona o účetnictví, pokud jsou právníckými osobami a mají sídlo na území České republiky (Takáčová, 2009)

Účetnictví příspěvkových organizací upravuje Zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech státu a Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, podle kterých jsou příspěvkové organizace zřizovány. Dále se účetnictví příspěvkových organizací musí řídit vyhláškou č. 505/2002 Sb. v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou příspěvkovými organizacemi ve znění pozdějších předpisů, a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 505/2002 Sb. je novelizovaná vyhláškou č. 410/2009 Sb. a později vyhláškou č. 403/2011 Sb. a příspěvková organizace je povinna vyplňovat přílohy č. 1, 2 (Výkaz zisků a ztrát, Rozvaha). Příloha č. 7 této vyhlášky obsahuje závaznou směrnou osnovu závaznou pro příspěvkové organizace. V následujícím textu je uveden přehled účtových tříd a v Příloze č. 3 podrobná směrná osnova příspěvkové organizace (vícesouborového regionálního divadla).

Směrná osnova příspěvkových organizací dle Vyhlášky č. 505/2002 Sb. v platném znění:

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky

Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování

Účtová třída 5 - Náklady

Účtová třída 6 - Výnosy

Účtová třída 9 - Podrozvahové účty

Příspěvkové organizace, jejichž účetnictví je vykazováno v souladu s vyhláškou č. 403/2011 Sb. jsou povinny se řídit těmito českými účetními standardy:

Č. 701 Účty a zásady účtování na účtech

Č. 702 Otevírání a uzavírání účetních knih

Č. 703 Transfery

Č. 704 Fondy účetní jednotky

Č. 705 Rezervy

Č. 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek

Č. 707 Zásoby

Č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku

Divadla, která jsou příspěvkovými organizacemi, mohou účtovat v plném a ve zjednodušeném rozsahu. O tom, že příspěvková organizace bude vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu rozhoduje jeho zřizovatel. Ve zjednodušeném rozsahu mohou také vést účetnictví divadla ve formě obecně prospěšných společností.

7.1 Rozdíly v účtování v plném rozsahu a ve zjednodušeném rozsahu

Účetní jednotky účtující v plném rozsahu účtují:

- v deníku (denících), v němž jsou účetní zápisy uspořádány dle časového hlediska a jímž prokazují, že byly zaúčtovány všechny účetní případy v účetním období,
- v hlavní knize, v níž jsou účetní zápisy uspořádány z věcného hlediska,
- v knihách analytických účtů, v nichž jsou podrobně rozváděny účetní zápisy hlavní knihy,
- v knihách podrozvahových účtů.

Pro účetní jednotky účtující ve zjednodušeném rozsahu platí, že:

- sestavují účetní rozvrh, v němž mohou vést pouze účtové skupiny,
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- netvoří rezervy a opravné položky,
- sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny (Takáčová, 2009).

Stejně jako účetnictví vedené podnikatelskými subjekty, musí i příspěvkové organizace vést účetnictví tak, aby veškeré ekonomické jevy zaznamenané na účtech poskytovaly věrné zobrazení o skutečném stavu účetní jednotky, a to i z hlediska včasného zachycení hospodářských záznamů a z hlediska správnosti těchto údajů.

Příspěvkové organizace (obecně prospěšné společnosti) nejsou zřizovány (zakládány) za účelem dosažení zisku, nicméně mohou provozovat hospodářskou činnost, která nesmí souviset s její hlavní činností a nesmí být financována ze zdrojů zřizovatele. Zisky z této hospodářské činnosti může organizace použít výhradně na financování své hlavní činnosti, pro kterou je zřízena. Účetnictví hospodářské činnosti je vedeno odděleně od účetnictví hlavní činnosti ve stejném režimu účtování jako u hlavní činnosti.

Zákon o účetnictví stanoví podmínky pro potřeby státu, z nichž samozřejmě vyplývá povinnost příspěvkových organizací shromažďovat účetní záznamy a sestavovat povinné účetní výkazy. Touto činností je pověřeno Ministerstvo financí, které kromě jiného spravuje účetnictví státu.

V této souvislosti např. ustanovení vyhlášek č. 383/2009 Sb. a č. 410/2009 Sb. v platném znění stanovují povinnost vybraných účetních jednotek (dále jen VÚJ) ve vybraném regionu vykazovat Pomocný analytický přehled (dále jen PAP) a informace o účetních záznamech v této podobě předávat do Centrálního systému účetních informací státu (dále jen CSÚIS). Údaje v něm uvedené mají přispět k monitorování a řízení veřejných financí a v konečném důsledku mají nahradit statistická zjišťování. Jedná se o problematiku poměrně novou, neboť materiál v podobě Návrhu legislativních úprav v souvislosti se zavedením předáváním Pomocného analytického přehledu – PAP podalo Ministerstvo financí ČR k vnitřnímu připomínkovému řízení 30. 9. 2011. Důvodem předložení materiálu jsou požadavky vyplývající z členství České republiky v Evropské unii. Jedná se zejména o požadavky Evropského systému národních a regionálních účtů ve Společenství (ESA 95), evropské statistiky a aplikace Protokolu o nadměrném rozpočtovém schodku připojeného ke Smlouvě o založení Evropského společenství. První předání PAP do CSÚIS se uskutečnilo za první pololetí roku 2012 ke dni 31. 7. 2012. Dalším důvodem pro jeho vyplnění je ta skutečnost, že nedodržení povinnosti PAP u VÚJ povede k sankcím, které převýší dodatečné náklady na úpravy stávajících nebo pořízení nových účetních SW a dále připravovaná konsolidace, která povede k sestavení účetních výkazů za Českou republiku (v roce 2014 za rok 2013). Předávání statistických

dat v podobě PAP je jednou z etap reformy účetnictví a vyžaduje především úpravu stávajících účetních systémů v podobě nových účetních šablon, zavedení nových technických termínů v podobě typů účetních změn, kdy každá změna je číselně označena a v podobě partnerů transakce, kdy se uvádí u všech účetních záznamů IČO jak na straně aktiv, tak i pasiv. Pro účely PAP se vytváří nové členění účtů (tzv. pomocný analytický účet), přičemž nemusí být rušeno původní analytické členění nastavené uživatelem.

V prosinci 2011 byly zveřejněny novely vyhlášek č. 383/2009 Sb. a č. 410/2009 Sb. v souvislosti se zavedením předávání nového výkazu - *Pomocného analytického přehledu (PAP)*, s účinností od 1. ledna 2012, a to vyhláška č. 437/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška), ve znění vyhlášky č. 434/2010 Sb. (jejíž součástí je příloha č. 2a k vyhlášce č. 383/2009 Sb. – PAP), a vyhláška č. 436/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé VÚJ, ve znění pozdějších předpisů (novela ustanovení § 77 odst. 2 související se zavedením PAP). (Dvořáková, 2012).

7.2 Aktiva a pasiva v příspěvkových organizacích

7.2.1 Klasifikace aktiv

Stálá aktiva představují majetek sloužící podniku dlouhodobě, jeho spotřeba neprobíhá najednou, ale postupně. Děje se tak ve formě odpisů, kterými se hodnota stálých aktiv přenáší úměrně jejich opotřebením do nákladů podniku. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být také neodpisovaný, např. pozemky, které se nespotřebovávají a umělecká díla nebo sbírky, které se mohou časem i zhodnotit (Sedláček, 2005)

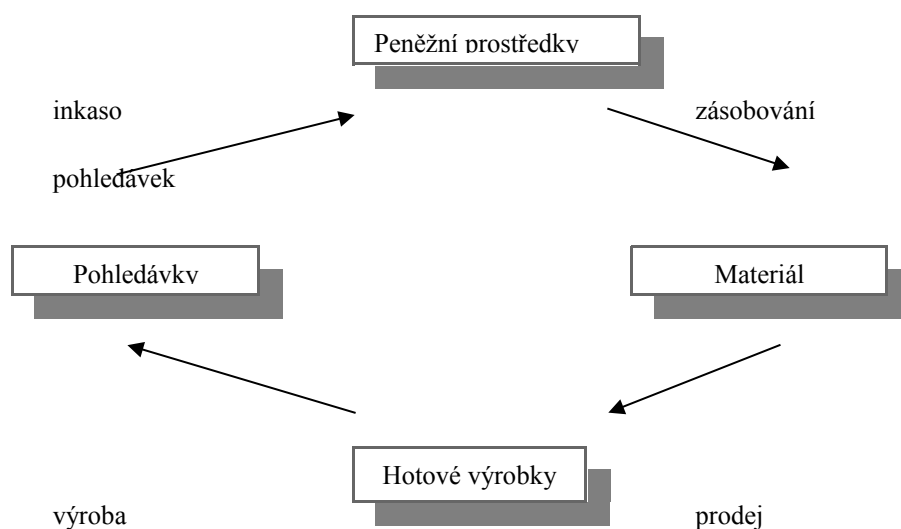
Stálá aktiva u příspěvkové hranice zahrnují veškerý dlouhodobý majetek, který se pořizuje výhradně z prostředků určených k financování tohoto majetku, a to z Fondu reprodukce investičního majetku a většinou se souhlasem zřizovatele. Dlouhodobý majetek je limitován dobou použitelnosti delší, než 1 rok a rozdělujeme ho na:

- *Dlouhodobý nehmotný majetek* – např. patenty, licence, koncese, autorská práva apod. s cenou vyšší, než 60.000,- Kč v jednotlivých případech.
- *Dlouhodobý hmotný majetek* – je zde zařazen majetek, jehož cena je vyšší, než 40.000,- Kč. Jedná se o samostatné movité věci, soubory se smostatným technickoekonomickým určením, předměty z drahých kovů, budovy, stavby, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem, pozemky, umělecká díla, sbírky a předměty kulturní hodnoty bez ohledu na jejich pořizovací cenu.
- *Dlouhodobý finanční majetek* – není oprávněna příspěvková organizace financovat.

Do dlouhodobého majetku je zpravidla zahrnován i drobný dlouhodobý nehmotný (doba použitelnosti delší než 1 rok a ocenění jedné položky je v částce 7.000,- Kč a nepřesáhne 60.000,- Kč) a hmotný majetek (doba použitelnosti delší než 1 rok a ocenění jedné položky je v částce 3.000,- Kč a nepřesáhne 40.000,- Kč). Tento drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je hrazen vždy z provozních prostředků příspěvkové organizace (Nováková, 2005)

Oběžná aktiva představují majetek, který se při hospodářské činnosti spotřebuje najednou, případně u nich process přeměny nepřesahuje jeden rok . Produkční cyklus podniku, v němž dochází k postupné přeměně oběžných aktiv z jedné formy na druhou je znázorněn na obr.č. 7-1.

