

Studijní text k tutoriálu

Rozpočetnictví v NNO

Ze dne 12. 3. 2022

Zpracovala: Ing. Marie Hladká, Ph.D.

1. Informační soustava organizace

V této kapitole budete seznámeni s informační soustavou organizace, tj. se zdroji a obsahem různých informací, které musí, nebo naopak chtějí nestátní neziskové organizace o svém fungování zachycovat.

Budou Vám v krátkosti představeny základní pojmy: ekonomické informace, finanční účetnictví a manažerské účetnictví. Do větších podrobností se seznámíte s jednotlivými obory ekonomických informací a budete také obeznámeni s rozdíly a podobnostmi finančního a manažerského účetnictví.

1.1 Ekonomické informace

Pro správné řízení všech jevů a procesů musíme mít k dispozici údaje o jejich stavu a vývoji. Tyto zprávy označujeme pojmem informace. Zpravidla jde o číselné, slovní i jiné údaje zjišťované různou formou a technikou. Informace musí být spolehlivé (pravdivé, věrohodné) a včasné (pohotové).

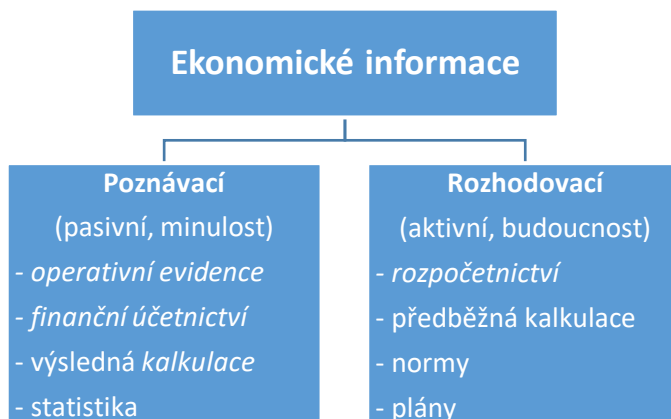
Pro potřeby řízení ekonomického subjektu je nezbytné disponovat *ekonomickými informacemi*, které jsou využívány v různých fázích řídicích procesů, a to tak abychom mohli:

- a) zjistit výchozí stav;
- b) vývoj výchozího stavu běžně sledovat, analyzovat a hodnotit;
- c) vývoj operativně (pohotově a účinně) ovlivňovat a řídit.

Ekonomické informace lze různě třídit, pro potřeby tohoto textu si je rozdělme dle časového vztahu k řízení na informace poznávací a informace řídicí (rozhodovací či příkazovací).

K poznávacím informacím patří zejména informace z účetnictví, statistiky, výsledné kalkulace a operativní evidence. K informacím řídicím patří informace pocházející z rozpočtnictví, předběžné kalkulace a další informace z oblasti norem a plánů.

Schéma 1: Ekonomické informace podle časového vztahu k řízení

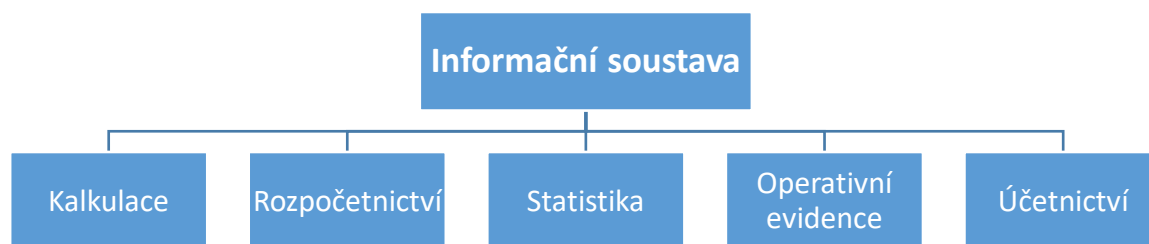


Pramen: Autoři.

1.2 Obory ekonomických informací

Všechny obory ekonomických informací tvoří dohromady systém sloužící k řízení. Tato soustava je zpravidla označována za informační soustavu organizace, která je obvykle tvořena pěti obory.

Schéma 2: Obory informační soustavy



Pramen: Autoři.

Jednotlivé obory informační soustavy budou představeny níže.

Kalkulace (*Kalkulacím bude dále věnována samostatná kapitola*)

Mají za úkol k přesně vymezenému výkonu (tzv. kalkulační jednotice: výrobek, vykonaná práce či služba) přiřadit náklady, určit jeho cenu, či provést sledování a kontrolu stanoveného.

Pro účely kalkulace je nutné, aby náklady byly stanoveny a zjišťovány v potřebné struktuře (podle jednotlivých položek) a v úhrnu. Kalkulace coby důležitý obor ekonomických informací, se úzce pojí s účetnictvím a rozpočetnictvím.

Rozpočetnictví (*Rozpočetnictví a rozpočtům bude dále věnována samostatná kapitola*)

Slouží k ovlivňování průběhu některých ekonomických jevů v organizaci. Zahrnuje zejména náklady a výnosy (příjmy a výdaje), výsledky hospodaření, popř. i stav a změny majetku a jejich zdrojů v peněžním vyjádření.

Poskytuje informace o týchž jevech jako účetnictví z pohledu budoucího stavu, z tohoto důvodu pracuje s řídicími informacemi.

Statistika

Shromažďuje a zpracovává informace většinou o hromadných a stejnorodých sociálně-ekonomických jevech a procesech, hodnotí je, zkoumá zákonitosti jejich vzniku a vývoje a vyvozuje z nich závěry. Čerpá přitom údaje z účetnictví, ale i z ostatních oborů ekonomických informací. Statistika může získávat informace i vlastním šetřením. Organizace ji zpravidla používají spolu s pokročilými matematickými metodami, čímž se statistika liší od ostatních oborů ekonomických informací.

Operativní evidence

Poskytuje pohotové informace o různých hospodářských jevech sloužících k operativnímu řízení. Používá nejjednodušší metody i prostředky tak, aby výsledky byly k dispozici okamžitě nebo v co nejkratších lhůtách.

Většinou nezjišťuje údaje souhrnné. Zaměřuje se především na jednotlivé jevy a procesy (např. záznamy a přehledy o příjmu a výdeji materiálu ve skladu, nebo o zboží v prodejnách, o

docházce a pracovní době zaměstnanců, o uzavřených smlouvách a o jejich plnění, o výdeji nářadí a pracovních oděvů apod.).

V operativní evidenci jsou vedeny záznamy podle potřeby v naturálních jednotkách (v kg, m, l, ks ...) nebo v penězích. Často bývají záznamy v operativní evidenci prvním (prvotním) záznamem o určitém jevu, který je využíván pro další zpracování v účetnictví, ve statistice apod.

Účetnictví

Zaznamenává (eviduje) soustavně, nepřetržitě a úplně hospodářské jevy a procesy, jimiž se uskutečňuje proces reprodukce. Sleduje stav a změny majetku a jeho zdrojů, výsledky hospodaření v jednotlivých vnitroorganizačních útvarech i na úrovni organizace jako celku.

Jednotlivé hospodářské jevy jsou zaznamenávány v peněžním vyjádření.

Finanční účetnictví je vymezeno příslušnou právní úpravou.

1.3 Finanční a manažerské účetnictví: rozdíly a průniky

Na výše představenou informační soustavu podle oborů se lze dívat i jiným způsobem, např. tak, že si pod slovem *účetnictví* představíme pouze *finanční účetnictví* a obsah slov *kalkulace*, *rozpočetnictví*, *statistika*, *operativní evidence* shrneme pod pojem *manažerské účetnictví*.

V povědomí je slovo účetnictví totiž nejčastěji spojováno s přídatným jménem finanční nebo podvojně, které je definováno právní úpravou. S pojmem účetnictví si lze ale spojovat i oblast volné tvořivosti - manažerské účetnictví.

Mezi základní hlediska, podle kterých se účetnictví zpravidla rozlišuje na finanční a manažerské, patří:

- účel (zachycení informací o finanční pozici – minulost vs. nástroj rozhodování – budoucnost)
- povinnost (povinný vs. dobrovolný nástroj)
- uživatel informací a jeho potřeby (externí vs. interní adresáti)
- regulace (podoba regulována zákonem či dalšími předpisy vs. volné pole působnosti)
- požadavek externí kontroly (požadováno vs. volné pole působnosti)
- rozsah (za celou organizaci vs. za celou organizaci či jen za její části)

Jak finanční, tak manažerské účetnictví bude dále detailněji představeno.