Obr.7- 1 Koloběh oběžných aktiv



Zdroj: Sedláček, 2005

Z hlediska účetnictví je nutné si uvědomit, že oběžná aktiva se většinou nacházejí souběžně v různých svých formách, a že charakter hospodářského cyklu, zejména rychlost přeměny forem aktiv, závisí na povaze činnosti podniku. Průběh a podoba cyklu budou odlišné v obchodní společnosti, která nakupuje zboží a v nezměněné podobě je prodává, oproti podniku, který se zabývá výrobou. (Sedláček 2005)

Do oběžných aktiva zahrnujeme tyto prostředky:

- *Zásoby* – materiál do okamžiku spotřeby, nedokončená výroba, polotovary v vlastní výroby, výrobky a zboží do okamžiku spotřeby.
- *Peněžní prostředky* – peněžní prostředky v hotovosti, na účtech u peněžních ústavů, ceniny (stravenky a jiné poukázky), případně šeky přijaté místo peněz.
- *Finanční majetek krátkodobé povahy* - obchodovatelné cenné papíry, které slouží ke krátkodobému uložení dočasně volných finančních prostředků. Příspěvková organizace je v případě potřeby schopná rychle tento majetek přeměnit na peníze.
- *Pohledávky* – jde o pohledávky z obchodního styku (částky za dosud neuhrazené faktury či jiné dokumenty vystavené odběratelům za zhotovené výrobky, provedené služby a prodané zboží) a o ostatní pohledávky (vůči zaměstnancům a jiným fyzickým a právnickým osobám)

7.2.2 Klasifikace pasiv

Vlastní zdroje krytí stálých a oběžných aktiv – majetkové fondy, finanční fondy, hospodářský výsledek včetně neozděleného zisku, neuhrazené ztráty minulých let

Cizí zdroje – u příspěvkových organizací se jedná pouze o zákonné rezervy, dluhy (*krátkodobé a dlouhodobé*) (Nováková, 2005). Rezervy může společnost vytvářet za určitý účelem (investiční výstavba, na opravy, na překlenutí nepříznivého období, na rizika a ztráty z podnikání). Daňově jsou uznatelné pouze rezervy vymezené zákonem o rezervách č. 593/1992 Sb. v platném znění (Sedláček, 2005)

Krátkodobé závazky splatné do jednoho roku, jejichž úkolem je financovat spolu s vlastními zdroji běžný provoz organizace. Jedná se o dluhy vůči dodavatelům výrobků, zboží, prací a služeb, dlužné daně, krátkodobé bankovní úvěry, závazky vůči zaměstnancům a jiným institucím. *Dlouhodobé závazky*, jejichž splatnost je delší než jeden rok, jsou určeny k financování dlouhodobého majetku. Jedná se o dlouhodobé bankovní úvěry a emitované dluhopisy. (Nováková, 2005) Příspěvkové organizace je může použít výhradně se souhlasem zřizovatele. Příspěvkové organizace obecně nevyužívají cizí dlouhodobý kapitál, který by byl pro organizaci levnější, tak jako to platí v soukromé sféře, kdy úroky za jeho poskytnutí jsou daňově uznatelným nákladem.

Přechodná aktiva a přechodná pasiva jsou u příspěvkové organizace používány k tomu, aby pasiva a aktiva byla vykázána v takové výši, která se váže k danému účetnímu období. Jedná se o časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek aktivních a pasivních a o kurzové rozdíly. Výše těchto položek většinou ovlivňuje výši hospodářského výsledku.

Podle Novákové (2005) náklady a výnosy obecně zachycují příspěvkové organizace podle těchto zásad:

- Náklady a výnosy se účtují zásadně do období s nímž časově a věcně souvisí.
- Opravy nákladů a výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají.
- Náhrady vynaložených nákladů minulých období se účtují do výnosů běžného účetního období.
- Náklady a výdaje, které se týkají budoucího období, je nutno časově rozlišit ve formě
Nákladů příštích období (účet 381)
Výdajů příštích období (účet 383)
- Výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě
Výnosů příštích období (účet 384)
Příjmů příštích období (účet 385)

Časové rozlišení není nutno používat v případech, kdy se jedná o bezvýznamné částky a jejich ponecháním ve výnosech nebo nákladech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a není tím záměrně upravován hospodářský výsledek. Součástí vnitropodnikové směrnice by měla být stanovena výše této bezvýznamné částky.

7.3 Základní struktura rozvahy a bilanční princip

I pro příspěvkové organizace stejně jako pro ostatní typy organizací je základní funkcí rozvahy uspořádat majetek z hlediska jeho složení a zdrojů financování v peněžním vyjádření, což znamená, že je nutné dodržovat bilanční princip. Formální uspořádání rozvahy, zvláště podrobnosti začlenění aktiv a pasiv, seskupení aktiv a pasiv do stejnorodých celků a jejich pořadí v rozvaze určují zvláštní předpisy. Vzory rozvahy pro příspěvkové organizace stanovuje Ministerstvo financí.

Ocenění rozvahových položek vychází ze zásady historických cen a jsou proto používány pořizovací ceny platné v době, kdy byl majetek pořízen. Současně je třeba vyjádřit míru opotřebení dlouhodobého majetku formou oprávek. (Nováková, 2005)

Vedle zachycování stavu majetku jednotlivých položek aktiv a pasiv se v účetnictví sledují náklady a výnosy, které by měly vycházet ze stanoveného a schváleného rozpočtu jejím zřizovatelem a který bývá v průběhu kalendářního navýšen o získané dotace z jiných veřejných zdrojů.

Náklady představují v příspěvkové organizaci kategorii vstupů do hospodářského procesu, vznikají zapojením majetku do tohoto procesu. Výnosy jsou kategoriemi výstupů z tohoto procesu a jsou měřítkem úrovně zhodnocení vstupních činitelů. Náklady vedou k úbytku aktiv, výnosy jsou naopak jejich přírůstkem. Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje hospodářský výsledek, kterým může být zisk a ztráta. (Nováková, 2005). Příspěvkovým organizacím je zpravidla jejím zřizovatelem určován vyrovnaný resp. nulový hospodářský výsledek.

Náklady představují peněžní vyjádření spotřeby majetkových složek (např. spotřeba materiálu) nebo cizích výkonů (spotřeba el. energie). Tyto náklady vznikají z důvodu zabezpečení činnosti, pro kterou byla příspěvková organizace zřízena. Náklady lze také definovat jako v peněžním vyjádření vynaložený majetek a práce za určitým účelem. Proto nelze ztotožňovat náklady s výdaji. Výdaj lze charakterizovat jako jednostranné vynaložení (úbytek) majetku v peněžním vyjádření. Zdůrazňuje se v tomto případě skutečnost, že došlo k vydání, úbytku prostředků, avšak nezkoumá se účel takového vynaložení. Proti nákladu stojí zabezpečení hlavní činnosti příspěvkové organizace, proti výdaji stát nemusí. Výdaj se přemění v náklad jen tehdy, jestliže vynaložený majetek bezprostředně vstoupí do procesu zabezpečení činnosti. (Nováková, 2005). Obecně, ale všechny vynaložené výdaje příspěvkové organizace se přeměňují na náklady i bez toho aby se podílely na hlavní činnosti (např. škody na majetku)

Obdobně lze postupovat i v oblasti výnosů a příjmů, kdy výnosy představují přírůstek majetku v peněžním vyjádření nebo snížení závazku za určitou konkrétní službu, u příjmů není možné určit jejich konkrétní účel.

7.4 Vnitropodniková směrnice

Důležitým dokumentem, kterým se upravují postupy účetnictví příspěvkových organizací v souladu s platnými legislativními normami by měla být vnitropodniková směrnice. Tato směrnice má důležitý význam, neboť příspěvkové organizace hospodaří s veřejnými prostředky ze státních a municipálních rozpočtů a podléhají velmi přísné kontrole nejen jejich zřizovatelů. Proto je důležité přistupovat k její vytvoření zodpovědně a prostřednictvím jí a manažerského rozhodování zabezpečit efektivní vynakládání veřejných prostředků.

Rámcově by měla směrnice obsahovat zejména:

- Účtový rozvrh
- Seznam účetních knih
- Oběh účetních dokladů
- Použití formy účetního záznamu
- Účtování o pořízení a úbytku zásob
- Pravidla pro pokladní operace
- Pokyny pro provádění inventarizace majetku a závazků
- Odpisování dlouhodobého majetku

- Zakotvení ustanovení o vymezené drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- Oceňování majetku a závazků účetní jednotky
- Zásady časového rozlišení nákladů a výnosů, příjmů a výdajů
- Zpracování harmonogramu uzávěrkových prací
- Úschova, archivace a skartace účetních písemností (Nováková, 2005)

Tato vnitropodniková směrnice může být v průběhu kalendářního roku upravovaná a rozšiřovaná dle potřeb příspěvkové organizace. Vzhledem k tomu, že tyto organizace musí dodržovat i některé další legislativní normy, především zákon č. 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách v platném znění a zákon č. 234/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v platném znění, které v případě divadel velmi ovlivňují hospodářské procesy, je nutné účetní postupy a procesy související s těmito normami upravit buď v této vnitropodnikové směrnici, nebo ve směrnici či předpisu jiném.

7.5 Klasifikace nákladů

Náklady jsou základním ukazatelem kvality činnosti podniku. Jejich toky v produkčním procesu je třeba usměrňovat a řídit. Znat chování nákladů vyžaduje matematicky popsat jejich toky podnikem a podrobně je klasifikovat.

Ve *finančním účetnictví* se uplatňuje druhové třídění nákladů, tj. jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek). Toto třídění v podstatě monitoruje, co bylo spotřebováno. Jeho výhodou je, že jednotlivé nákladové druhy lze agregovat za podnik, obor ekonomické činnosti, odvětví či stát.

V manažerském účetnictví se uplatňuje třídění nákladů podle účelu, na který byly vynaloženy. Sledují se náklady podle výkonů, tj. na které výrobky nebo služby byly spotřebovány (kalkulační členění) či podle odpovědnosti a místa vzniku, tj. kde vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik (podle vnitropodnikových útvarů) (Sedláček, 2005).

V manažerském rozhodování se rozlišují náklady v závislosti na změně objemu produkce na fixní, variabilní, průměrné, přírůstkové a marginální (mezí, diferenciální, hraniční).

Manažerské pojetí nákladů pracuje s *ekonomickými náklady*, které oproti účetním nákladům zahrnují tzv. náklady příležitosti (oportunitní, alternativní náklady). Náklady obětované příležitosti vyjadřují ušlý výnos, který je ztracen, když zdroje nevyužije podnik tím nejlepším způsobem. V této souvislosti mluvíme o *implicitních a explicitních nákladech*. Implicitní náklady jsou obtížně vyčíslitelné (neexistují v podobě peněžních výdajů, nebo účetních záznamů), může jít např. o mzdu podnikatele, kterou by získal u jiného zaměstnavatele nebo o úroky, které by získal investováním do jiného projektu. Explicitními náklady jsou ty, které podnik reálně platí za nakoupené výrobní prostředky, za nájemné, za použití cizího kapitálu. (Sedláček, 2005)

Pokud podnik plánuje investiční záměry nebo zavedení nového produktu, je nutné, aby vždy vzal v úvahu i náklady obětované příležitosti a nikoliv jen náklady týkající se nového produktu.

Náklady příspěvkových organizací obsahují prvotní a ve vybraných případech i druhotné náklady. Na jednotlivé nákladové účty se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Na jednotlivé syntetické účty se mohou účtovat další náklady, které svou povahou odpovídají ekonomické náplni těchto účtů.

Analytickou evidenci v účtové třídě 5 je nutné uzpůsobit zákonu o daních z příjmů právnických osob. Zejména je nutné u účtů, na nichž se zachycují připočitatelné a odčitatelné položky pro

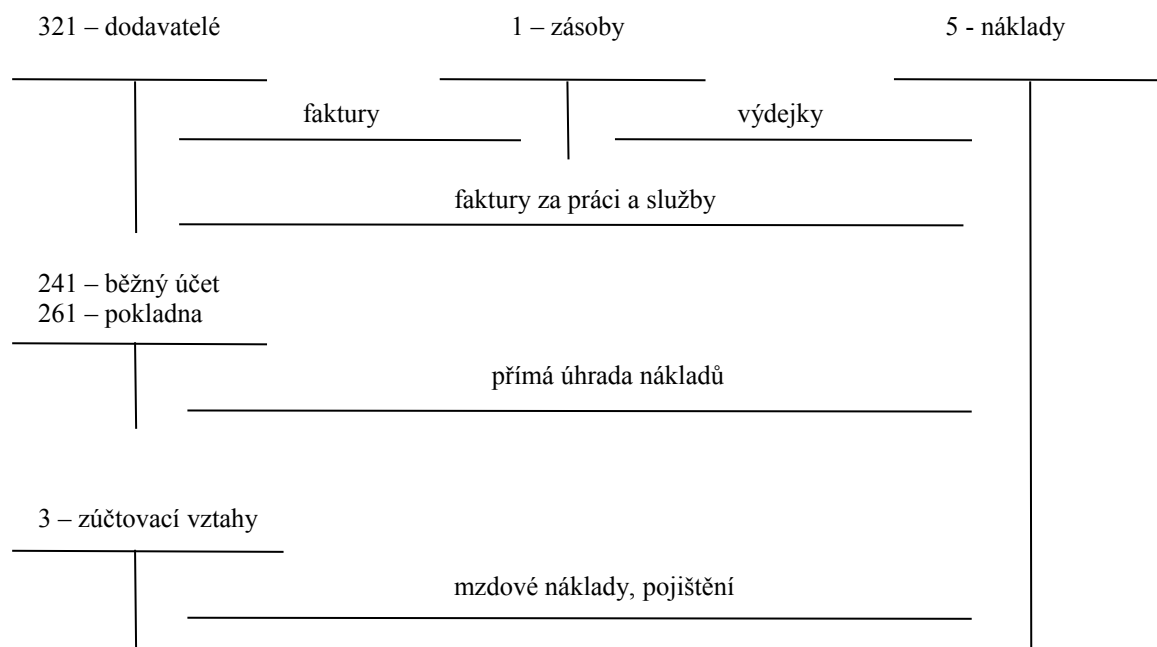
zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti, sledovat tyto položky odděleně. U položek, které se z hlediska ovlivnění daňového základu uznávají podle ustanovení zákona o daních z příjmů jen ve zvlášť stanovených případech (např. cestovné, dary), je nutné zajistit v účetnictví podklady pro analýzu těchto položek z hlediska daňového.

Pokud je část nákladů vynakládaných na hlavní činnost provozovanou příspěvkovou organizací společná s náklady vynakládanými na zpravidla doplňkovou činnost a jsou tudíž těžko co do jejich výše rozlišitelnými, pak je dovoleno tyto náklady klíčovat v poměru výše docílených tržeb doplňkové činnosti k tržbám docíleným v hlavní činnosti (včetně příspěvků poskytovaných na tuto hlavní činnost) (Nováková, 2005)

Zůstatky účtů v nákladových účtech (účetová třída 5) se při zpracování roční účetní závěrky zúčtovávají na vrub účtu 431 – účet hospodářského výsledku.

V následujícím schématu je uvede obecný způsob účtování nákladových položek příspěvkové organizace, který se v podstatě neliší od schemata účtování nákladů u podnikatelských subjektů.

Obr. 7-2: Obecné schéma účtování nákladů



Zdroj: Nováková, 2005

7.6 Klasifikace výnosů

Výnosy podniku jsou členěny podle druhů, resp. podle hlediska jejich povahy. Stejně jako klasifikace nákladů, také klasifikace výnosů je blíže popsána u podnikatelských subjektů ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

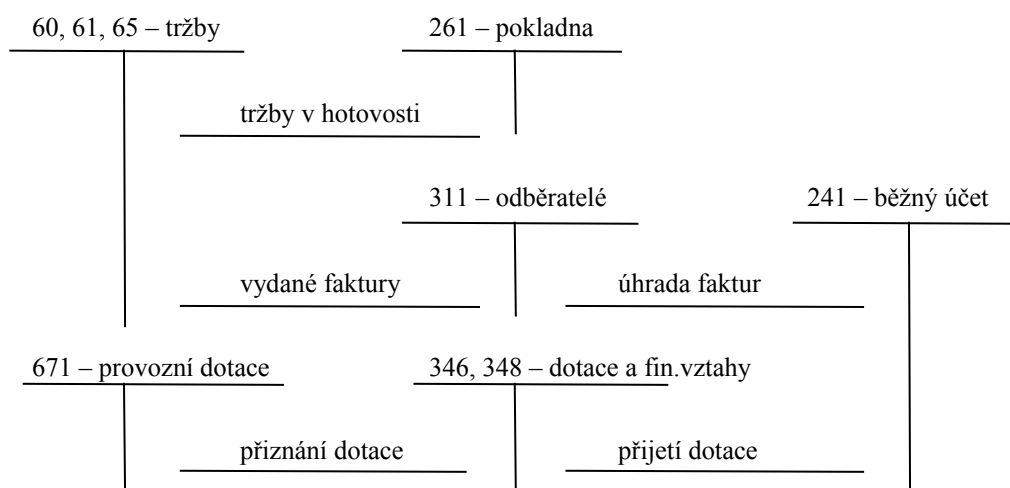
V *manažerském pojetí* účetnictví jsou hlavní složkou výnosů tržby, které představují peněžní částku, kterou podnik získá prodejem svých výrobků, zboží a služeb. Jsou kladným finančním přítokem, který slouží k úhradě daní, výplatě dividend a jeho rozšíření. Tržby jsou ovlivňovány zejména fyzickým objemem prodeje, cenami produkce, sortimentem prodeje, způsobem fakturace a dobou úhrady faktur a jinými činiteli (např. měnovými kurzy při exportu) (Sedláček, 2005)

Ceny u podnikatelských subjektů jsou produktem trhu, kde se střetává nabídka s poptávkou, u příspěvkových organizací (resp. dotovaných divadel) se cena produktu určuje na základě ceny konkurence.

Výnosy z hlavní a doplňkové činnosti účtují příspěvkové organizace od počátku účetního období v účetní třídě 6. Prvotní výnosy se v této třídě zachycují časově rozlišené. Daň z přidané hodnoty, je-li k ní příspěvková organizace povinná, není součástí tržeb, ale účtuje se přímo ve prospěch účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Zůstatky účtů v účetní třídě 6 se při uzavírání účetních knih převádějí ve prospěch účtu 431 – Účet hospodářského výsledku. (Nováková, 2005).

V následujícím schematu je uveden, obdobně jako u nákladů, obecný způsob účtování výnosových položek příspěvkové organizace, který se v podstatě neliší od schematu účtování výnosů u podnikatelských subjektů.

Obr. 7-3: Obecné schéma účtování výnosů



Zdroj: Nováková, 2005

7.7 Zúčtovací vztahy

V účetní třídě 3 – Zúčtovací vztahy jsou sledovány veškeré pohledávky a krátkodobé závazky účetní jednotky. Jedná se především o pohledávky a závazky z ochodního styku, ze zúčtovacích vztahů k zaměstnancům a pojišťovnám pro zdravotní a sociální zabezpečení, daňové pohledávky a závazky.

V účetní třídě 3 se účtuje vedle reálných pohledávek a závazků z věcného a časového hlediska také pohledávky a závazky očekávané, náklady a výdaje příštích období (výroba inscenací), výnosy a příjmy příštích období (předplatné), dohadné účty aktivní a pasivní a opravné položky k pohledávkám.

Zúčtovací vztahy jsou podle výše uvedených hledisek tříděny do těchto účtových skupin:

31 - Pohledávky

32 - Závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci

34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

35 – Pohledávky za sdružením

36 – Závazky ke sdružením a závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

37 – Jiné pohledávky a závazky

38 – Přejídné účty aktiv a pasiv

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Ve srovnání s účetnictvím podnikatelů se v účtové skupině 34 u příspěvkových organizací účtuje navíc o dotacích ze státního rozpočtu a z rozpočtu územně samosprávných celků a naopak v účtové třídě 35 a 36 příspěvková organizace neúčtuje.

O příspěvku na provoz poskytovaný zřizovatelem příspěvkové organizace, stejně jako o dotacích ze státního rozpočtu a z rozpočtu orgánů územně samosprávných celků a daní se účtuje v účtové skupině 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování následujícím způsobem:

Tab. 7-1: Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem a s rozpočtem orgánů územně samosprávných celků:

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	Předpis nároku na provozní dotace	34x	67x
2.	Předpis nároku na dotaci na pořízení dlouhodobého majetku	34x	40x
3.	Příjem dotací na běžný účet	22x	34x
4.	Vrácení nespotebované části provozní dotace-předepis	67x	34x
5.	Vrácení nespotebované části provozní dotace na pořízení dlouhodobého majetku - předpis	40x	34x
6.	Převod části nespotebovaných dotací z běžného účtu na účet poskytovatele	34x	22x

Zdroj: Takáčová, 2009

Použití účtové skupiny:

22x – Účty v bankách

34x - Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem a s rozpočtem orgánů územně samosprávných celků

67x - Provozní dotace

40x – Vlastní jmění

Pozn.: O pohybech na Účtech v bankách se aktuálně účtuje na účtu 241

7.8 Účtová třída 4

Na účtech účtové třídy 4 – Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty se účtuje o účetních případech, které se týkají:

- Vlastního jmění
- Fondů
- Oceňovacích rozdílů
- Výsledku hospodaření
- Vytvořených rezerv
- Dlouhodobých bankovních úvěrů a půjček
- Závěrkových účtů
- Podrozvahových účtů

Vlastní jmění příspěvkové organizace představuje zdroje krytí majetku účetní jednotky a je zachyceno v účtové třídě 40 – Vlastní jmění. V této účtové skupině účtují účetní jednotky, které mají vlastní majetek jako zdroj krytí dlouhodobého a krátkodobého majetku, podle předpisů platných pro jednotlivé druhy účetních jednotek.

Tvorbu základního jmění tvoří především:

- Hodnota vkladu zřizovatele příspěvkové organizace zapsané do příslušného rejstříku.
- Přijatá dotace nebo finanční dar na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, určené pro vlastní činnost účetní jednotky.
- Bezúplatně převzatý dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zásoby určené pro vlastní činnost účetní jednotky.
- Pořizovací cena nově zjištěného a v účetnictví doposud nezachycovaného neodpisovaného dlouhodobého majetku (divadelní kostýmy).
- Převod zdrojů z fondů při jejich použití na nákup dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud jsou zřízeny.
- Převod zisku (nebo jeho části) docíleného za minulé účetní období (z výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení), pokud se nepřevádí do fondů.
- Převod zdrojů při zrušení nebo snížení fondů.

Snížení vlastního jmění může být provedeno následujícími způsoby:

- Převedením ztráty vzniklé v minulém účetním období (maximálně však do výše zůstatku vykázaného na tomto účtu) z účtu 49x – Závěrkové účty (výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení).
- Při vzniku povinnosti finančního vypořádání dotace poskytnuté v minulých letech v případech, pokud se vztahovaly k vlastní činnosti.
- V případě zaúčtování pořizovací ceny bezúplatně předaného dlouhodobého majetku snížené o vyúčtované oprávky (Takáčová, 2009)

V tabulce č. 7-2 je uveden způsob snižování a zvyšování jmění příspěvkové organizace.

Tab. 7-2: Jmění účetní jednotky

Název účetní operace	MD	Dal
snížení jmění a tvorba investičního fondu ve výši odpisů majetku	401	416
snížení jmění a tvorba investičního fondu ve výši investiční dotace od zřizovatele	401	416
snížení jmění a tvorba investičního fondu ve výši výnosů z prodeje majetku:		
ve výši zůstatkové ceny majetku	401	416
ve výši rozdílu mezi výnosem z prodeje a zůstatkovou cenou	548 416	416 548
zvýšení jmění a použití investičního fondu k financování investičních výdajů a k úhradě investičních úvěrů	416	401

Zdroj: Vorbová, 2012

7.9 Fondy příspěvkových organizací

Příspěvková organizace tvoří dva typy fondů, které představují zdroje krytí prostředků organizace. Účtuje se o nich na účtu 40 – Majetkové fondy a na účtu 41 – Finanční fondy.

7.9.1 Majetkové fondy

401 – Fond dlouhodobého majetku

Na straně Dal Fondu dlouhodobého majetku se účtuje běžně zejména:

- o bezúplatném převzatém nebo darovaném majetku,
- o předmětech převzatých ze zásob v pořizovacích (reprodukčních cenách),
- o tvorbě zdrojů k profinancovanému dlouhodobému majetku převodem zdrojů z účtu 416 – Fond reprodukce investičního majetku,
- o tvorbě zdrojů k dlouhodobému finančnímu majetku se souvztažným zápisem na vrub účtu 414 – Fond rezervní

Na straně Má dáti Fondu dlouhodobého majetku se účtují běžně zejména:

- Zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při jeho vyřazení z používání pro opotřebení, v důsledku vzniklých mank a škod nebo jeho prodeje,
- Zůstatkové ceny bezúplatně předaného nebo darovaného dlouhodobého majetku,
- Odepsané náklady v případě zrušení dlouhodobého majetku při jeho vyřazení z používání pro opotřebení, v důsledku vzniklých mank a škod nebo jeho prodeje,
- Zůstatkové ceny bezúplatně předaného nebo darovaného dlouhodobého majetku,
- Odepsané náklady v případě zrušení rozestavěného dlouhodobého majetku. (Nováková, 2005)

Konečný stav tohoto fondu vyjadřuje zůstatkovou hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pořizovací cenu pozemků, profinancované poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a výši uhrazených faktur za dlouhodobý majetek, který nebyl ještě uveden do používání.