1.3.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví (podvojně či jednoduché) vyjadřuje vztahy k vnějšímu okolí organizace. Jeho podstatou je zaznamenávat stav a pohyb majetku¹ a jeho zdrojů. Plní také různé funkce: evidenční, analytickou, kontrolní a informační.

¹ Pro svou činnost vyžaduje každá organizace budovy, pozemky, zásoby materiálu a surovin, peníze... Skladba majetku závisí na poslání a na druhu činnosti organizace.

Při činnosti organizace se jednotlivé druhy majetku chovají různě – některé zachovávají svou původní formu, slouží organizaci dlouhou dobu a postupně se opotřebovávají. Jiné svou formu mění, spotřebovávají se, nebo se směňují na nový majetek. Z těchto důvodů se majetek v organizaci rozděluje na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Dlouhodobý majetek se dále dělí na hmotný (movitý s hodnotou nad 40 tis. Kč a nemovitý), nehmotný

Informace zjištěné prostřednictvím účetnictví mají svoji využitelnost u různých skupin uživatelů, které se zaměřují buď na financování organizace (vlastníci, věřitelé), na hospodářský výsledek organizace (vláda, veřejnost, zákazníci, konkurenční podniky) či jsou vůči organizaci vázáni pracovními povinnostmi (manažeři, ostatní zaměstnanci). Uživatele lze dle dalšího hlediska zároveň rozdělit na interní (např. management organizace) a externí (např. finanční úřad).

K nejdůležitějším charakteristikám informací, které účetnictví zachycuje, patří: relevantnost (pro uživatele důležité informace), objektivita (nestranné informace, které jsou nezaujaté a průkazné), včasnost (aktuální informace), srozumitelnost (jasné a logické informace pochopitelné i pro externistu) a srovnatelnost (informace hodné posuzování, porovnávání a srovnávání).

Z obecného hlediska existuje v praxi několik forem účetnictví, které respektují značné rozdíly mezi účetními jednotkami (např. jiné požadavky na účetnictví malého spolku a jiné požadavky na velké mezinárodní nadace). Podoba účetnictví (všech jeho forem) vychází ze zákona o účetnictví, resp. z dalších přidružených právních předpisů.

Základem finančního účetnictví jsou účetní doklady (obsahující předepsané náležitosti), které dokládají uskutečnění hospodářské operace (tzv. vznik účetního případu – změnu stavu či pohyb majetku). Na základě účetního dokladu je vytvořen účetní záznam do účetních knih (např. do účetního deníku či hlavní knihy). Na závěr účetního období organizace vytváří účetní výkazy (např. rozvahu a výkaz zisku a ztráty), které shrnují proběhlé majetkové změny a informují o výsledku hospodaření organizace.

Blízko k finančnímu účetnictví má tzv. účetnictví jednoduché, jehož jediným smyslem je správné vyjádření základu daně z příjmů. To samo může probíhat mimo systém finančního účetnictví (úpravou zisku na daňový základ) či formou výběru účetních informací ze systému finančního účetnictví (pouze některé z celku).

1.3.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví poskytuje manažerům organizací soubor informací týkající se vnitřních jevů (především struktura nákladů a výnosů organizace).

Oproti účetnictví finančnímu je orientováno na budoucnost, podstatnou částí práce manažerského účetního je tedy aktivní ovlivňování budoucnosti. Můžeme říci, že hlavním úkolem je dodat včas správné informace a doporučení relevantním uživatelům, kteří tyto použijí pro manažerské rozhodování (např. volbu správné varianty)². Rozhodující je, jaký typ informací poskytuje manažerské

(např. software s hodnotou nad 60 tis. Kč) a finanční (např. dluhopisy s dobou splatnosti nad 1 rok). Krátkodobý (též oběžný) majetek se dále dělí na zásoby (materiálu, zboží a vlastní výroby – výrobky), pohledávky a finanční (např. finanční prostředky na bankovním účtu či v pokladně).

Druhý pohled na majetek organizace vychází z hlediska způsobů krytí majetku: z čeho nebo za co byl majetek pořízen. Jedná se tedy o vztah k majetku (tj. vlastnictví). Rozlišuje se majetek krytý z vlastních a cizích zdrojů. Vlastní zdroje tvoří základní kapitál organizace, fondy a nerozdělený zisk. Tento majetek organizaci skutečně patří, neboť byl do organizace vložen při jejím založení nebo byl vytvořen činností organizace (ziskem). Cizí zdroje představují všechny dluhy (současné závazky) organizace vůči dodavatelům, bankám, pracovníkům a dalším věřitelům.

² Mnohdy jsou pro volbu správné varianty využívána tzv. kritéria racionality (označovaná též 3E). Ta zahrnují:

- a) Hospodárnost (economy) – odráží racionalitu vynakládání a využívání ekonomických zdrojů v dané operaci. Lze ji měřit výší a vývojem průměrných nákladů na kalkulační jednici, a to ve formách úspory (minimalizace nákladů na výkon) a výtěžnosti (maximalizace objemu výkonu).

účetnictví řídicím pracovníkům, přičemž určující je členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu.

Interpretace manažerského účetnictví je značně rozdílná a liší se organizací od organizace. Neexistuje tedy jednoznačné vymezení pojmu a jeho obsahu. Na druhou stranu vlastní praxe objektivně vede ke sbližování stanovisek a názorů, definice manažerského účetnictví může proto vypadat například takto: *...nedílná součást řízení, zabývá se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro: formulování strategie; plánování a kontrolní činnost; tvorbu rozhodnutí; optimalizaci využití zdrojů; zobrazení aktuálního stavu organizace; zobrazení stavu organizace zaměstnancům; ochranu a zabezpečení aktiv.*

Historie manažerského účetnictví je zhruba takováto:

Vznik manažerského účetnictví je datován do 20. let 20. století. Manažerské účetnictví představovalo jednoduchou formu nákladového účetnictví a zobrazování souvisejících nákladů, výnosů a zisku konkrétních produktů.

Druhá fáze vývoje manažerského účetnictví vycházela z potřeby kontroly a efektivního operativního řízení výrobního procesu (tj. ve vztahu k pracovní síle a liniovým manažerům). Dnes hovoříme o tzv. odpovědnostním nákladovém účetnictví.

Třetí fáze vývoje manažerského účetnictví pak vychází z potřeby informační podpory pro manažerská rozhodnutí, tj. na operativní a taktické úrovni a později na úrovni strategické a investiční. V této fázi se snažíme o rozšíření poskytovaných informací o takové, které umožní vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje organizace.

Blízko k výše představenému manažerskému účetnictví má účetnictví nákladové a controlling. **Nákladové účetnictví** se zaměřuje na ekonomickou realitu z hlediska intervalových veličin (úkolem je účelový popis variant). **Controlling** v obecné rovině představuje systém pravidel sloužící k porovnávání žádoucího (plánovaného) stavu se stavem skutečným.

1.3.3 Provázanost finančního a manažerského účetnictví

Rozdílné požadavky externích uživatelů účetních informací (finančního účetnictví) a potřeb řízení (manažerské účetnictví) vede ke dvěma metodickým cestám a jejich kombinacím, jak oddělené účetní systémy vzájemně propojit. Finanční účetnictví totiž může být manažerskému velmi užitečné.

První variantou je tzv. **jednookruhová soustava účetnictví**, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů (externích i interních) formou různě členěné analytické evidence (nákladů, výnosů, aktiv, závazků a kapitálu). Existuje jeden systém.

Druhou variantou je tzv. **dvouokruhová soustava účetnictví**, která zajišťuje požadavky každé skupiny uživatelů v relativně odděleném účetním okruhu. Soustava je v praxi řešena prostřednictvím spojovacích a rozlišovacích účtů.

-
- b) Efektivnost (efficiency) – hodnotí vynaložené náklady s ohledem na míru ekonomického zhodnocení (vztah mezi získaným prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů).
 - c) Efektivita (effectiveness) – vyjadřuje míru dosažení stanovených cílů a úkolů. Lze ji měřit formou rozdílu proti předem stanoveným hodnotám.