Fond dlouhodobého majetku se vytváří postupně tak, jak je v účetní jednotce profinancován dlouhodobý majetek z vlastních zdrojů a přímo se zvýší tento fond v případě, že příspěvková organizace bezúplatně převezme některou ze složek dlouhodobého majetku (např. nová nemovitost nebo technické zhodnocení dodané zřizovatelem) (Nováková, 2005).

7.9.2 Finanční fondy

Finanční dary a účelové dotace, které příspěvková organizace obdrží na pořízení dlouhodobého majetku se účtují ve Fondu reprodukce investičního majetku.

Pořizovací cena dlouhodobého majetku se po celou dobu jeho používání příspěvkovou organizací nebude měnit, bude se měnit zůstatková cena tohoto majetku, a to o odpisy, které musí příspěvková organizace tvořit.

Výše opotřebení dlouhodobého majetku se děje prostřednictvím opravek a ovlivňuje i výši hospodářského výsledku, neboť se opotřebení majetku vyjadřuje prostřednictvím odpisů. Současně s odpisy se vytváří i Fond reprodukce investičního majetku, kde jsou shromažďovány finanční zdroje na obnovu a pořízení dlouhodobého majetku. Vzhledem k tomu, že Fond reprodukce investičního majetku je finanční fond, musí příspěvková organizace tyto zdroje zajistit na běžném účtu.

Podle Novákové (2005) tak dochází ke změnám v pasivních ploškách, protože se snižuje o výši opotřebení (odpisů) Fond dlouhodobého majetku a vzniká nový fond (finanční), a to Fond reprodukce investičního majetku, což znamená, že současně se zaúčtováním opravek je třeba proúčtovat i vypořádání mezi zdroji krytí, kterými jsou výše uvedené fondy.

V následujících tabulkách a obrázku je uveden účetní postup při pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nákupem (jednotka není plátcem DPH), vyjádření jeho opotřebení a vyřazení tohoto majetku prodejem.

Tab. 7-3: Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nákupem (účetní jednotka není plátcem DPH):

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	Přijatá faktura od dodavatele (včetně dopravy)	04x	32x
2.	Úhrada faktury dodavateli z běžného účtu	32x	22x
3.	Zařazení majetku do používání	01x, 02x	04x
4.	Zúčtování odpisů a opravek k dlouhod. majetku	55x	07x, 08x

Zdroj: Takáčová, 2009

Použité účtové skupiny:

01x – Dlouhodobý nehmotný majetek

02x – Dlouhodobý hmotný majetek

04x – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

08x – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

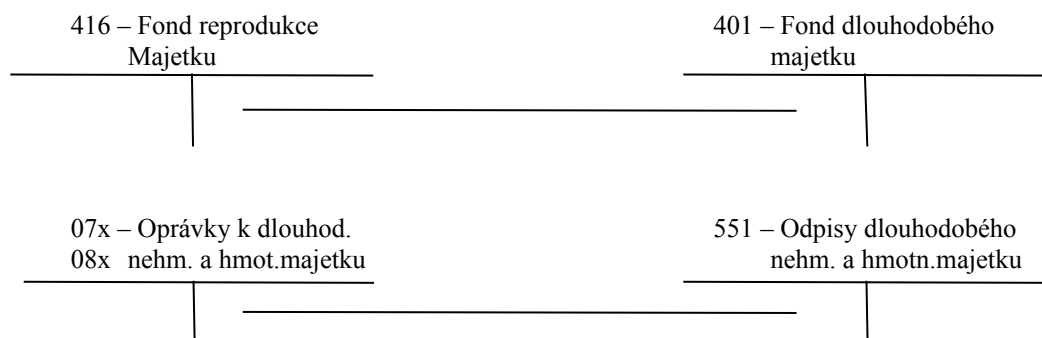
22x – Účty v bankách

32x - Závazky

55x - Odpisy

Pozn.: O pohybech na Účtech v bankách se aktuálně účtuje na účtu 241

Obr. 7-4: Schéma zaúčtování opotřebení majetku



Zdroj: Nováková, 2005

Tab. 7-4: Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nákupem prodejem (účetní jednotka není plátcem DPH)

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	Vyřazení dlouhodobého majetku (není plně odepsán)	07x, 08x	01x, 02x
2.	Doúčtování opravek ve výši zůstatkové ceny	55x	07x, 08x
3.	Vystavení faktury odběrateli v prodejní ceně	31x	65x
4.	Úhrada faktury odběratelem na bankovní účet	22x	31x

Zdroj: Takáčová, 2009

Použité účtové skupiny:

04x – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

22x – Účty v bankách

31x - Pohledávky

55x - Prodaný majetek

65x - Tržby z prodeje majetku

Pozn.: O pohybech na Účtech v bankách se aktuálně účtuje na účtu 241

7.10 Rezervy

Zákonné rezervy se účtují v účtové skupině 44, jejich tvorba a použití je stanoveno zvláštním zákonem a jsou zohledněny zákonem o daních z příjmů.

Podnikatelské účetní jednotky vytvářejí účetní rezervy na rizika a ztráty z podnikání, a to v okamžiku, kdy jsou jim budoucí rizika známá (rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku, rezerva na restrukturalizaci podniku apod.), a to k věrnému zobrazení skutečnosti.

Zákonné rezervy se tvoří v souladu se zákonem o rezervách, který přesně definuje v souladu s jakými činnostmi mohou být zákonné rezervy tvořeny. Většinou se jedná o rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku, na pěstební činnost apod.. Dalším důvodem tvorby zákonných rezerv je jejich daňově optimalizační charakter, který v letech jejich tvorby snižuje daňový základ, v případě jejich nevyužití ale dochází ke zvýšené daňové povinnosti. Na rozdíl od podnikatelských účetních jednotek se tento daňový efekt v podobě zákonných rezerv u příspěvkových organizací mine účinkem, neboť tyto organizace zdaňují pouze doplňkovou činnost a tvorba zákonných rezerv se tak váže na nezdaňovanou hlavní činnost. Hlavním úkolem zákonných rezerv v případě příspěvkových organizací je kumulace finančních zdrojů na překlenutí rizik, která mohou v budoucnu nastat.

V následujících dvou tabulkách tak můžeme vidět rozdíl ve způsobu tvorby a čerpání zákonných rezerv u podnikatelských účetních jednotek a příspěvkových organizací.

Tab. 7-5: Účtování zákonných rezerv u příspěvkových organizací:

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	Tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku	55x	44x
2.	Přijatá faktura za opravu dlouhodobého hmotného majetku (účetní jednotka není plátcem DPH)	51x	32x
3.	Úhrada faktury dodavateli bankovním převodem	32x	22x
4.	Zúčtování vytvořené zákonné rezervy ve výši provedené opravy	44x	65x
5.	Rozpuštění zbytku vytvořené zákonné rezervy	44x	65x

Zdroj: Vorbová, 2012

Použité účtové skupiny:

22x Účty v bankách

32x Závazky

51x Služby

55x Tvorba rezerv

65x Zúčtování rezerv

44x Rezervy

Pozn.: O pohybech na Účtech v bankách se aktuálně účtuje na účtu 241

Tab. 7-6: Účtování zákonných rezerv u podnikatelských účetních jednotek:

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	1. rok: Tvorba 1/3 zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku	552	451
2.	2. rok: Tvorba 1/3 zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku: 2.rok	552	451
3.	3. rok: Přijatá faktura za opravu dlouhodobého hmotného majetku	511,343	321
4.	3. rok: Zúčtování vytvořené zákonné rezervy ve výši provedené opravy	451	552

Zdroj: Bělková, 2006

Použité účtové skupiny:

321	Závazky
343	Daň z přidané hodnoty
451	Rezervy
511	Služby
552	Tvorba rezerv

Vedle zákonných rezerv tvořených dle zvláštního právního předpisu, které jsou daňově uznatelným nákladem, může účetní jednotka tvořit také rezervy ostatní, které tvoří a čerpá podle vlastních zásad. Jedná se například o opravu dlouhodobého hmotného majetku s dobou použitelnosti kratší, než 5 let a výše zmiňované rezervy na restrukturalizaci podniku. V tomto případě se tvoří rezerva na 554/459 a k jejímu čerpání dochází takto 459/554.

7.11 Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery

Transferem v tomto případě rozumíme poskytnutí finančních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí finančních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí. Jedná se o dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci apod.. V případě příspěvkových organizací (regionálních divadel) je tímto způsobem účtováno o poskytnutí příspěvků na vlastní uměleckou činnost Ministerstvem kultury ČR (viz. tab. 7-8) nebo územně samosprávným celkem (viz. tab. 7-7).

Tab. 7-7: Transfery od vybraných místních vládních institucí s povinností finančního vypořádání – příjemce:

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	přijetí zálohy příjemcem	241	472
2.	vypořádání transferu realizovaného formou zálohy v účetním období, v jakém byl poskytnut		
	nejedná-li se o investiční transfer (dotace na činnost)	346	671
	jedná-li se o investiční transfer u příjemce, který není organizační složkou státu	346	403
3.	zúčtování zálohy		
	zúčtování zálohy	374	346
	inkaso doplatku	241	346
	úhrada přeplatku	472	241

Zdroj: Vorbová, 2012

Použité účtové skupiny

241	Běžný účet
346	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi
374	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery
403	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
472	Zálohy (dle ČÚS č. 703 bod 5.3.1, 5.3.2 a 5.3.3)
671	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů

Tab. 7- 8: Transfery od vybraných místních vládních institucí s povinností finančního vypořádání – příjemce:

Č. op.	Název účetní operace	MD	Dal
1.	přijetí zálohy příjemcem	241	472
2.	vypořádání transferu realizovaného formou zálohy v účetním období, v jakém byl poskytnut		
	nejedná-li se o investiční transfer (dotace na činnost)	348	672
	jedná-li se o investiční transfer u příjemce, který není organizační složkou státu	348	403
3.	zúčtování zálohy		
	zúčtování zálohy	472	348
	inkaso doplatku	241	348
	úhrada přeplatku	472	241

Zdroj: Vorbová, 2012

Použité účtové skupiny

241	Běžný účet
348	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi
403	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku
472	Zálohy (dle ČÚS č. 703 bod 5.3.1, 5.3.2 a 5.3.3)
672	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

V účetnictví a v účetní závěrce příspěvkové organizace, stejně jako u podnikatelského subjektu je zakázáno vzájemně zúčtovat majetek a závazky, náklady a výnosy s výjimkou:

- Pohledávek a závazků (s výjimkou přijatých a poskytnutých záloh) vůči téže fyzické nebo právnické osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách,
- Dobropisů týkající se konkrétní nákladové (výnosové položky) a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad (výnos) zúčtován,
- Vyúčtování zbylého materiálu z poškozeného dlouhodobého hmotného majetku a získaných materiálových zásob při demontáži dlouhodobého hmotného majetku (např. pneumatiky apod.),
- Doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků. (Nováková, 2005)

8 VLIV DIVADEL NA ROZVOJ PROSTORU, VE KTERÉM PŮSOBÍ

Jak už bylo v úvodu této práce zmíněno, existence divadla v daném prostoru působí nejen na přímé konzumenty umění, ale také na jejich okolí. V následujícím textu jsou uvedeny tři hlavní oblasti, které divadla ovlivňují.

8.1 Užité efekty ekonomické

- Divadelní subjekty vynakládají významnou část výdajů na služby a zboží produkované v jiných odvětvích a tím zajišťují odbyť další produkce.
- Z veřejných zdrojů vložených do divadla se 1/3 formou přímých i nepřímých odvodů poplatků vrací do veřejných rozpočtů, neboť divadlo je významným plátcem daní a poplatků.
- Divadlo produkuje statky a zboží kulturní povahy převážně z domácích zdrojů, s minimálními náklady na materiálové toky. Využívá především domácí pracovní sílu, obvykle vysoce kvalifikovanou, kreativní, se značnou inovační schopností.
- Je relativně levným zdrojem rozvoje i ekonomické prosperity.
- Divadelní aktivity přímo ovlivňují kulturní turistiku, která veřejným rozpočtům přináší nadstandardní příjmy.
- Divadlo je z množiny kulturních instrumentů jedním z rozhodujících ekonomických nástrojů rozvoje městských aglomerací. Sociologické studie prokazují, že aglomerace s „kulturními událostmi“ současně i ekonomicky prosperují.
- Divadlo jako kulturní produkt je součástí kulturního průmyslu, který už v produkci služeb a zboží kulturní povahy předstihuje tradiční průmyslová odvětví. Ve Spojených státech dosahuje už 6 % HDP, v Německu dosáhl 3% HDP se stále rostoucím trendem (Škarabelová, 2007)

Multiplikační efekt

Multiplikační efekt v divadle se týká návštěvníků divadel, zaměstnanců a jiných spolupracovníků divadel a dodavatelů. V praxi se počítá z dodatečných nákupů služeb spojených s návštěvou divadla (hlídání dětí, různé druhy dopravy, občerstvení, ošacení, nákup programu, navštívení restauračních zařízení apod.).

Tyto výdaje se však stávají příjmem někoho jiného (mimo oblast divadla) a opětovně se jejich část může stát u dotyčného výdajem a u dalšího příjmem. Dochází tedy k tzv. *multiplikačnímu efektu*, multiplikaci prvotního výdaje návštěvníka divadla.

Multiplikační efekty můžeme vidět i u samotných divadel, kdy prostřednictvím vyplacených mezd svým zaměstnancům a platbami za různé zakázky pro firmy (své dodavatele) iniciovat jejich dodatečný příjem.

Tento multiplikační efekt způsobí větší přínos ekonomice, než je původní výše prvotního výdaje (dotace, subvence), a proto možná změna výdajů na kulturu by neměla být pouze poměřována užitky plynoucími v samotné oblasti kultury, ale rovněž s užitky plynoucími z multiplikačních efektů. Příkladem takového přístupu můžeme vidět např. v německy hovořících zemích, kdy tuto metodu využívají při zjišťování přínosů měst během konání velkých hudebních festivalů. Multiplikační efekty těchto velkých festivalů se stávají důležitým nástrojem při rozhodování o jejich podpoře a realizaci. Zdejší politická reprezentace si uvědomuje, že investice do této oblasti se vrátí nejen přímým dopadem v podobě vybraného vstupného, ale i rozvojem turismu v dané lokalitě (hotely, restaurace, doprava apod.).

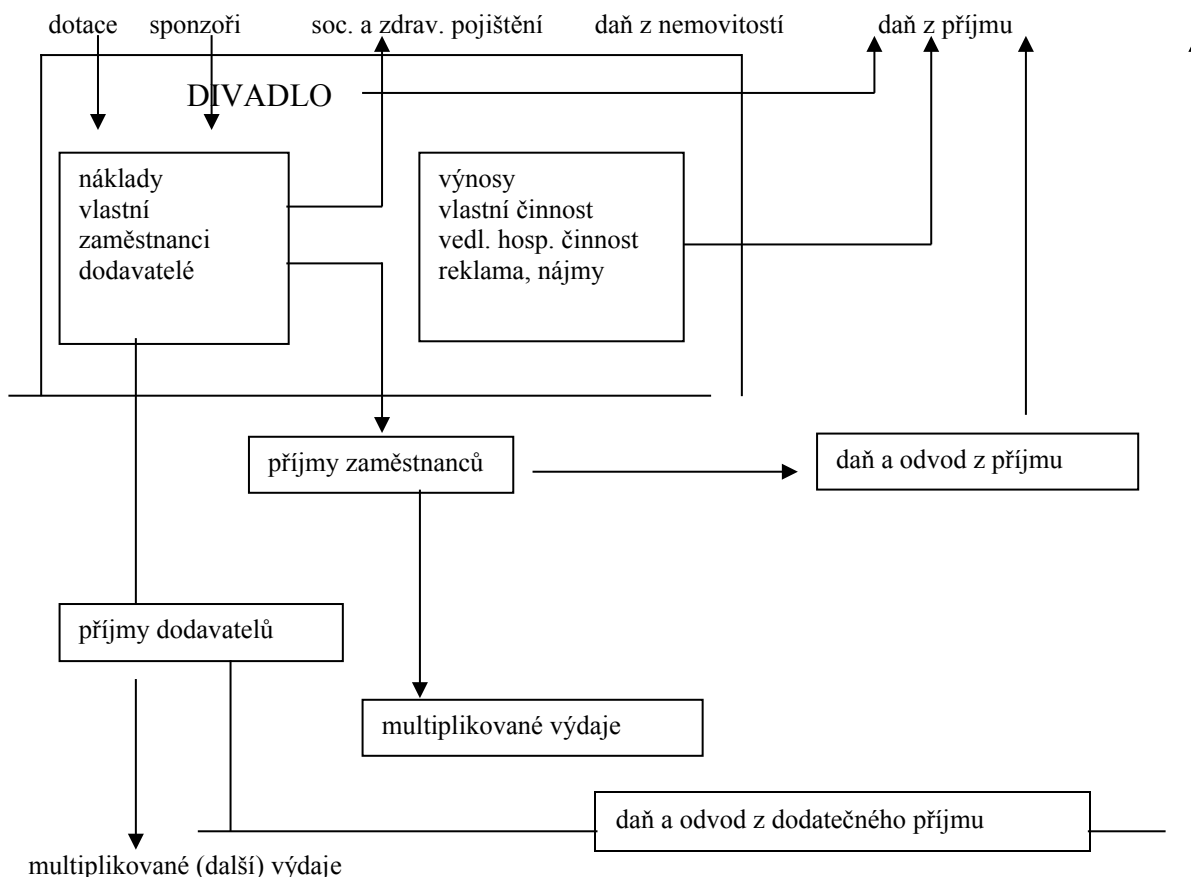
V článku *The Economics of Arts* Hanks Robinson v souvislosti s multiplikačními efekty ještě uvažuje další termín, a to Skutečnou hodnotu umění, který vysvětlil na příkladu záměru navštívit

Muzeum moderního umění v New Yorku. Ke vstupnému, které činilo 40\$ připočítal ještě částku 10\$ do dárcovského boxu na další rozvoj muzea. Celkem tedy příjmy muzea 50\$. Za letenky, ubytování a další vstupy zaplatil 1000\$. Celkem za původní záměr navštívit známé muzeum zaplatil částku 1050\$. Prvotní vklad do umění se zvýšil 2,5 krát dodatečnými nákupy služeb a zboží. Dále uvažoval o tom, že by byl ochoten zaplatit za návštěvu muzea a letenky a ostatních služeb i více, odhadoval částku mezi 3 – 4000 \$ a tím v podstatě deklaroval, že skutečnou hodnotu umění určuje jedinec ochotou zaplatit více. Navíc se tak děje v jeho mysli. (Robinson, 2012) Jde o subjektivní pocit, který je u každého jedince jiný, rozdílná tedy bude i skutečná hodnota umění.

Multiplikačními efekty v divadlech se zabývají na Masarykově univerzitě v Brně, kde došlo v posledních letech ke zmapování čtyř brněnských divadel a také na Institutu umění - Divadelním ústavu, kde počítali ekonomický přínos Pražského kvadrionále v roce 2011 a dále byly podrobeny propočtům multiplikačních efektů 4 největší hudební festivaly v ČR. Ve všech těchto případech byl empiricky potvrzen jak přímý dopad na ekonomiku v podobě vybraného vstupného, uhrazených daní za zaměstnance a spotřebování služeb přímých dodavatelů, tak nepřímý dopad v podobě dodatečných nákupů zboží a služeb diváků, zaměstnanců i dodavatelů.

Rozsah zkoumání finančních toků v kulturních institucích a multiplikační efekty si lze ukázat na následujícím obrázku. Široký v něm poměrně přesně zobrazil příjmové a výdajové toky, které jsou v rámci divadel uskutečňovány, po bližším prozkoumání můžeme říci, že se jedná o obecný model použitelný na jakoukoliv jinou instituci, společnost. V oblasti nepřímých daní, se divadla stávají plátcí daně z přidané hodnoty z vedlejší hospodářské činnosti a vzhledem k tomu, že na vstupu si mohou uplatnit minimální část nákladů, většinou tak do státního rozpočtu příslušnou daň odvádějí. Tento model by mohl být doplněn o daň z přidané hodnoty a obdobně i o daň silniční.

Obr. 8-1: Finanční toky při analýze multiplikačních efektů na příkladu divadla



Zdroj: Široký, 1997

Ekonomický multiplikační efekt

Dle výzkumů, které byly prováděny na Masarykově Univerzitě byla potvrzena teze, že divadla nejen peníze stojí, ale také peníze přinášejí.

Základní premisou je, že:

- divadlo dotované z rozpočtu města, případně kraje a státu, je kulturní, ale i výrobní jednotkou, která indikuje multiplikační efekty v dalších hospodářských činnostech podnikatelských subjektů (dodavatelé, hostující umělci), působících především na daném území a poskytujících divadlu za úplatu své produkty a služby,
- divadlo dotované z rozpočtu města, případně kraje a státu, svými produkty indikuje vlastní a doprovodné výdaje za zboží a služby, uspokojující potřeby diváků
- divadlo dotované z rozpočtu města, vyvolává zpětné odvody do městského, ale i státního rozpočtu v podobě daní.

Základní hypotéza na tomto místě - ověřená výše uvedenými výzkumy zní takto: divadlem vyvolané externí vlivy na hospodářství, a přímé i zprostředkované daňové odvody, převyšují komunální subvence, přičemž podíl indukovaného efektu zůstává jednak v místě spotřeby kulturní služby, jednak plyne jinam.

Stále se zhoršující situace ve snižování státní dotace na podporu hudebních festivalů v České republice přiměla v roce 2011 Asociaci hudebních festivalů ČR ke zpracování analýzy ekonomického dopadu festivalu.

Mezi ekonomické dopady, které bývají nejčastěji měřeny a kvantifikovány, patří dopad na zvýšení následujících ukazatelů:

- na celkovou produkci (obrat) ekonomiky,
- na hrubou přidanou hodnotu, resp. hrubý domácí produkt,
- na výběr daní, a tím zvýšení příjmu do státní, případně krajské či městské pokladny,
- zvýšení běžného účtu bilance (v případě zahraničního cestovního ruchu) (Raabová, 2011).

Tyto ekonomické dopady rozlišujeme na:

- přímé dopady – změny v ekonomice, které jsou důsledkem přímých výdajů kulturní organizace nebo jejích návštěvníků (např. hotelů, restaurací, dopravců apod.),
- nepřímé dopady – multiplikační efekt – změny v ekonomice způsobené produkcí dalších subdodavatelů, bez kterých by přímí dodavatelé nemohli fungovat (např. hotely a restaurace poptávají zboží a služby od svých subdodavatelů a ti dále od svých subdodavatelů), tzn. měny zahrnující všechna další kola produkce vyvolané zpětnými vazbami přímých dodavatelů a jejich subdodavatelů v dané ekonomice,
- celkové dopady - jsou součtem přímých a nepřímých dopadů.

Vzhledem k tomu, že samotné zjišťování nepřímých dopadů produkce vícesouborových divadel je natolik složité, nebudou v rámci této disertační práce multiplikační efekty způsobené produkcí divadel předmětem zkoumání.