V praxi při zpracovatelském řešení vztahu finančního a manažerského účetnictví se používá obvykle kombinace obou možností.

Zamyslete se:

1.1

Které obory informační soustavy spadají do manažerského účetnictví?

Proč potřebují zaměstnanci ekonomické informace o organizaci?

1.2

Jak je možné využít ekonomické informace zjištěné ve finančním účetnictví (a nejenom v něm) při určování strategie organizace a zjišťování dosažených výsledků?

1.3

Jaké jsou rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (konkrétně: časové hledisko, obsahové hledisko, formální stránka...)?

1.3.1

Jaké zákony jsou dle Vás relevantní ve vztahu k finančnímu účetnictví?

Jaké základní finanční výkazy byste měli mít k dispozici při analýze své organizace?

Jaké informační potřeby jsou shodné u zakladatelů organizace a dlouhodobých věřitelů?

Mají přednost některé skupiny uživatelů před jinými (s ohledem na jejich informační požadavky)?

Jaký je rozdíl mezi pojmy: účetní doklad x účetní kniha x účetní výkaz. K čemu vyjmenované slouží?

Jaké jsou základní cíle a charakteristické rysy finančního, daňového a manažerského účetnictví?

Jaké mohou být odlišnosti v požadavcích externích a interních uživatelů na informace v případě finančního a manažerského účetnictví?

1.3.2

Jak byste konkrétní kritérium racionality (hospodárnost, efektivnost a efektivita) zjišťovali na příkladu vybrané nestátní neziskové organizace?

Jaké podklady by bylo dle Vás nezbytné získat pro hodnocení dle kritérií racionality?

Jaký je vztah mezi controllingem a manažerským účetnictvím?

1.3.3

Co si představíte pod pojmem jednookruhová a dvouokruhová soustava účetnictví?

2. Náklady, kalkulace a rozpočetnictví

Tato kapitola se zaměřuje především na představení pojmů náklady, kalkulace a rozpočetnictví. Nejprve Vám budou představena různá hlediska, jak náklady členit. Dále budete seznámeni s pojmem kalkulace a s ním spojenými základními kalkulačními vzorci a kalkulačními metodami. Závěr kapitoly se zabývá potřebností rozpočtu a různými způsoby, jak lze rozpočet sestavit. Některé podoby rozpočtů budou ilustrovány ukázkami. V kapitole také naleznete představení obou stran rozpočtu – nákladové a výnosové, to vše s vymezením specifik pro organizace nestátního neziskového sektoru.

2.1 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Náklady představují peněžní vyjádření vynaložení ekonomických zdrojů v rámci určité aktivity.

Právě nejdůležitějším rysem, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního, je výrazně větší potřeba informací o nákladech. Středem zájmu jsou informace vyžadované jak pro řízení ne/podnikatelských procesů, tak pro rozhodování o budoucích variantách.

Odlišnosti mezi finančním a manažerským účetnictvím jsou tak zásadní, že pojem **náklad** je v obou subsystémech rozdílně vymezen. Pro členění nákladů existuje poměrně rozličná terminologie. Účelem je především pochopit význam členění, tj.:

- jak se v organizaci náklady chovají;
- jaké jsou zákonitosti vývoje nákladů;
- jak náklady vyhodnocovat;
- jak o nákladech rozhodovat;
- jak náklady řídit.

Možná hlediska členění nákladů obsahuje tento soupis:

1. dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu** (prvotní, externí);
2. dle **účelu vynaložení**, tj. dle vztahu mezi vynaloženými náklady k výkonům;
3. dle **kalkulace** (jednicové = přímé a režijní = nepřímé);
4. dle odpovědnosti, tj. dle **místa vzniku** (druhotné, interní);
5. dle **objemu výroby** (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé);
6. dle **rozhodování** (oportunitní).

2.1.1 Členění nákladů podrobněji

Jednotlivá členění budou detailněji představena.

1. členění nákladů dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu**

Při druhovém členění jsou zdůrazňovány tyto základní vlastnosti nákladů:

- z hlediska účetního zobrazení jsou prvotní a zobrazují se hned při vstupu,
- jsou externí, vznikají spotřebou materiálu, práce či služeb od jiných subjektů (dodavatelů, zaměstnanců),
- z hlediska jejich možného členění jsou jednoduché.

Druhové členění nákladů je na úrovni organizace informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v organizaci a vnějším okolím, které je schopno jmenované zdroje poskytnout.

Druhé členění nákladů dále odpovídá na praktické otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, další ekonomické zdroje a ostatní externí výkony a služby.

2. členění nákladů dle účelu vynaložení (tzv. výkonově orientované členění)

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady s tzv. vědními a technickoekonomickými vztahy uvnitř organizace, ve vztahu ke konkrétním výkonům (práce, výrobek, služba) a činnostem (dílní aktivita, obslužná činnost).

Účelový vztah nákladů lze hodnotit s různou mírou podrobnosti v několika úrovních. Nejdříve se obvykle náklady rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (hlavních) činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V dalším kroku se provádí podrobnější členění např. podle aktivit nebo jednotlivých operací. Rozhodující je identifikace věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů a jehož velikost je určující také pro úroveň nákladů.

Cílem tohoto členění je především najít odpověď na otázky: Jaké jsou náklady prováděných výkonů? Jak řídit jejich hospodárnost? Které z výkonů jsou při současných cenách nejvýhodnější? Jak měřit jejich přínos apod.

3. členění nákladů dle kalkulace

Pro ocenění naturální spotřeby se určí norma – úroveň nákladů na dílní část technologického procesu. Jejím vynásobením skutečným počtem provedených výkonů (operací) zjistíme jednotku dílního výkonu. Tato část technologických nákladů se nazývá **náklady jednicové** (tzv. přímé náklady).

Oproti tomu výše nákladů na obsluhu a řízení je ovlivňován rozsahem činnosti pouze rámcově – jejich nákladový úkol je zpravidla určován jako souhrn limitů a normativů platných pro určité časové období případně celkový předpokládaný objem výkonů za určité období. Tuto část nákladů označujeme za **náklady režijní** (tzv. nepřímé náklady).

4. členění nákladů dle odpovědnosti, tj. dle místa vzniku

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku (či útvaru) je výchozím momentem členění, na které navazuje členění podle odpovědnosti za jejich vznik.

Vnitropodnikové útvary, kterým tyto náklady přiřazujeme do odpovědnosti, nazýváme odpovědnostními středisky (vyjádření diferencovaného přínosu konkrétního místa na celoorganizačním výsledku). Střediska se vztahují k ekonomické struktuře organizace navazující bezprostředně na organizační sktrukturu. Úkolem struktury je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zejména vedoucích pracovníků v jejich věcné podobě (jaké má konkrétní pravomoci, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá).

Náklady, které vznikají odebírajícímu středisku, lze označovat za náklady interní a bývají jim prisuzovány tyto vlastnosti:

- z hlediska organizace jsou druhotné a zobrazují se na vstupu podruhé (poprvé se objevily ve středisku, které daný výkon provedlo);
- jsou složené (lze je nadále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány).

5. členění nákladů dle **objemu výroby**

Toto členění zahrnuje dvě základní skupiny nákladů, a to náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů – **variabilní náklady**, a náklady, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacit zůstávají neměnné – **fixní náklady**.

Variabilní náklady lze přitom dále členit na:

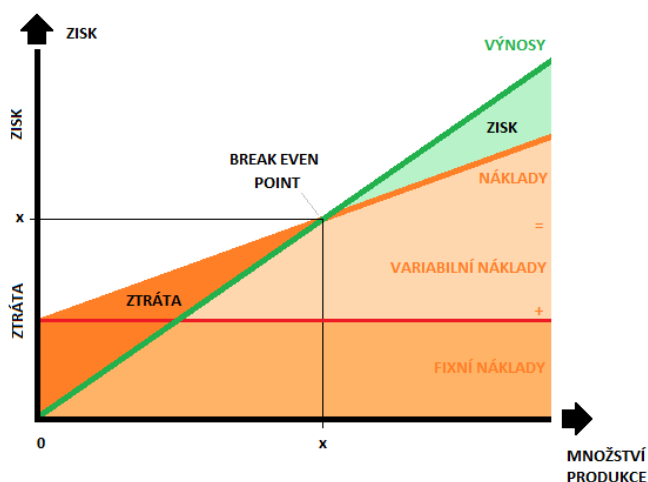
- **Podproporcionální náklady** – nákladové složky v absolutní výši zpravidla rostou pomaleji než objem prováděných výkonů, tj. jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá (např. náklady na opravy a údržbu strojního zařízení ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny).
- **Nadproporcionální náklady** – absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů (např. vyšší spotřeba pohonných hmot při vyšší rychlosti).
- **Proporcionální náklady** – náklady na jednotku jsou konstantní a jejich celkový objem poroste přímo úměrně počtu výkonu (např. servisní oprava automobilu po ujetí určitého počtu kilometrů).