8.2 Užité efekty sociální

- Divadlo je významným prvkem sociální kohese.
- Divadlo je významným urbanizačním prvkem. Stává se přirozeným centrem obce a občanů.
- Právě účast veřejných rozpočtů umožňuje divadlu jeho demokratičnost, otevřenost a přístupnost pro většinu občanů. Účast občanů na kulturním bohatství zaručuje Listina základních práv a svobod. Divadlo posiluje demokracii.

- Kulturní práva občanů, zejména právo na ochranu kulturního dědictví a přístupu k němu, právo svobodně a reálně se podílet na užití a výkonech kultury, na svobodu tvorby a šíření jejich výsledků, patří k deklarovanému veřejnému zájmu.
- Divadlo přímo souvisí s kvalitou života.
- Divadlo přispívá ke kultivaci i vzdělanosti občanů.
- Jako místo tzv. pozitivní deviance je instrumentem vůči kriminalitě, sociální deprivaci, drogové závislosti atd.
- V procesu globalizace je místem národní a regionální identity, identifikace s vlastním kulturním dědictvím včetně jazyka. Identifikuje občany se svým městem (městskou částí, krajem, zemí). Divadlo současně snadno překračuje hranice a bariéry i vůči kulturním minoritám. Divadlo představuje vysoce mobilní socioekonomický potenciál obce.

8.3 Užité efekty estetické

- interpretace, uchování a rozvoj kulturního dědictví,
- prostor nové tvorby,
- místo experimentu, inovace a kreativity jako určujících fenoménů těchto let,
- místo živé komunikace a současně prostor sebereflexe občanů prostřednictvím umění,
- přesahy k jiným druhům, žánrům a médiím a přímý vliv na filmové a audiovizuální umění,
- prostor alternativy vůči komerci. (Škarabelová, 2007)

9 ZÁVĚR

Na základě výše uvedených skutečností lze konstatovat, že provoz vícesouborových divadel, na území České republiky stejně tak jako v zemích Evropské unie, je závislý na státní nebo privátní podpoře. Tento neziskový sektor dokáže generovat výnosy, které však nedokážou pokrýt skutečnou potřebu, a to zejména z důvodu vysokého podílu mzdových nákladů způsobující nekontrolovatelný růst nákladů a snížení produktivity práce. Růst cenové hladiny vstupného, nedokáže plně pokrýt rostoucí mzdy a inflační navyšování nákladových položek. Vedle tohoto negativního efektu, který v podstatě z vícesouborových divadel činí subjekt spotřebovávající státní dotace, má přínos pro oblast, ve které působí na jedné straně v podobě sociálních a estetických užitků a na druhé straně přináší ekonomický užitek u dodavatelů a subdodavatelů prostřednictvím multiplikačních efektů v daném odvětví.

Vícesouborová divadla existují zpravidla v podobě příspěvkové organizace, kterou zřizuje stát, územně samosprávné celky nebo municipalit, což je v podstatě předurčuje k financování, vedení účetnictví v určitém legislativním koridoru. V těchto oblastech musí příspěvkové organizace dodržovat dikci zákona a aplikovat pouze legislativní změny.

Jiná situace nastává v oblasti managementu a marketingového směřování těchto organizací včetně způsobu sledování jejich výkonnosti, kdy může management uplatnit nejnovější metody a postupy používané při řízení kulturních orgnizací v zahraničí a aplikovat na tuto neziskovou sféru výkonnostní ukazatele běžně pužívané v ziskové sféře.

Stanovené cíle a postupy uvedené v úvodu této práce budou realizovány v samotné disertační práci na základě analýz provedených uvnitř vícesouborových repertoárových divadel, dotazníkového šetření u diváků a statistických výkazů Ministerstva kultury ČR, které se zpracovávají do sestav pro Český statistický úřad.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BAČUVČÍK, R.: *Marketing kultury. Divadlo, koncerty, publikum, veřejnost*. 1. Vyd. Zlín: Radim Bačuvčík – VeRBuM, 2012. 198 s. ISBN 978-80-87500-17-0
- [2] BAUMOL, W. a BOVEN, W.: *Performing Arts: The Economic Dilemma*, New York: The Twentieth Century fond, 1966. 582 s. ISBN 0-7512-0106-5
- [3] BAUMOL, W.J. (1967). *Macroeconomics of Unbalanced Growth: The Anatomy of Urban Crisis*, The American Economic Review, Vol. 57, No. 3 (Jun., 1967), pp.415 – 426
- [4] BOUKAL, P., VÁVROVÁ, H.: *Ekonomika a financování neziskových organizací*. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 89 s. ISBN 978-80-245-1293-8.
- [5] CIKÁNEK, M.: *Kreativní průmysly – příležitost pro novou ekonomiku*. 1. vyd. Praha: Institut umění – Divadelní ústav, 2009. 79 s. ISBN 978-80-7008-231-7.
- [6] COLBERT, F. a kol.: *Marketing Culture and the Arts*. 2. vyd. Montreal.: Paul & Pub Consortium, 2001. 262 s. ISBN 2-89105-552-7
- [7] DVOŘÁKOVÁ, J.: Divadla, jejich činnost z ekonomického pohledu. *AUSPICIA*, 2012. 9., č. 2, s. 55 – 58. ISBN 1214-4967
- [8] DVOŘÁKOVÁ, J.: Kreativní průmysly jako možný nástroj vedoucí ke zlepšení ekonomiky ziskového a neziskového sektoru v region. In *Sborník příspěvků: Mezinárodní vědecká konference INPROFORUM 2011*. České Budějovice: Jihočeská Univerzita v Českých Budějovicích. ISBN 978-80-7394-315-8
- [9] DVOŘÁKOVÁ, J.: Objektívni dopady pro obce a města vybraného region způsobené vykazováním pomocného analytického přehledu (PAP). In *Sborník příspěvků: Veřejná správa 2012*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. s. 23-30. ISBN 978-80-7395-533-5.
- [10] DRUCKNER, P. F.: *Řízení neziskových organizací. Praxe a principy*. 1. vyd. Praha.: MANAGEMENT PRESS, 1994. 184 s. ISBN 80-85603-38-1
- [11] EPSTEIN, S. (1990): Cognitive-experiential self-theory. In: L. A. Pervin (ed.), *Handbook of personality: Theory and research*. New York: Guilford Press, pp. 165–191.
- [12] FORET, M.: *Marketingová komunikace*. 2. vyd. Brno.: Computer Press, 2008. 451 s. ISBN 80-251-1041-9
- [13] GRIFFIN, R.W.(1999): *Management*. In: Hagoort, G.: *Umělecký management v podnikatelském stylu*. 1. vyd. Praha.: Akademie múzických umění & KANT, 2009.302 s. ISBN 978-80-7437-008-3.
- [14] HAGOORT, G.: *Umělecký management v podnikatelském stylu*. 1. vyd. Praha.: Akademie múzických umění & KANT, 2009.302 s. ISBN 978-80-7437-008-3.
- [15] HRŮZA, F. 2012. Finanční analýza a obce v ČR. In *Sborník příspěvků : Veřejná správa 2012*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. s. 31-40. ISBN 978-80-7395-533-5.

- [16] JANOTOVÁ, H. a kol.: *Profesní etika*. 1. vyd. Praha.: EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2005. 96 s. ISBN: 80-86861-42-2.
- [17] JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol.: *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno.: Masarykova univerzita, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8.
- [18] JURÁŠKOVÁ, O., HORŇÁK, P. a kol.: *Velký slovník marketingových komunikací*. 1. vyd. Praha.: Grada Publishing, 2012. 272 s. ISBN 978-80-247-4354-7.
- [19] KAISER, M.M.: *Strategické plánování v umění: Praktický průvodce*. 1. vyd. Praha: Institut umění – Divadelní ústav, 2009. 146 s. ISBN 978-80-7008-236-2.
- [20] KAPLAN, R.S., NORTON, D.P.: *The balanced Scorecard. Translating Strategy Into Action*. Boston.: Harvard Business School Press, 1996. ISBN 80-7261-124-0
- [21] KOLB, B. M.: *Marketing for Cultural Organisations. New strategies for attracting audiences to Classical Music, Dance, Museums, Theatre and Opera*. 2. vyd. London: Thomson Learning, 2005. 233 s. ISBN 1-84480-213-2.
- [22] KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. aktualiz. vyd. Praha : Bova Polygon, 2008. 444 s. ISBN 978-80-7273-152-7.
- [23] KOTLER, P., SCHEFF, J.: *Standing Room Only. Strategies for Marketing the Performing Arts*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1997. 560 s. ISBN: 0-87584-737-4.
- [24] KRAFTOVÁ, I.: *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha.: C.H.Beck, 2002. 206 ws. ISBN 80-7179-778-2.
- [25] MAARSE, D: *Lerend leidershap*, in: Vakblad Management Kunst & Cultuur, 3/1995
- [26] NEKOLNÝ, B. a kol.: *Divadelní systémy a kulturní politika*. 1.vyd. Praha: Divadelní ústav, 2006. 152 s. ISBN 80-7008-197-X.
- [27] NOVÁKOVÁ, Š.: *Účetnictví příspěvkových organizací*. 2.vyd. Praha: Oeconomica, 2005. 96 s. ISBN 80-245-0851-6.
- [28] NÖLLKE, M.: *Praktický management. Jak úspěšně vést a řídit sebe, druhé lidi, firmy a jiné organizace*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing 2004. 112 s. ISBN 80-247-0912-0.
- [29] RAABOVÁ, T. a kol., *Analýza ekonomického dopadu festivalu MHF Český Krumlov 2011*. Economic impact v.o.s.
- [30] REKTOŘÍK, J. a kol., *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. aktualiz. vydání, Praha: Ekopress, 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5.
- [31] RUŽIČKOVÁ, R., *Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně*, 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

- [32] SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada Publishing 2005. 226 s. ISBN 80-247-1195-8.
- [33] SCHEFF BERNSTEIN, J. : *Arts Marketing Insights. The Dynamics of Building and Retaining Performing Arts Audiences*. 1. vyd. San Francisco: Josey-Bass, 2007. 294 s. ISBN 0-7879-7844-2.
- [34] SMITH, P.: *Moderní marketing*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2000. 518 s. ISBN 80-7226-252-1.
- [35] STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S.: *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.
- [36] ŠESTÁK, J.: *Divadlo-kultura-podmínky (Osobní zkušenost)*. 1.vyd. Praha: Nakladatelství KANT, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7437-079-3.
- [37] TAKÁČOVÁ, H.: *Účetnictví neziskových organizací*. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 122 s. ISBN 978-80-245-1246-4.
- [38] TOWSE, R. (2003): *A handbook of cultural economics*, Cheltenham, UK and Lyme, US: Edward Elgar Ltd. ISBN: 1848448872 456 p.
- [39] VORBOVÁ, H.: *Účetní souvztažnost pro příspěvkové organizace*, Praha: Verlag Dashöfer, 2012. 214 s. ISSN 1801-8157.
- [40] WAGNER, J.: *Měření výkonnosti. Jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2924-4.

Kromě výše uvedených zdrojů byly v práci použity následující materiály

1. České účetní standardy
2. Koncepce účinnější podpory umění na léta 2007 – 2013
3. Vyhláška č. 505/2002 Sb, v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu
4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

BÉM, P.: *Kultura v Praze a názory primátora Pavla Béma* (2005). [online]. [cit. 2005-2-3]. Dostupný z <http://www.proculture.cz/cultureinfo/kulturni-politika-v-cr/praha/kultura-v-praze-a-nazory-primatora-pavla-bema-625.html>

Demokracie je v ohrožení, protože současná ekonomická globalizace směřuje k privatizaci veřejných služeb (2011). [online]. [cit. 2011-3-24]. Dostupné z http://neviditelnypes.lidovky.cz/ekonomie-verejne-statky-080-/p_ekonomika.asp?c=A110322_230926_p_ekonomika_wag

DVOŘÁKOVÁ, J.: Dopady změn zákonných parametrů na reálné zobrazení ekonomiky podniku neziskového typu. In *Sborník příspěvků: Mezinárodní vědecká konference INPROFORUM 2012*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Dostupné z ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2012/paper/viewFile/28/25

EVROPSKÁ KOMISE. *Zelená kniha* [online]. 2010 [cit. 2011-09-15]. Dostupné z <http://www.konstruktmag.cz/od-kreativnich-prumyslu-ke-kreativnim-klastrum/>

POLÁČEK, J.: *Baumolova nákladová choroba v českých regionálních divadlech s operním provozem* (2011). [online]. Dostupný z <http://ies.fsv.cuni.cz/work/index/show/id/1507/lang/cs>

ROBINSON, J. (2012): *The Economics of the Arts*, dostupné z <http://www.economicmodeling.com/2012/03/12/the-economics-of-arts/>

RÖMEROVÁ, E.: *Ekonomické nástroje a jejich užití na příkladu divadel – výsledky vyhodnocení dotazníkového šetření* (2012). [online]. [cit. 2012-12-20]. Dostupný z http://kpe.fph.vse.cz/wp-content/uploads/2012/12/04_Romerova.pdf

ŠKARABELOVÁ, S. (2007): *Multiplikační efekty dotací do brněnských divadel*, dostupné z http://search.seznam.cz/?q=Multiplika%C4%8Dn%C3%AD+efekt+&slid=8qBR1ZDRw_IIO5IXrH60&aq=&oq=&sourceid=top&thru

SEZNAM TABULEK

Tab. 4 – 1: Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací

Tab. 4 - 2: Podíl státu a kraje na financování regionálních divadel /v %/.

Tab. 7 - 1: Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem a s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků

Tab. 7 - 2: Jmění účetní jednotky

Tab. 7 - 3: Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nákupem (účetní jednotka není plátcem DPH)

Tab. 7 - 4: Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nákupem prodejem (účetní jednotka není plátcem DPH)

Tab. 7 - 5: Účtování zákonných rezerv u příspěvkových organizací

Tab. 7 - 6: Účtování zákonných rezerv u podnikatelských účetních jednotek

Tab. 7 - 7: Transfery od vybraných místních vládních institucí s povinností finančního vypořádání - příjemce

Tab. 7 - 8: Transfery od vybraných místních vládních institucí s povinností finančního vypořádání - příjemce

SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obr. 4 - 1: Návrh strukturovaného souboru ukazatelů finanční analýzy municipální firmy
- Obr. 4 - 2: Zákaznická perspektiva – základní měřítka
- Obr. 4 - 3: Balanced Scorecard jako strategický rámec
- Obr. 5 - 1: Procesy vedoucí k zachování kulturní organizace
- Obr. 5 - 2: Základní oblasti teorie managementu
- Obr. 5 - 3: Pět budoucích hlavních oblastí teorie managementu
- Obr. 5 - 4: Systém managementu vstup – přeměna – výstup – zpětná vazba
- Obr. 5 - 5: Charakteristiky kulturních organizací
- Obr. 5 - 6: Schéma kulturních a ekonomických zájmů
- Obr. 5 - 7: Styly vedení podle Blakea a Moutona
- Obr. 5 - 8: Vývojové fáze týmu
- Obr. 5 - 9: Interaktivní přístup reprezentativního vzorku
- Obr. 5 - 10: Strategické týmy v malých, středních a velkých kulturních organizacích
- Obr. 5 - 11: Matricová struktura
- Obr. 5 - 12: Interkulturní síťové organizace (INO)
- Obr. 6 - 1: Vrstvy komplexního produktu
- Obr. 7 - 1: Koloběh oběžných aktiv
- Obr. 7 - 2: Obecné schéma účtování nákladů
- Obr. 7 - 3: Obecné schéma účtování výnosů
- Obr. 7 - 4: Schéma zaúčtování opotřebení majetku
- Obr. 8 - 1: Finanční toky při analýze multiplikačních efektů na příkladu divadla

SEZNAM GRAFŮ

Graf 4.- 1: Porovnání HV s uplatněním a bez uplatnění vyhlášky 505/2002 Sb./ v platném znění v tis. Kč

PŘÍLOHY

Příloha č. 1

Organizace:

Odpovědné místo: **271**

položka

5331

paragraf

3311

Věcný obsah	upravený rozpočet 2011	návrh rozpočtu na rok 2012		
	Celkem	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Celkem
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč
Náklady:				
Spotřeba materiálu	0,00	0		0
Spotřeba energie	0,00	0		0
Prodané zboží	0,00	0		0
Cestovné	0,00	0		0
Opravy a udržování	0,00	0		0
Ostatní služby	0,00	0	0	0
Místní poplatek Českému Krumlovu	0,00	0		0
Mzdy	0,00	0		0
Ostatní osobní náklady	0,00	0		0
Zákonné sociální pojištění	0,00	0		0
Zákonné sociální náklady	0,00	0		0
Ostatní sociální náklady	0,00	0		0
Jiné ostatní náklady	0,00	0		0
Odpisy DNM a DHM	0,00	0		0
Náklady celkem:	0,00	0	0	0
Výnosy:				
Tržby z prodeje služeb	0,00	0	0	0
Tržby za prodané zboží	0,00	0		0
Úroky	0,00	0		0
Zúčtování fondů - použití FRM	0,00	0		0
Zúčtování fondů - použití rezervního fondu - dary	0,00	0		0
Jiné ostatní výnosy	0,00	0		0
Příspěvek MK ČR		0		0
Příspěvek KÚ		0		0
Výnosy celkem:	0,00	0	0	0
Příspěvek na provoz (náklady - výnosy)	0,00	0	0	0

Spotřeba energie:	0	0	0
elektrická energie	0		0
voda	0		0
pára	0		0
plyn	0		0

Opravy a udržování:

Plánované investice:

Rozpočet příspěvkové organizace:

(v tis. Kč)

Ukazatel	Schválený rozpočet 2012			Upravený rozpočet 2012		
	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Náklady:						
Spotřeba materiálu	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Spotřeba energie	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Prodané zboží	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Cestovné	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Opravy a udržování	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Ostatní služby	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Místní poplatky Č.Krumlovu	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Mzdy	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Ostatní osobní náklady	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Zákonné sociální pojištění	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Zákonné sociální náklady (FKSP)	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Jiné sociální náklady (nemocenská)	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Jiné ostatní náklady	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Odpisy DNM a DHM	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Náklady celkem:		0	0	0,0	0,0	0,0
Výnosy:						
Výnosy z prodeje služeb	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Výnosy z prodeje zboží	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Úroky	0		0	0,0	0,0	0,0
Čerpání fondů - použití investičního fondu	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Čerpání fondů - použití RF - dary	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Jiné ostatní výnosy	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Výnosy celkem:	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Příspěvek na provoz (náklady - výnosy)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Příspěvek na investice		0			0,0	

Dotace ze SR na |PAPy položka 5336

Vypracoval:

Dne:

Telefon:

Příloha č. 3

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek	
Účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek	
013000	Software
018	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
018000	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
Účtová skupina 02 - Dlouhodobý majetek odpisovaný	
021000	Stavby
02102101	Byty a bytové budovy
02102102	Nebytové budovy
02102109	Ostatní stavby
021100	Bytové domy a bytové jednotky
021200	Budovy pro službu obyvatelstvu
021210	Budovy a stavby - kulturní památky
021300	Jiné nebytové domy a nebytové jednotky
021400	Komunikace a veřejné osvětlení
021500	Jiné inženýrské sítě
021600	Ostatní stavby
022001	Stroje, přístroje a zařízení
022002	Dopravní prostředky
022003	Inventář
028000	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
028001	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
028002	Drobný DHM - kostýmy do her
Účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
031000	Pozemky
031400	Pozemky - zastavěná plocha
031500	Pozemky - ostatní pozemky
032000	Kulturní předměty
03203202	Kulturní předměty - umělecké sbírky
Účtová skupina 04 - Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek	
041	Nedokončený dlouhodobý majetek
042000	Nedokončený dlouhodobý majetek
Účtová skupina 05 - Poskytnuté záloha na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	
051000	Posk. zálohy na dlouhod.nehmot.majetek
052000	Posk. zálohy na dlouhod.hmotný majetek
Účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek	
062000	Podíl CP a podíly v PPV
068000	Termínované vklady dlouhodobé
06906909	Jiný dlouhodobý finanční majetek
Účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	
073000	Oprávky k softwaru
078000	Oprávky k drob.dlouh.nehmot.majetku

Účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	
081000	Oprávký ke stavbám
081001	Oprávký ke stavbám
081100	Oprávký k byt. domům a byt. jednotkám
081200	Oprávký k budovám pro služby obyvatelstv
081210	Oprávký k budovám a stavbám-kulturní pam
081300	Oprávký k jiným nebyt. domům a jednotkám
081400	Oprávký ke komunikacím a veřej.osvětlení
081500	Oprávký k jiným inženýrským sítím
081600	Oprávký k ostatním stavbám
082000	Oprávký k sam.mov.věcem a soub.mov.
082001	Oprávka ke strojům, prostř.,zařízení
082002	Oprávký k dopravním prostředkům
082003	Oprávký k inventáři
088000	Oprávký k drob.dlouhodob.hmot.maj.
088001	Oprávký k drob.dlouhodob.hmot.maj.
088002	Oprávký k drob.DHM - kost.do her
Účtová třída 1 - Zásoby a opravné položky	
Účtová skupina 11 - Materiál	
111000	Pořízení materiálu
112000	Materiál na skladě
112001	Textil
112002	Řezivo
112003	Kovomateriál
112004	Barvy
112005	Krejčovské potřeby
112006	Vlásenkářské potřeby
112007	Elektromateriál
112008	Čistící a úklidové prostředky
112009	Ostatní materiál
112010	Automateriál
112011	Oděvní součásti,baletní obuv,bizu
112012	Kovo materiál
112013	Elektroakustický materiál MD
112014	Materiál aranžovna MD
112017	Baletní obuv Králová
112019	Nafta, benzin
Účtová skupina 13 - Zboží a ostatní zásoby	
132000	Zboží na skladě
132001	Merchandising
132002	Programy her
Účtová třída 2 - Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky	

241003	Běžný účet - EUR
241004	Běžný účet - ČSOB
241005	Běžný účet - Živn.banka
24101	Běžný účet ČSOB
24102	Běžný účet EUR
24103	Běžný účet - Unicredit
243000	Běžný účet - FKSP
243001	Běžný účet FKSP
244	Termínované vklady krátkodobé
245	Jiné běžné účty - FKSP
Účtová skupina 26 - Peníze	
261001	Pokladna Kč
261002	Pokladna - vstupenky
261003	Pokladna EUR
261004	Pokladna půjč.kostýmů
261005	Pokladna FKSP
262000	Peníze na cestě
263000	Ceniny
263010	Poukázky za vstupenky
263011	Stravenky CHegue dejeuner
263012	Stavenky Le Cheque d. v hodnotě 70,- Kč
263013	Stravenky Cheque Dejeuner v hod.60,-
Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy	
Účtová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky	
311000	Odběratelé
311001	Faktury za vstupenky
311002	Ostatní faktury vystavené
314000	Krátkodobé poskytnuté zálohy
314001	Krátkodobé poskytnuté zálohy
314002	Záloha firmě CCS - na poh.hmoty
314003	Záloha Česká pošta a Správa domů kauce
Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky	
321000	Dodavatelé
321001	Dodavatele
321002	Nevyfakturované dodávky /CCS/
321003	Dodavatelé CCS CS Praha
321004	Dodavatele - zálohy T-Mobile
324000	Krátkodobé přijaté zálohy
Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	
331000	Zaměstnanci
331001	Zaměstnanci v evidenčním stavu
331002	Zaměstnanci mimo evidenční stav
333000	Jiné závazky vůči zaměstnancům
335000	Pohledávky za zaměstnanci