I fixní náklady lze dále členit, a to do dvou skupin:

- **První skupina** – náklady často vynakládané ještě před zahájením ne/podnikatelského procesu (např. při realizaci investičního rozhodnutí).
- **Druhá skupina** – náklady spojené s využitím vytvořené kapacity.

Vhodným metodickým nástrojem plánování a kontroly zisku je **analýza bodu zvratu** (jinde též bod rentability, či break even point), která s variabilními a fixními náklady pracuje. Analýza odpovídá na otázku: Jaký je minimální objem (rozsah) výroby či výkonu nutný k tomu, aby byly celkové náklady pokryty tržbami (výnosy), neboli od jakého objemu začne vznikat zisk? Pokud jej organizace nedosáhne, buď začne provoz dotovat úvěry či půjčkami (vlastními či cizími), nebo dřív či později organizace zanikne. Bod zvratu a jeho projekce tedy ukazuje ekonomickou životaschopnost projektů či fungování organizace.

Obrázek 1: Znázornění bodu zvratu (break even point)



Pramen: Autoři.

6. členění nákladů dle **rozhodování** (oportunitní)

Tzv. oportunitní náklady vycházejí z úvahy, že konkrétní výdej majetku za účelem jeho zhodnocení v jedné aktivitě znemožňuje jeho využití jiným alternativním způsobem.

2.1.2 Rozlišení nákladů pro manažerské účetnictví

Mimo výše vymezených přístupů k obecnému členění nákladů lze poukázat i na různá pojetí nákladů z pohledu účetnictví manažerského. Celkově lze zmínit tři pojetí: finanční, hodnotové a ekonomické.

Finanční pojetí – vychází z finančního účetnictví. Primárně zdůrazňuje množství vynaložených peněz a zachování nominálního peněžního kapitálu. Náklady jsou v tomto pojetí chápány jako v peněžní formě vyjádřené účelové vynaložení hospodářských prostředků a práce, které vznikají jako důsledek provádění jednotlivých operací v rámci činnosti organizace.

Náklady představují pro organizaci převážně souhrn spotřebovaných prostředků a práce za určité období. V rámci finančního pojetí lze přitom rozlišovat dvě skupiny nákladů:

- Náklady produktu (jednicové) x období (režijní)
- Náklady nespotebované (z rozvahy) x spotřebované (z výsledovky)

Hodnotové pojetí – zdůrazňuje v peněžní formě vyjádřenou spotřebu reálných ekonomických zdrojů jako výrobních faktorů a zachování věcného kapitálu. Vychází z běžného řízení a kontroly aktuálně uskutečňovaných aktivit (např. bezplatná práce podnikatele).

Ekonomické pojetí – řeší otázky optimální alokace zdrojů nebo účelného využití již alokovaných zdrojů. Uvažuje oportunitní náklady, které představují efekt z neuskutečněných alternativ v důsledku spotřeby omezených zdrojů na vybranou variantu.

2.2 Kalkulace

Základním nástrojem řízení po linii výkonů je kalkulace. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně (věcně) vyjádřený výkon.

2.2.1 Pojem a druhy kalkulací

Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici, ta přitom představuje věcně i rozsahově vymezenou měrnou jednotku, ke které se vztahují náklady i související ekonomický prospěch. Kalkulační jednicí tedy může být jakýkoliv výkon, který je jednoznačně vymezen množstvím, časem nebo jiným způsobem (např. jeden kus konkrétního výrobku, jedna vyučovací hodina v kurzu, příp. celý kurz výuky v určitém vymezeném rozsahu, jedna hodina práce archiváře...)

Pojem kalkulace nákladů lze obecně chápat ve třech základních významech:

- 1) Jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon organizace, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici).
- 2) Jako výsledek této činnosti, tedy propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici.
- 3) Jako vydělitelná část informačního systému podniku, která je úzce spjatá s nákladovým účetnictvím.

Kalkulace lze členit dle časového horizontu podle toho, kdy se kalkulace sestavují. Rozlišují se kalkulace předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace se sestavují, před započítáním služby nebo před zahájením činnosti. Při jejím sestavení se vychází z technických podkladů, z organizačních směrnic, z vývoje

nákladů za předcházející období apod. Podle přesnosti podkladů můžeme tyto kalkulace dále rozdělit na normové a propočtové. Normové kalkulace (plánované – delší časový horizont, operativní – krátký časový horizont) vychází z technických a technickohospodářských norem, které vcelku přesně určují kalkulované náklady. V případě propočtové kalkulace je míra přesnosti mnohem menší, neboť náklady se více méně odhadují na základě nákladů za minulé období.

Výsledné kalkulace se sestavují po skončení výroby nebo po ukončení dílčí činnosti. Vychází se přitom z údajů získaných v účetnictví a zjišťují se skutečné náklady na kalkulační jednici.

Srovnáním předběžné a výsledné kalkulace se zjistí, zda se splnil očekávaný efekt a jaké vlivy se podcenily, nebo naopak přecenily.

2.2.2 Kalkulační vzorec

Struktura nákladů pro potřeby kalkulace je určena v tzv. kalkulačním vzorci. Neexistují závazná pravidla pro podobu kalkulačního vzorce (tj. typový kalkulační vzorec), která by stanovila jednotnou náplň a pořadí položek kalkulačního vzorce. Minimální členění nákladů zpravidla obsahuje níže uvedené položky.

Pro naše potřeby jsou uváděny dvě možné podoby kalkulačního vzorce. Je to z toho důvodu, že v případě nestátních neziskových organizací uvažujeme dva typy činností: činnost hlavní (tj. aktivity, které jsou úzce spojeny s realizací poslání) a činnost vedlejší (resp. hospodářskou či ekonomickou aktivitu, která představuje aktivity doplňkové).

Schéma 3: Kalkulační vzorce využívané v nestátním neziskovém sektoru

a) vzorec pro realizaci poslání

1) přímé náklady

2) režijní náklady

Suma: vlastní náklady výkonu

3) ztráta

Σ Cena bez DPH

b) vzorec pro hospodářskou činnost

1) přímé náklady

2) režijní náklady

Suma: vlastní náklady na služby

3) zisk (je-li kalkulován)

Σ Cena bez DPH

Pramen: Autoři.

Důležité místo v rámci vymezených kalkulačních vzorců zauímají přímé a režijní náklady, svou úlohu sehrává také hospodářský výsledek. Jednotlivé pojmy budou níže podrobněji popsány.

Přímé náklady (jednicové) lze přesně a přímo přiřadit kalkulační jednici podle norem nebo propočtů (vyvíjejí se podle počtu kalkulačních jednic). Mezi přímé náklady patří zejména přímý materiál, který tvoří hmotnou podstatu výrobku anebo je jinak přímo vázán na vznik jednotky výkonů. Dále pak přímé mzdy, což jsou mzdy pracovníků podílejících se na zhotovování výrobku nebo na provedení služby. Podle výkonových norem nebo norem obsluhy můžeme přesně určit výši přímých nákladů. V návaznosti na tyto náklady vznikají i další přímé náklady, např. na zákonné zdravotní a sociální pojištění vztahující se k přímým mzdám, spotřeba speciálních nástrojů, technologická energie apod.

Režijní náklady (nepřímé) jsou spojeny s obsluhou a řízením jednotlivých organizačních útvarů a v poměrné výši musí být zahrnuty do ceny kalkulační jednice. Pro výpočet režijních nákladů v rámci

kalkulací se použijí tzv. kalkulační metody. Do režijních nákladů se zpravidla řadí spotřebovaná energie, odpisy investičního majetku, spotřeba režijního materiálu, nákup drobného majetku, opravy a údržba, náklady na služby jako jsou výkony spojů, finanční služby peněžních ústavů atd. V režijních nákladech jsou rovněž zahrnuty mzdy pracovníků vykonávajících sekundární funkce jako např. řídicích pracovníků a administrativního aparátu a k nim náležící zdravotní a sociální pojištění, tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb a další.

Hospodářský výsledek (zisk vs. ztráta) je rozdíl mezi vlastními náklady a smluvní cenou. V předběžné kalkulaci je stanoven hospodářský výsledek formou obvyklé míry rentability k vlastním nákladům. Zatímco v rámci hlavní činnosti se počítá se záporným hospodářským výsledkem – ztrátou. V případě činnosti hospodářské se kalkuluje zisk. Je tomu především proto, aby byla pokryta míra rizika spojená s realizací všech záměrů vycházejících z poslání. Hospodářská činnost přitom nemůže být ve svém úhrnu dlouhodobě ztrátová. Případná dílčí ztráta se hradí z rezervního fondu, do něhož jsou vloženy části kladného hospodářského výsledku. Nemá-li organizace podmínky pro to, aby trvale dosahovala v hospodářské činnosti zisku, musí takovou činnost ukončit.

2.2.3 Metody kalkulování

Metody kalkulování řeší způsob výpočtu jednotlivých položek v kalkulaci podle toho, jak je výroba organizována, jaké jsou k dispozici podklady a o jaký druh kalkulace se jedná.

Přímé náklady se zjistí na základě technickohospodářských norem na jednotku a celkové náklady se vypočítají jako součin jednicových nákladů a objemu produkce. U režijních nákladů je postup opačný. Celkové náklady na opravy, na spotřebu energie, celkové režijní mzdy a další náklady se pomocí kalkulačních metod rozdělují na kalkulační jednice.

Volba vhodné metody kalkulování je obecně závislá na:

- předmětu kalkulace (kalkulační jednice vs. kalkulované množství);
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace (Jak? Proč?),
- struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Podle teorie alokace by mělo přiřazování nákladů respektovat tyto principy:

- příčinnost vzniku nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčině vyvolal;
- únosnost nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovou výší nákladů, jakou je schopen unést;
- průměrování nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, jaké na něj v průměru připadají.

V praxi se používají nejčastěji tyto metody kalkulování:

1. Kalkulace prostým dělením;
2. Kalkulace dělením s poměrovými čísly;
3. Kalkulace přírážková;
4. Kalkulace postupná a průběžná.

Jednotlivé metody budou dále blíže popsány.

1. Kalkulace prostým dělením

Metoda se používá při stejnorodé výrobě, kdy se všechny náklady vztahují k jednomu druhu výkonů. Přímé náklady se zjistí podle norem, ostatní náklady režijního charakteru se dělí objemem výroby.

2. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Dělení s poměrovými čísly se používá při výrobě podobných výrobků, vyráběných stejnou technologií a lišících se rozměry, tvarem apod. Společné náklady se rozdělují podle poměrových čísel, která vyjadřují vztah k základnímu výrobku (např. množství materiálu, které se liší u jednotlivých výrobků, udává poměr pro propočet nepřímých nákladů).

3. Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se používá při různorodé výrobě. Společné režijní náklady je přitom nutno rozvrhnout do ceny jednotlivých výrobků podle zdůvodněné rozvrhové základny, která vyjadřuje přímou úměru mezi růstem režijních nákladů a zvolenou veličinou. Vybrat vhodnou základnu bývá obtížné. Volí se proto taková veličina, která se těmito podmínkám nejvíce přibližuje, a přitom je poměrně snadno zjistitelná. Nejčastěji to bývají přímé mzdy, i když přímou úměru mezi růstem režijních nákladů a přímými mzdami nelze vždy prokázat. Kromě přímých mezd to mohou být i jiné přímé náklady, např. spotřeba materiálu, případně celkové přímé náklady.

4. Kalkulace postupná a průběžná

Je-li výroba rozdělena do několika fází, v nichž nejprve vznikají polotovary vlastní výroby a teprve v poslední fázi finální výrobek, sestavuje se kalkulační výpočet finálního výrobku nejprve jako kalkulační postupná, při níž se zjistí ceny polotovarů, které se uvádějí v následující fázi jako samostatné položky přímých nákladů. Finální výrobek, který se získá v poslední fázi, se pak kalkulace znovu v průběžné kalkulaci, v níž jsou polotovary rozpočítány do původních nákladů kalkulačního vzorce.

2.3 Rozpočetnictví

Základním nástrojem finančního plánování je rozpočet. Zjednodušeně lze říci, že rozpočet je plán činnosti organizace na určité období vyjádřený v peněžních jednotkách. Rozpočet tedy udává, kolik organizace bude potřebovat zdrojů k zajištění své činnosti, tj. k pokrytí nákladů. Z této definice vyplývá velmi úzká návaznost na strategické plánování organizace, neboť nejdříve musí organizace vědět, jaké činnosti hodlá realizovat (a jaké se k nim pojí náklady), a teprve potom může sestavovat rozpočet (vč. jmenování nezbytných zdrojů).

2.3.1 Důvody sestavování rozpočtu

Pro sestavování rozpočtu organizace mluví hned několik důvodů:

Vývoj – každá organizace by měla mít jasně definované své poslání a v návaznosti na něj také své zásady a cíle. Pomocí rozpočtu se cíle konkretizují v jednotlivých činnostech a vyjadřují jejich hodnotu v univerzálních peněžních jednotkách. Tato skutečnost pomáhá jak při prezentaci cílů mimo organizaci, tak i při jejich dalším zpřesňování uvnitř organizace.

Plánování – rozpočet je nedílnou součástí plánu činnosti organizace na určité období. Vyjadřuje „realisticky optimistický“ předpoklad, kolik finančních prostředků je nezbytné získat, aby v daném období bylo dosaženo zamýšlených cílů.

Řízení a hodnocení činnosti – v průběhu daného období slouží rozpočet k periodickému porovnávání předpokladů se skutečností (tj. výstupy z účetnictví organizace). Tento proces je základem finančního řízení, poskytuje informace o tom, zda má organizace dostatek finančních zdrojů pro činnost (zda si může dovolit rozšíření činnosti, či naopak, zda má klást důraz na získávání dalších finančních zdrojů). Schopnost „vejít se“ v průběhu období do předpokládaného rozpočtu ukazuje schopnost organizace nakládat efektivně s finančními zdroji.

Získávání prostředků pro činnost (fundraising) – rozpočet má velmi důležitou funkci v procesu získávání prostředků, neboť případnému dárci může velmi přesně ukázat, jak budou svěřené prostředky využity k zabezpečení cílů organizace. Reálně postavený rozpočet je (spolu s jasnými a přitažlivými cíli organizace) základním předpokladem pro efektivní a úspěšný fundraising.

2.3.2 Jak se obecně postupuje při tvorbě rozpočtu

S ohledem na to, že je rozpočet (finanční plán organizace) jedním ze zásadních dokumentů, které charakterizují plánovanou činnost organizace, podléhá zpravidla rozpočet schvalování vrcholnými orgány. Samotnou přípravu rozpočtu po odborné stránce často provádí výkonný ředitel, ekonom nebo účetní, a to vždy v úzké spolupráci s odbornými programovými pracovníky.

Rozpočet coby součást manažerského účetnictví a základní nástroj řízení organizace může být zpracováván v různých podobách např. v závislosti na:

- uvažovaném časovém horizontu (operativní, krátkodobý, strategický, kapitálový...),
- časovém vymezení (pevný vs. klouzavý, který je zpracován pro krátké časové úseky a je průběžně aktualizován),
- rozsahu zpracování (dílčí – pro potřeby konkrétní aktivity vs. globální, tj. celooorganizační)
- či závaznosti (limitní – strop nákladů a výnosů vs. indikativní – odhady a předpokládané částky, které mají především smysl „stimulace“).

Stejně tak může organizace využívat různé metody přípravy rozpočtu, za ty základní jsou považovány: přírůstková metoda a metoda vycházející od nuly (někdy též „zero based budgeting“).

Přírůstková metoda přitom předpokládá existenci rozpočtu zpracovaného pro předchozí období (dílčí projekt či globální rozpočet), který je upraven o meziroční změny. Důvodem změn může být zvyšování či naopak snižování kapacit organizace, nebo také meziroční změny cen stupních proměnných.

Metoda stavby **rozpočtu od nuly** nevychází z předchozích rozpočtů a předkládaný výstup je založen na znovu hodnocení a znovu určení nákladové a výnosové stránky. Zero base budgeting bývá využíván především u nových projektů či u nově založených organizací, mohou jej nicméně využít i ustálené subjekty ve snaze o větší reálnost. Metoda je spojena s určitou časovou náročností a pracností.

2.3.3 Typy rozpočtů

Pro řízení nestátních neziskových organizací bývají zpravidla využívány tři základní typy rozpočtů. Jde o rozpočet programový, zdrojový a rozpočet finančních toků (někdy též přehled finančních toků). Právě tyto tři budou dále podrobněji představeny, neboť v různých variantách nacházejí v organizacích

největší uplatnění. Kromě uvedených, které mohou mít nespočet variací, existují i další typy, např. investiční rozpočet (pokud organizace spravuje nebo pořizuje investiční majetek), těm se však v tuto chvíli nebudeme věnovat.

1. Programový rozpočet

Programový rozpočet je nejznámější a nejpoužívanější typ, který přímo navazuje na plán činnosti organizace a představuje tak východisko pro tvorbu dalších typů rozpočtů. Jeho předností je přehlednost.

Podle rozsahu činnosti dané organizace bývá rozdělen do jednotlivých oblastí (tzv. programů). Ukazuje na jedné straně předpokládané náklady k zabezpečení každého jednotlivého programu organizace (vč. administrativní režie) a na straně druhé předpokládané zdroje finančních prostředků na každý jednotlivý program. Cílem je zachytit komplexně předpokládané výnosy a náklady v daném období nezávisle na skutečných finančních tocích.

Klasický rozpočet má dvě části – výnosy a náklady. Tradičně jsou umístovány pod sebou na levém kraji, zatímco jednotlivé programy a režie organizace jsou nadepsány nahoře směrem doprava. Pozdější práci s rozpočtem si lze velmi usnadnit a zpřehlednit tím, že struktura výnosových a nákladových kategorií je navržena v souladu se členěním užívaným v účetnictví (v souladu s účetním rozvrhem u finančního účetnictví).

Při tvorbě programového rozpočtu se postupuje přibližně takto:

- dle plánu činnosti organizace jsou identifikovány jednotlivé programy (mohou být specifikovány jako nákladová střediska);
- dále jsou vyjádřeny potřeby jednotlivých programů v peněžních jednotkách (tj. přímé náklady na jednotlivé programy);
- poté jsou vyjádřeny potřeby celkového řízení, administrativy a fundraisingu organizace (tj. režijní náklady organizace);
- následně jsou rozděleny režijní náklady organizace mezi jednotlivé programy (užívané propočty jsou uváděny v textu dále);
- nakonec jsou identifikovány a rozděleny finanční zdroje mezi jednotlivé programy (tj. vyjádřeny a přiřazeny výnosy organizace).

Každá organizace má kromě nákladů přímo spojených s určitým programem i náklady, které jsou nezbytné pro chod organizace jako celku (náklady na celkové řízení, administrativu, získávání finančních zdrojů, hospodaření s financemi a majetkem, marketing, atd.). Někdy jsou tyto náklady označovány jako náklady „obslužné činnosti“. Jejich přítomnost se pojí s právními předpisy (např. nutnost vést účetnictví), nebo s elementárními potřebami zajištění existence samotné organizace (např. fundraising). Struktura režijních nákladů může být velmi podobná struktuře nákladů na jednotlivé programy (osobní náklady, náklady na služby, materiál a vybavení).

Je důležité vzít na vědomí, že režijní náklady představují nedílnou součást celkových nákladů organizace. Zároveň je důležité s touto skutečností seznámit i potenciální dárce, kteří jsou často ochotni podporovat pouze přímé náklady na program a mají tendence režijní náklady ze své podpory eliminovat.

Pro rozdělení režijních nákladů mezi jednotlivé programy (čtvrtý bod z výše uvedeného postupu sestavení rozpočtu), lze užít několik metod, které do určité míry odpovídají výše nastíněným kalkulačním metodám:

- rovnoměrné rozdělení – nejjednodušší možnost, která nemusí odrážet skutečný stav. Možnost předpokládá, že každý program vyžaduje stejné množství obslužných činností;
- na základě celkové výše přímých nákladů jednotlivých programů – možnost vychází z předpokladu, že čím je daný program nákladnější, tím je pracnější a více se podílí na spotřebě obslužných činností;
- na základě velikosti cílových skupin jednotlivých programů – možnost lze využít u programů, kde lze přesně vyčíslit množství obslužených osob. Předpokladem je, že čím více lidí má prospěch z daného programu (čím více klientů daný program obsluží), tím je náročnější i na obslužné činnosti;
- propočet pro každý režijní náklad zvlášť podle toho, jaká je spotřeba dané obslužné činnosti jednotlivým programem – nejpracnější varianta, kdy je každá obslužná činnost zkoumána samostatně a pro každý program je určen poměr její spotřeby. Nevýhoda pracnosti je vyvážena tím, že takto rozdělené režijní náklady budou nejuvěrněji odrážet skutečný stav.

Obrázek 2: Ukázka možné podoby programového rozpočtu

PRÍJMY	vyuka	ubytování	pronájem	strava	prodej	provoz	celkem
výnosy výuka							
výnosy pronájem							
výnosy ubytování							
výnosy stravovací činnost							
výnosy prodej							
dary							
dotace provoz							
dotace mzdy							
dotace OPŽP							
CELKEM							
VÝDAJE	vyuka	ubytování	pronájem	strava	prodej	provoz	celkem
osobní náklady ...							
dpp ...							
opravy a rozvoj materiálu							
údržba a revize							
ostatní služby (telefon, internet, pojištění...)							
bankovní poplatky							
manka, škody a zaokrouhlovací rozdíly							
poplatky a daně							
elektřina							
elektřina pro vytápění							
materiál výuka							
obnova materiálu - výuka							
vybavení dotovatelné - výuka							
materiál provoz a úklid							
obnova materiálu - provoz							
vybavení dotovatelné - provoz							
materiál kuchyně							
obnova materiálu - kuchyně							
vybavení dotovatelné - kuchyně							
materiál prodej - zboží							
služby provoz							
služby výuka							
služby ubytování / pronájem (obrátky prádla)							
cestovné výuka							
provoz motorových vozidel							
CELKEM							
HV							

Pramen: Autoři.

2. Zdrojový rozpočet

Zdrojový rozpočet znázorňuje, z jakých výnosů budou kryty konkrétní náklady dílčího programu organizace (obvykle) či činnost organizace jako celku (méně často). Zdrojový rozpočet tedy představuje vhodnou pomůcku pro organizace, které své aktivity hradí z více finančních zdrojů. Tato forma rozpočtu totiž ukazuje komplexně a samostatně náklady a výnosy jednoho určitého programu, a tím představuje vhodný doplněk výše uvedeného programového rozpočtu.

Zdrojový rozpočet lze využít i při fundraisingu organizace. Předkládá totiž organizaci informace o tom, kde existují místa nepokrytá finančními prostředky (je nezbytné ještě hledat zdroje). Zároveň nabízí argumenty pro případné donory (dárce). Většina donorů se totiž podílí na celkovém rozpočtu programu či akce pouze částečně, nicméně při alokaci zdrojů chtějí mít možní dárci jistotu, že je „akce“ finančně zabezpečena jako celek.

Z logiky napsaného má i zdrojový rozpočet dvě části – tj. výnosy a náklady. Zatímco náklady bývají v rámci znázornění zapsány do řádků, výnosy bývají zapisovány do jednotlivých sloupců. V rámci zobrazení jsou poté výnosy ke konkrétním nákladům přiřazovány v průniku buněk tabulky.

Při tvorbě zdrojového rozpočtu se postupuje přibližně takto:

- dle plánu činnosti organizace je identifikován konkrétní program, pro který bude rozpočet zpracováván;
- pro daný program jsou vyjádřeny veškeré potřeby (tj. přímé i nepřímé náklady) v peněžních jednotkách;
- následně jsou ke každému identifikovanému nákladu přiřazeny konkrétní finanční zdroje, nejprve jsou přitom přiřazovány tzv. vázané zdroje (předem určený účel), poté zdroje volné (organizace je může využít libovolně).

Obrázek 3: Ukázka možné podoby zdrojového rozpočtu

VÝDAJE	částka celkem	PŘÍJMY									částka celkem
		výnosy výuka	výnosy pronájem	výnosy ubytování	výnosy stravovací činnost	výnosy prodej	dary	dotace provoz	dotace mzdy	dotace OPŽP	
osobní náklady ...											
dpdp ...											
opravy a rozvoj materiálu											
údržba a revize											
ostatní služby (telefon, internet, pojištění...)											
bankovní poplatky											
manka, škody a zaokrouhlovací rozdíly (včetně dalších dokladů daň. neuznatelných)											
poplatky a daně											
elektřina											
elektřina pro vytápění											
materiál výuka											
obnova materiálu - výuka											
vybavení dotovatelné - výuka											
materiál provoz a úklid											
obnova materiálu - provoz											
vybavení dotovatelné - provoz											
materiál kuchyně											
obnova materiálu - kuchyně											
vybavení dotovatelné - kuchyně											
materiál prodej - zboží											
služby provoz											
(odpady, účetnictví externistou, kopírování...)											
služby výuka											
služby ubytování / pronájem (obrátky prádla)											
cestovné výuka											
provoz motorových vozidel											
CELKEM											

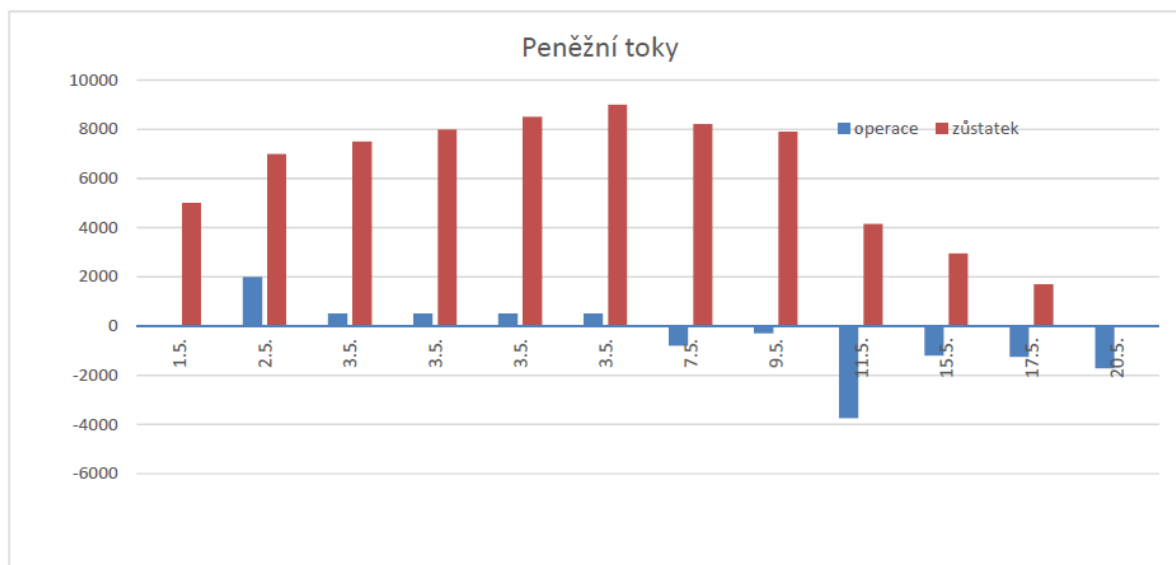
Pramen: Autoři.

3. Rozpočet peněžních toků (výkaz cash-flow)

Rozpočet peněžních toků bývá zpracováván v podrobné měsíční či čtvrtletní formě a představuje důležitý nástroj operativního finančního řízení. Navazuje totiž na programový a zdrojový rozpočet a upravuje je vzhledem ke skutečným tokům finančních prostředků (příjmům a výdajům), které nastanou během rozpočtovaného období.

Rozpočet finančních toků tedy obsahuje soupis všech předpokládaných příjmů a výdajů, ty jsou přitom řazeny dle časového hlediska. Toto zobrazení je zpravidla dále doplněno o vyjádření zůstatků a také o komentář s odvolávkami na zdroje informací k jednotlivým předpokladům.

Některé organizace v rámci rozpočtu peněžních toků rozlišují veškerou činnost organizace z hlediska financí na **tři základní oblasti: vlastní provoz organizace** (souvisí s posláním a cílovými skupinami);



operace	0	2000	500	500	500	500	-800	-300	-3750	-1200	-1250	-1700
zůstatek	5000	7000	7500	8000	8500	9000	8200	7900	4150	2950	1700	0
popis operace												
	počáteční stav	vklad hotovosti do pokladny	příjem platby úč. poplatku - Novák	příjem platby úč. poplatku - Veverka	příjem platby úč. poplatku - Prášková	příjem platby úč. poplatku - Zelenka	nákup potravin - chléb, cibule, jablka, tatranky...	telefonní náklady	ubytování - předem	doprava tam	doprava zpět	převod zůstatku na bankovní účet
datum	1.5.	2.5.	3.5.	3.5.	3.5.	3.5.	7.5.	9.5.	11.5.	15.5.	17.5.	20.5.

hmotné či **nehmotné investice** (výdaje s pořízením investic a příjmy na jejich financování); **finanční investice** (např. tvorba fondu uvnitř organizace jako prostředku pro zajištění dlouhodobé existence organizace).

Obrázek 4: Ukázka možné podoby výkazu cash-flow

Pramen: Autoři.

2.3.4 Nákladová a výnosová (zdrojová) stránka rozpočtu

Rozpočet má ze své podstaty dvě strany – nákladovou a výnosovou.

Nákladům (tj. peněžnímu vyjádření vynaložení ekonomických zdrojů v rámci určité aktivity) již bylo věnováno poměrně hodně prostoru v předchozích kapitolách. Náklady se navíc samy o sobě svou strukturou příliš neliší mezi sektory (tj. mezi sektorem soukromým, veřejným a nestátním neziskovým). Z toho důvodu se nákladové stránce na tomto místě nebudeme věnovat do větších podrobností. Naši další pozornost si ovšem zaslouží výnosy (tj. peněžní vyjádření prodaných výkonů organizace) nebo obecně zdroje (které nejsou přímo svázány s konkrétním výkonem).

Výnosy (zdroje)

Pro krytí nákladů jsou nezbytné výnosy. V případě nestátních neziskových organizací není financování aktivit tak přímočaré jako v případě ziskových subjektů v rámci tržního prostředí. Nestátní neziskové organizace zpravidla nabízejí klientům (pokud je lze definovat) své produkty a služby za nulové nebo výrazně nižší ceny, než jsou ty odpovídající skutečným nákladům. Organizace jsou tak nuceny hledat zdroje na různých místech, pro finanční zdraví organizace je navíc žádoucí, aby se organizace nespolehala pouze na jeden zdroj a aby mezi zdroji panovala diverzifikace, tj. aby bylo v organizaci zastoupeno více zdrojů.

Každému z možných zdrojů odpovídá jiná skupina „plátců“ a tedy i jiná veřejnost. Z tohoto důvodu musí organizace pamatovat na odlišné potřeby a požadovaný styl komunikace každého plátce. Za tímto účelem existuje soubor aktivit označovaných jako **fundraising**.

Samotný fundraising je přitom chápán jako plánovaný dlouhodobý proces, který má doporučený postup (od plánování přes realizaci až po evaluaci) i pestrou škálu vhodných metod: grantový fundraising, přímý poštovní styk, vyhlášení veřejné sbírky, uspořádání benefiční akce, osobní dopis či rozhovor, fundraising „od dveří ke dveřím“, testament fundraising, DMS... Základem úspěšného fundraisingu je uvědomění si, že fundraising není jenom o penězích, ale je především o budování dobrých partnerských vztahů.

Fundraisingové aktivity lze zaměřit na tyto tři základní skupiny zdrojů:

- **veřejné prostředky** – především dotace ve vztahu k příslušným ministerstvům, krajům či obcím;
- **soukromé prostředky** – prostředky od soukromých právnických a fyzických osob, které jsou získány prostřednictvím darovací smlouvy či v rámci nadačních příspěvků;
- **vlastní prostředky** – prostředky, které si organizace může obstarat sama tím, že např. vybírá členské příspěvky, účastnické poplatky na akcích, vstupné na akcích pro veřejnost, prodává své výrobky (nebo jiným způsobem získává tržby z vlastní činnosti) či uskutečňuje pro někoho reklamu.

Některé zdroje, bez ohledu na zařazení do příslušné skupiny, budou dále detailněji rozebrány.

Státní správa a samospráva (veřejné prostředky)

Veřejná podpora může nabývat dvou forem, tzv. přímá podpora je spjata s alokací finančních prostředků (ve formě dotace či daru), proti tomu stojí nepřímá podpora pro organizaci, která představuje úsporu zdrojů (např. symbolický pronájem, dar zbytného majetku, daňové slevy a nevybrané správní a místní poplatky). V rámci českého neziskového sektoru je důležitá především první forma, kdy jsou prostředky rozdělovány zpravidla na základě úspěšné žádosti nestátní neziskové

organizace v dotační výzvě. Své výzvy vyhlášují jak ústřední orgány – resortní ministerstva (především v rámci tzv. státní dotační politiky), tak státní fondy, kraje a obce. Vhled do dotační problematiky nabízí např. Rozbor financování nestátních neziskových organizací z veřejných prostředků, který je k dispozici na webu Úřadu vlády ČR.

Dotace z obecného hlediska představují vázaný zdroj – organizace se ve veřejnoprávní smlouvě zavazuje k užití prostředků pro konkrétní účel. Dotace mohou být poskytovány pro dílčí akci, na provoz organizace nebo jako investiční prostředky.

Dotace nepředstavují nárokový zdroj, některé typy organizací mají však na státní příspěvek nárok ze zákona (především církve a náboženské společnosti), který se váže na konkrétní právní formu či konkrétní vykonávané aktivity.

Podniky a podnikatelé (soukromé prostředky)

Některé podniky či velké firmy si vybuchovaly svůj grantový systém, prostřednictvím kterého mohou nestátní neziskové organizace žádat o podporu. Žádost zpravidla obsahuje informace o poslání, cílech organizace, popis projektu a jeho rozpočet. Tyto žádosti pak většinou posuzuje skupina lidí složená ze zástupců firmy.

V případě drobných firem a podnikatelů bývá pro podporu stále stěžejní osobní vztah a jednání probíhající mezi nimi a organizací. Podpora je zpravidla opřena o darovací smlouvu (možná podoba darovací smlouvy v příloze 1 textu). Předmětem daru mohou být jak finanční prostředky, tak poskytnutí vlastní služby (např. tisk a kopírování) či výrobku (např. nábytek, elektronika atd.). Druhá možnost je pro dárce jednodušší a z toho důvodu i preferovanější.

Dárci z řad podniků a podnikatelů mohou mít různé motivy pro realizaci darů, nezdědka bývá hlavním motivem i snaha o zlepšení vlastní reputace.

Individuální dárci (soukromé prostředky)

Individuální dárci představují pro nestátní neziskové organizace zajímavý zdroj peněžních prostředků. Zpravidla mezi dárce patří členové organizace, dobrovolníci, příbuzní cílových skupin či lidé podobných zájmů. Pro organizaci je důležité nejen dárce získat, ale také si jej i udržet. Za tímto účelem je nezbytné udržovat s dárce živou komunikaci založenou na pravidelném informování, jak bylo se získanými prostředky naloženo. Z jednorázového spokojeného dárce je poté snazší vytvořit dárce pravidelného (občas stačí jenom umět vhodně poděkovat).

Motivy individuálních dárců jsou oproti motivům právnických osob spíše spojeny s altruismem, s přízní vůči organizaci a s nadšením pro věc.

Nadace, nadační fondy (soukromé prostředky)

Řada českých nadací založených především díky zahraničnímu kapitálu (např. NROS, Open Society Fund Prague, Nadace partnerství...) nabízí možnost nadačních příspěvků na podporu aktivit dalších nestátních neziskových organizací či rozvoj neorganizované občanské angažovanosti. Postup podávání žádosti je obdobný jako v případě veřejného sektoru či firemních zástupců sektoru soukromého. Uchazeč zpracuje svou žádost pro vyhlášenou výzvu, o přidělení podpory ve formě nadačních příspěvků rozhoduje okruh osob blízký nadaci či nadačnímu fondu.

Vlastní činnost (vlastní prostředky)

Pod vlastní činností si lze představit jednak prodej vlastních výrobků a služeb (např. výrobky chráněné dílny či produkty vlastní farmy, nebo výukové programy), tak i nejrůznější akce, které organizace pořádá pro své členy i nečleny (burzy, plesy, aukce, loterie a další). Do kategorie vlastní činnost lze řadit i reklamu (tj. propagace za úplatu – spojení značky klienta se značkou dané nestátní neziskové organizace; možná podoba smlouvy o reklamě v příloze 2 textu) či výsledky tzv. hospodářské činnosti (tj. činnosti, která nemusí přímo odpovídat poslání organizace a je vykonávána za účelem zisku).

Členské příspěvky (vlastní prostředky)

U nestátních neziskových organizací, které jsou založeny na členském principu, (tj. především spolky, profesní komory, církve atd.) tvoří členské příspěvky pravidelný, předem plánovaný finanční zdroj.

Zamyslete se:

2.1.1

Jaké odlišnosti může mít pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví? Objasněte případné odlišnosti na příkladech.

Co je dle Vás důvodem pro interní sledování výnosů a nákladů v organizaci?

Jak lze členit náklady dle objemu výroby? Uvedte pro každé z dílčích členění příklad.

Jaký význam má užití bodu zvratu pro ekonomické řízení organizace?

Dle jakých kritérií lze členit náklady? Jak lze toto členění využít pro řízení a rozhodování v organizaci?

Jaké přístupy lze využít při řízení hospodárnosti fixních nákladů? Lze nějak ovlivnit výši vynaložených nákladů?

2.1.2

Jak se liší finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů?

Vžijte se do situace, že chcete koupit byt. Jaké faktory budete zvažovat? (K jednotlivým faktorům přistupujte dle uvedených pojetí.) Jaké veškeré náklady budou s nákupem bytu spojeny? Roztříděte náklady dle uvedených pojetí.

2.2.1

Co považujete za hlavní rozdíl kalkulačního vzorce užívaného v ziskovém a neziskovém sektoru?

Jaké příklady doplňkových činností vykonávají nestátní neziskové organizace? Nalezněte alespoň 3 organizace, které mají vedlejší činnost. Jak se ta liší od činnosti hlavní?

2.2.3

Kdy je vhodné užít metodu kalkulace prostým dělením a kdy metodu dělení s poměrovými čísly? Uvedte příklady.

2.3.1

Vyjmenujte alespoň tři důvody pro sestavování rozpočtu v nestátní neziskové organizaci.

2.3.3

Kdy využijete programový rozpočet a kdy rozpočet zdrojový?

Jakým způsobem byste postupovali při sestavování zdrojového rozpočtu?

Uveďte hlavní charakteristiky výkazu cash-flow, který postihuje vlastní provoz organizace?

Za jakých okolností může začínat výkaz cash-flow zápornou hodnotou?

2.3.4

Vyjmenujte specifika financování nestátních neziskových organizací.

*Jaká kategorie zdrojů se dle Vás na financování nestátních neziskových organizací nejvíce podílí?
Dohleďte data.*

Vyberte si konkrétní typ nestátní neziskové organizace. Jaké vidíte z pohledu vedení této organizace hlavní rozdíly mezi jednotlivými typy výnosů? Jak se na základě znalosti dané organizace rozhodnete namíchat fundraisingový mix (tj. na co se zaměříte primárně, na co třeba méně, resp. jak nastavíte vlastní fundraisingovou strategii)? Zdůvodněte zvolenou kombinaci zdrojů.

Vyberte si jednu konkrétní malou akci (dětský den, jednodenní koncert apod.) a pro tu připravte rozpočet (např. zdrojový). Jaké náklady se dle Vás s akcí pojí? Jaké výnosy by se k akci nejvíce hodily?