335003	Stálé zálohy na drobný nákup
335005	Půjčky FKSP
335006	Ostatní pohledávky za zaměstnanci
335010	Stravenky Vráto TSE
336000	Zúčtování s inst. soc. zabezp.
336001	Fond sociál.pojišt.zaměstn, NP,RP
336002	Zdravotní pojištění
Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	
341000	Daň z příjmů
341001	Daň z příjmů PO akt
341002	Daň z příjmů PO pas
342001	Daň z příjmů /záloha/
342002	Daň z příjmů /přímá daň/ předčl.7720
343000	Daň z přidané hodnoty
343001	Bez nároku na odpočet DPH
343010	DPH vstup 15 %
343020	DPH vstup 21 %
343110	DPH výstup 15 %
343120	DPH výstup 21 %
348000	Pohledávky za rozpočtem úz.samospr.celků
349000	Závazky k rozp.územních samospr.celků
Účtová skupina 37 - Jiné krátkodobé pohledávky a závazky	
374000	Přijaté zálohy na transfery
374011	Přijaté zálohy na transfer-KÚ
374012	Přijaté zálohy na transfery-MM
374013	Přijaté zálohy na transfer-SR
37437402	Krátkodobé příj.zál. na transf.,dotace,
377000	Ostatní krátkodobé pohledávky
377001	Ost.krátkodobé pohl.-banka ČSOB karty
377002	Ostatní krát. pohl. - poukázky kultura
377003	Ostatní krátkodobé pohledávky
37737709	Ostatní krátkodobé pohl. - jiné
378000	Ostatní krátkodobé závazky
378001	Ostatní krátk.závazky - z mezd spoř.,poj
378002	Ostatní krátkodobé závazky - ostatní
37837809	Ostatní krátkodobé závazky jiné
Účtová skupina 38 - Přejícné účty aktiv a pasiv	
381000	Náklady příštích období
381002	Půjč.hud.materiálů
381003	Ostatní náklady příšt.období
38138101	Nákl. příšt. období - dod.odb.vztahy
38138109	Náklady příštích období ostatní
383000	Výdaje příštích období
384000	Výnosy příštích období

384001	Předplatné
384002	Předplatné ot.hled.Č.K.-fa
384003	Předplatné OH CK př.sezona
384004	Výnosy příštích období - prod.vstup.CRK
384005	Výnosy příštích období - dotace město
384006	předplatné kuponové
38438401	Výnosy př. období - dod. odb. vztahy
38438409	Výnosy př. období ostatní
385000	Příjmy příštích období
389000	Dohadné účty pasivní
Účtová třída 4 - Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování	
Účtová skupiny 40 - Jmění účetní jednotky a upravující zúčtování	
401000	Jmění účetní jednotky
401901	Jmění účetní jednotky
401902	Jmění účetní jednotky - oběžná aktiva
401903	Jmění účetní jednotky - změna metody 406
402000	Fond privatizace
403000	Dotace na pořízení dlouhodobého majetku
405000	Kurové rozdíly
406000	Oceňovací rozdíly při změně metody
Účtová skupina 41 - Fondy účetní jednotky	
411000	Fond odměn
412000	FKSP
412001	FKSP - Počáteční stav k 1. 1.
412002	FKSP - Tvorba 2 %
412010	FKSP - Čerpání na stravování
412011	FKSP - Čerpání ostatní
412012	FKSP - Čerpání na kulturu
412013	FKSP - Čerpání na sport
412014	FKSP - Čerpání na sociální výpomoc
412015	FKSP - Čerpání na dary
413000	Rezervní fond tvořený ze zisku
414000	Rezervní fond z ostatních titulů
416000	Fond reprodukce majetku - investiční f.
419000	Ostatní fondy
Účtová skupina 43 - Výsledek hospodaření	
431000	Výsledek hosp.ve schval.řízení
432000	Nerozdělení zisk,neuhrazená ztráta m.let
Účtová skupina 44 - Rezervy	
441000	Rezervy
Účtová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky	
465000	Dlouhodobé zálohy
465001	Dlouhodobé zálohy - CCS

465002	Dlouhodobé zálohy - Čes.pošta, Správa d.
465003	Dlouhodobé zálohy - ostatní
Účtová třída 5 - Náklady	
Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy	
501000	Spotřeba materiálu
501001	Základní materiál
501002	Kancelářské potř.,noviny,časopisy
501003	Materiál na údržbu,náhradní díly
501004	Spotřební rekvizity
501005	Propagační materiál
501006	Čistící a úklidové prostředky
501007	Divadelní texty,gramodesky
501021	Divadelní výpravy -dekorace,konstr.
501022	Divadelní výpravy - div. nábytek
501023	Divadelní výpravy - rekvizity
501024	Divadelní výpravy - oděvní součásti
501025	Divadelní výpravy - paruky
501030	Pohonné hmoty- nafta
501031	Pohonné hmoty - benzin
501040	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
501905	Propagační materiál - doplňk.činnost
502001	Elektrická energie
502002	Pára
502003	Voda
502004	Plyn
504000	Prodané zboží
504001	Prodané zboží, programy
504002	Ostatní prodané zboží
Účtová skupina 51 - Služby	
511000	Opravy a udržování
511001	Opravy a udržování DHM a DDHM
511002	Opravy a udržování budov,staveb
511003	Opravy divadelních výprav
512000	Cestovné
512001	Cestovné prac. v ev. stavu
513000	Náklady na reprezentaci
518000	Ostatní služby
518001	Natáčení hudby, promítání filmu
518002	Praní, čištění,oprava prádla
518003	Revize výtahu, has.přístr. a pod.
518004	Deratizace,fekalie,odpad,uklid
518005	Inzerce propagační
518006	Poplatky televize,rozhlas,PHM
518007	Náklady na fin. leasing, nákup na splátk

518008	Školení
518009	Hostující představení
518010	Autorské honoráře
518011	Návrhy plakátu
518012	Bankovní poplatky
518014	Hostující umělci
518015	Provize Accor Services
518016	Provize Sodexo Pass
518017	Provize Le Cheque Déjeuner
518018	Provize UniCredit Bank
518019	Provize Magistrát města Č. Budějovice
51802	Náklady na operativní pronájem
518020	Provize města Č.Krumlov
518021	Provize ČSOB - platby kartou
518022	Práce polygrafické
518024	Ostatní nakupované služby
51803	Náklady na operativní pronájem pozemků
518040	Nájemné provoz.budov a místností
518041	Nájemné za hudební materiál
518042	Vlast.oděvy,ličné, nástrojné
518043	Nájemné ostatní
518050	Přepravné
518051	Svoz návštěvníků do CK
518052	Doprava zaměstnanců
518060	Výkony spojů - poštovné
518061	Výkony spojů - telefon
518905	Inzerce propagační-dopl.činnost
518922	Práce polygrafické - dopl.činnost
51899	Ostatní služby - jiné
Účtová skupina 52 - Osobní náklady	
521000	Mzdové náklady
521001	Mzdy pracovníků v ev.stavu
521002	Ostatní osobní náklady
521003	Náhrady za dočasnou pracovní neschopnost
52101	Mzdové náklady
52102	Mzdové náklady - OON
52103	Náhrady mezd za doč. prac. neschopnost
52199	Mzdové náklady ostatní
524000	Zákonné sociální pojištění
524001	Sociální zabezpečení
524002	Zdravotní pojištění
525000	Povinné úrazové pojištění
52501	Jiné sociál. poj.-povinné úraz.zaměstnan
52599	Jiné soc. pojištění - ostatní

527000	Zákonné sociální náklady
527001	Základní přiděl do FKSP
527002	Příspěvek na závodní stravování
527003	Osobní ochranné pomůcky
52701	Základní přiděl FKSP
52799	Zákonné sociální náklady ostatní
528000	Jiné sociální náklady
Účtová skupina 53 - Daně a poplatky	
530000	Daně a poplatky
531000	Daň silniční
532000	Daň z nemovitosti
538000	Ost. daně a poplatky
538001	Jiné daně a poplatky - dálniční, mýtné
538002	Soudní poplatky
538003	Správní poplatky
53899	Jiné daně a poplatky - ostatní
539000	Vratky daní z nadměrných odpočtů
Účtová skupina 54 - Ostatní náklady	
542000	Jiné pokuty a penále
543000	Dary
544000	Prodaný materiál
547000	Manka a škody
548000	Tvorba fondů
549000	Ostatní náklady z činnosti
549001	Pojistné
549003	Vedení účtu a ost. bank. služby
549006	Zák.poj.zam.při prac. úrazu
549007	Ostatní náklady
54901	Pojistné na neživotní pojištění
54999	Ostatní nákl. z činnosti - jiné
Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky	
551000	Odpisy dlouhod.majetku
551001	Odpisy dlouhod.hmot. a nehmot.maj.
552000	Zůstatková cen prod.dlouh.hmot a nehm.m.
553000	Zůstatková cena prodaného DHM
558000	Náklady z DDHM a DDNM
558001	Nákup DDHM a DDNM nad 20 tisíc
Účtová skupina 56 - Finanční náklady	
563000	Kurzové ztráty
569000	Ostatní finanční náklady
Účtová skupina 59 - Daň z příjmů	
591000	Daň z příjmů
595000	Dodatečné odvody daně z př.
Účtová třída 6 - Výnosy	

Účtová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkonů a zboží	
601000	Výnosy z prodeje vlastních výrobků
601001	Tržby za představení
601002	Tržby za neodehraná představení
601005	Tržby za zájezdová představení
601007	Tržby za cizí představení
602000	Výnosy z prodeje služeb
602004	Tržby za baletní školu
602007	Půjčovné
602008	Tržby ze šaten
602030	Tržby z reklam
603001	Výnosy z pronájmu - Hakr Beta
603002	Výnosy z pronájmů - Tibitanzl
603003	Výnosy z pronájmu - kadeřnictví Vltava
603004	Výnosy z pronájmu - byt Branišovská
603005	Výnosy z pronájmu - ubytovna
603006	Výnosy z pronájmu - nájemné ostatní
60399	Výnosy z pronájmu ostatní
604000	Výnosy z prodaného zboží
604001	Výnosy z prodaných programů
604002	Výnosy z ostatního prodaného zboží
Účtová skupina 64 - Ostatní výnosy	
644000	Výnosy z prodaného materiálu
645000	Výnosy z prodeje DNHM
646000	Výnosy z prodeje DHM
648000	Čerpání fondů
648001	Čerpání rezervního fondu
648002	Čerpání FRIM
64801	Čerpání fondů - RF
64899	Čerpání fondů ostatní - IF
649	Přijaté náhrady od pojišťoven
649000	Ostatní výnosy
649001	Ostatní výnosy
649002	Ostatní výnosy - poštovné
649003	Přijaté náhrady od pojišťoven
64999	Ostatní výnosy z činnosti
Účtová skupina 66 - Finanční výnosy	
662000	Úroky
66299	Úroky ostatní
663000	Kurzové zisky
664000	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou
665000	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
669000	Ostatní finanční výnosy
Účtová skupina 67 - Výnosy z transferů	

671000	Výnosy z nároků na prostředky stát.rozp.
672000	Výnosy z nár.na prostř. rozp.úz.sam.cel.
672001	Výnosy z nároků rozp. ÚSC - město
672002	Výnosy z nároků rozp. ÚSC- Kraj
672003	Výnosy z prostř. státu - MK
67201	Výnosy z transferů - inv. dotace, přísp.
67202	Výnosy z transferů-neinvest.dotace,přísp
67203	Výnosy z transferů - fin. dary
67299	Výnosy z transferů ostatní
673000	Výnosy z nároků na prostř.st.fondů
673001	Výnosy ze státního rozpočtu
674000	Výnosy z ostatních nároků
Účtová třída 9 - Podrozvahové účty	
Účtová skupina 90 - Majetek účetní jednotky	
901000	Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
902000	Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
903000	Ostatní majetek
Účtová skupina 91 - Vyřazené pohledávky a závazky	
911000	Odepsané pohledávky
912000	Odepsané závazky
Účtová skupina 94 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky	
941000	Dlouhodobé podmín.pohl.z prostř. EÚ
943000	Dlouhodobé podmín.pohl.z jiných zdrojů
Účtová skupina 99 - Vyrovnávací účty	
999000	Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům