

AKREDITACE PŘEDMĚTU

Identifikace předmětu

Znak	MPV CMUV		
Česky	Cvičení z manažerského účetnictví ve veřejném sektoru		
Anglicky			
Studijní program	Magisterský		
ECTS kredity	4		
Garantuje katedra	KVE		
Garant předmětu	Doc. PhDr. Jan Šelešovský, CSc.		
Forma studia	prezenční		
Skupina předmětu	Oborově volitelný		
Rozsah výuky	0/2		
Výuka v semestru	devátý		
Výchozí předměty	Finanční účetnictví I, Finanční účetnictví II		
Schváleno AK			

Anotace

Jde o oborově volitelný předmět druhého stupně studia oboru Veřejná ekonomika. Předmět je zaměřen na možnosti využívání manažerského účetnictví v organizacích veřejného sektoru, převážně v občanských sdruženích a obecně prospěšných organizacích. Absolvováním tohoto kurzu posluchači získají znalosti v oblasti psaní projektů s důrazem na finanční stránku projektu. Získají dovednost v kalkulování nákladů, hledání finančních zdrojů a jejich následné vyúčtování. Seznámí se s provázaností manažerského a finančního účetnictví. Těžištěm předmětu je vlastní tvorba projektu, jeho finanční zajištění a následné vyúčtování. Studenti budou také seznámeni s programem Benefit. Absolventi by prostřednictvím svého projektu měli být schopni samostatně řešit i složitější finanční situace v celé organizaci.

Cíl

Cílem výuky v získání praktických dovedností z oblasti manažerského účetnictví. Předmět má poskytnout specifickou gramotnost projektového manažera, tj. zprostředkovat konkrétní a praktické znalosti v účetní jednotce nepodnikatelského typu. Absolventi by měli být schopni samostatně řešit i složitější situace týkající se celé účetní jednotky.

Základními problémovými okruhy jsou:

- Kalkulace a rozpočty
- Žádosti o finanční prostředky
- Vyúčtování získaných finančních prostředků

Předmět navazuje na předměty, které se zabývaly podstatou podvojného, tj. finančního účetnictví, např. Finanční účetnictví I, Finanční účetnictví II, ale i předměty obecněji zaměřené, tj. Ekonomika neziskových organizací, Teorie veřejného sektoru, Kontrola ve veřejném sektoru, ekonomika daného odvětví (technické infrastruktury, bydlení, sportu apod.).

Osnova předmětu

Tematický plán seminářů (podle týdnů výuky):

- | týden | téma |
|-------|--|
| 1 | Úvodní seminář - zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe.
Způsob práce v seminářích, podmínky hodnocení. Odlišnost pojmů finanční účetnictví a manažerské účetnictví, uživatelé informací, význam manažerského účetnictví, manažerské účetnictví ve vztahu ke statistice, finanční analýze, controllingu, k rozpočtování. |
| 2 | Kalkulace nákladů
Druhy nákladů, struktura nákladů v kalkulaci, možnost využití kalkulačního vzorce, stanovení kalkulační jednice, problematika režijních nákladů. |
| 3 | Rozpočtování
Význam rozpočtu, klasifikace rozpočtů, techniky sestavení, zdrojový rozpočet. |
| 4 | Projekt
Psaní projektu v neziskové organizaci v souladu s posláním a cíle organizace. Zopakování typologie neziskových organizací, občanské sdružení a obecně prospěšná společnost jako základní typy pro psaní konkrétního projektu. |
| 5 | Náklady
Předložení konkrétního projektu (první průběžný test). Sestavení nákladové stránky projektu v členění na osobní náklady, materiálové náklady, náklady na služby, otázka možností přiřazování režijních nákladů. |
| 6 | Výnosy
Hledání konkrétních zdrojů ke zvolenému projektu. Sestavení výnosové stránky rozpočtu dle možných zdrojů. |
| 7 | Žádost o veřejné finanční prostředky
Vypracování žádosti o dotaci od poskytovatele, který podporuje oblast zvoleného projektu. |
| 8 | Žádost o soukromé finanční prostředky
Hledání soukromého poskytovatel finančních prostředků pro zvolený projekt (nadační prostředky, dary od ziskových organizací). |
| 9 | Vlastní finanční prostředky
Finanční možnosti organizace na zajištění projektu, členské příspěvky, poskytnuté služby aj. |
| 10 | Finanční účetnictví
Předložení projektu včetně žádostí o získání finančních prostředků (druhý průběžný test). Vlastní účtování projektu do účetního deníku s ohledem na typ organizace a poskytnutých finančních prostředků, vyúčtování zdrojů projektu. |
| 11 | Závěrečná zpráva projektu
Zpracování závěrečné zprávy projektu, věcná a finanční část, prezentace projektu, jeho udržitelnost. |
| 12 | Žádost Benefit
Orientace v žádosti Benefit jako časté formy žádosti o veřejné finanční prostředky. |
| 13 | Závěrečné opakování
Dopracování POTu, závěrečné opakování, zodpovězení konkrétních dotazů k předkládaným projektům (POTům) |

Literatura:

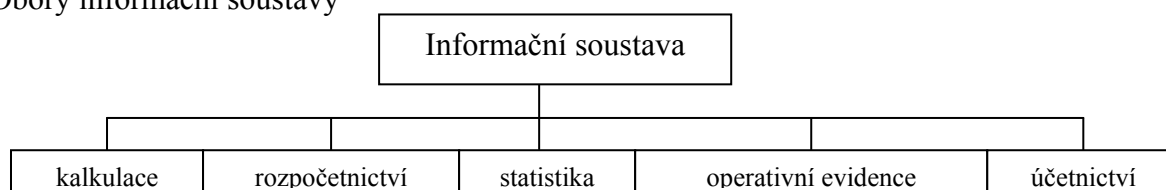
Stejskalová, I. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. ASPI Praha, 2006, 140 strana, ISBN 80-7357-187-0

I. Úvodní seminář - zopakování základních znalostí z účetní teorie a praxe.

Způsob práce v seminářích, podmínky hodnocení. Odlišnost pojmů finanční účetnictví a manažerské účetnictví, uživatelé informací, význam manažerského účetnictví, manažerské účetnictví ve vztahu ke statistice, finanční analýze, controllingu, k rozpočtování.

V každé organizaci (ať ziskové či neziskové) se k řízení veškerých činností využívá *informací*. Zpravidla jde o číselné, slovní i jiné údaje zjišťované pomocí různých metod, přičemž musí být spolehlivé (pravdivé, věrohodné) a včasné. *Ekonomickými informacemi* se v organizaci zabývá *informační soustava*, která je tvořena pěti obory.

Obory informační soustavy



Pramen: Autor

Na informační soustavu se lze dívat i jinak, např. tak, že pod slovem účetnictví si představíme pouze *podvojně účetnictví* a slova kalkulace, rozpočetnictví shrneme pod pojem *manažerské účetnictví*.

V povědomí je slovo účetnictví totiž nejčastěji spojováno s přídavným jménem podvojně nebo finanční, kde máme daná pravidla podpořena právní úpravou. Podstatou tohoto předmětu je, že s pojmem účetnictví lze spojovat i oblast, která se zaměřuje i na oblast volné tvořivosti.

Vymezení pojmů

1. Finanční nebo **podvojně účetnictví** – zopakujte si a doplňte informace o právní úpravě. V rámci podvojněho účetnictví zjistěte rozdíl mezi plným a zjednodušeným rozsahem vedení účetnictví (viz zákon o účetnictví).
2. **Jednoduché účetnictví**¹ – i když se tomu nechce věřit, existují organizace, které mohou i dnes tuto formu vedení účetnictví používat; zjistěte, kdo a za jakých podmínek může účtovat v jednoduchém účetnictví.
3. **Manažerské účetnictví** – pojem není jednoznačně vymezen, jeho podstatou je, že slouží potřebám organizace. Pod tento pojem můžeme zařadit i jiné pojmy, např. nákladové účetnictví, vnitroorganizační účetnictví, daňové účetnictví aj.
4. **Statistika**
5. **Finanční analýza**
6. **Controlling**

¹ Pozor! Neplet' se s daňovou evidencí u fyzických osob.

Úkol: Najděte definice k dalším pojmům, tj. statistika, finanční analýza, controlling.

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví

Úkol: Po definování výše uvedených pojmů, doplňte výše uvedenou tabulku, tzn., že budete hledat základní rozdíly mezi těmito pojmy.

II. Kalkulace nákladů

Druhy nákladů, struktura nákladů v kalkulaci, možnost využití kalkulačního vzorce, stanovení kalkulační jednice, problematika režijních nákladů

Pojem a druhy kalkulací

Současná právní úprava činnosti všech nevýdělečných organizací umožňuje, aby v omezeném rozsahu provozovaly doplňkovou. Tato činnost je na rozdíl od činnosti hlavní provozována za účelem zisku, tj. jako činnost podnikatelská, avšak výsledek z této činnosti musí být použit ke zkvalitňování hlavní činnosti a na její podporu. U příspěvkových organizací může být hospodářská činnost provozována se souhlasem zřizovatele, který stanoví podmínky a rozsah této činnosti. U občanských sdružení a u obecně prospěšných společností je doplňková činnost zakotvena ve statutu nebo ve zřizovací listině. Výrobky, výkony, práce a služby produkované v rámci hospodářské (doplňkové) činnosti se realizují podle obecně platných cenových předpisů. Zpravidla se ceny tvoří jako ceny smluvní.

Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici. **Kalkulační jednicí** může být jakýkoliv výkon, který je jednoznačně vymezen množstvím, časem nebo jiným způsobem. Kalkulační jednicí je tedy jeden kus konkrétního výrobku, jedna vyučovací hodina v kurzu, případně celý kurz výuky v rozsahu např. 20 vyučovacích hodin, jedna hodina práce archiváře nebo oprava archiválií jako takové atd.

Podle toho, kdy se kalkulace sestavují, rozlišují se na 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**, kdy vycházíme z technických a technicko - hospodářských norem, které vcelku přesně určují kalkulované náklady, a na **propočtové**, kdy je míra přesnosti mnohem menší, neboť náklady se více méně odhadují na základě nákladů za minulá 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 které vlivy se podcenili nebo naopak přecenili.

Normové kalkulace

Při větším rozsahu hospodářské činnosti je vhodné využívat kalkulace normové v členění na plánové a operativní. **Plánové kalkulace** se vztahují k delšímu časovému období - zpravidla ročnímu - a určují, jaké úrovně nákladů se má dosáhnout v průměru za toto období. **Operativní kalkulace** vychází z běžných (operativních) technickohospodářských norem, které odpovídají konkrétním podmínkám při realizaci služby za kratší časové období - měsíc, čtvrtletí.

Kalkulační vzorec a členění nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů pro potřeby kalkulace je určena v tzv. **kalkulačním vzorci**. V současné době není v platnosti celostátně závazný typový kalkulační vzorec, který by stanovil jednotnou náplň a pořadí položek kalkulačního vzorce. Minimální členění nákladů v kalkulačním vzorci obsahuje tyto položky:

a) Pro hospodářskou činnost	b) Pro realizaci poslání
1. Přímé (jednicové) náklady	1. Přímé náklady
2. Režijní náklady	2. Režijní náklady
<hr/>	<hr/>
Vlastní náklady výkonu	Vlastní náklady služby
3. Zisk (je-li kalkulován)	
<hr/>	<hr/>
	Ztráta (... dotace)
<hr/>	<hr/>
Cena bez DPH	Cena bez DPH

Přímé náklady se mohou přesně a přímo zjistit na kalkulační jednici podle norem nebo propočtů. Vyvíjejí se podle počtu kalkulačních jednic, proto se jim také říká "**jednicové**". Patří sem zejména přímý materiál, který tvoří hmotnou podstatu výrobku, anebo je jinak přímo vázán na vznik jednotky výkonů. Dále sem patří přímé mzdy, což jsou mzdy pracovníků podílejících se na zhotovování výrobku nebo na provedení služby. Podle výkonových norem nebo norem obsluhy můžeme přesně určit jejich výši. 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 jsou nepřímé náklady, neboť jsou spojeny s obsluhou a řízením jednotlivých organizačních útvarů a v poměrné výši musí být zahrnuty do ceny kalkulační jednice. Způsob výpočtu režijních nákladů do kalkulací řeší kalkulační metody. Do režijních nákladů patří náklady na spotřebu 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 náležející zdravotní a sociální pojištění, tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb a další.

Zisk - ztráta je rozdíl mezi vlastními náklady a smluvní cenou. V předběžné kalkulaci je stanoven zisk formou obvyklé míry rentability k vlastním nákladům. Zisk se kalkuluje ve výkonech **hospodářské nebo doplňkové činnosti** především proto, aby se pokryla míra rizika, nepodaří-li se realizovat všechny záměry vycházející z poslání. Hospodářská činnost nemůže být ve svém úhrnu 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 zisk, musí takovou činnost ukončit.

V ziskových organizacích se používá tzv. typový kalkulační vzorec s tímto uspořádáním:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
<u>4. Výrobní (provozní) režie</u>
Vlastní náklady výroby
5. Zásobovací režie
<u>6. Správní režie</u>
Vlastní náklady výkonu
7. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
<u>8. Zisk</u>
<hr/>
Prodejní cena bez DPH

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.

Podle vztahu k objemu výroby se rozlišují **náklady fixní**, které se nemění s objemem výroby, ale jsou spojeny s činností jako takovou. Patří sem zejména náklady na odpisy budov, opravy budov, náklady na licence apod.

Náklady, které se mění s objemem výkonů, se nazývají **náklady variabilní** - proměnlivé. Mění-li se rovnoměrně s objemem výkonů, jedná se o náklady **proporcionální** (přímý materiál, přímé mzdy), rostou-li rychleji než objem výroby, jsou to náklady **progresivní** (např. příplatky za přesčasovou práci k přímým mzdám) a mění-li se pomaleji, jsou to náklady **degresivní** (např. odpisy a opravy výrobního zařízení). Zařazení konkrétní nákladové položky do některé z uvedených druhů je výsledkem rozboru vývoje nákladů za minulá období.

Přímé náklady se zjistí na základě technickohospodářských norem na jednotku a celkové náklady se vypočítají jako součin jednicových nákladů a objemu výkonů. 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.

V praxi se používají nejčastěji tyto metody:

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

Kalkulace dělením

Používá se 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.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato metoda 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.

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se používá při různorodé výrobě. Společné režijní náklady 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 dosti složité. Volí se proto taková veličina, která se těmto 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.

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 kalkulace finálního výrobku nejprve jako kalkulace postupná, v nichž 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 kalkuluje znovu v průběžné kalkulaci, v níž jsou polotovary rozpočítány do původních nákladů kalkulačního vzorce.

Výsledné kalkulace se sestavují stejnými metodami jako výše uvedené kalkulace předběžné. Rozdíl je jen v podkladech pro výpočet. Zatímco u předběžných kalkulací se vychází z předpokládaných nákladů podle technickohospodářských norem, rozpočtů režijních nákladů a jiných technickoekonomických propočtů, u výsledných kalkulací se čerpá z nákladů zachycených v účetnictví a rozčleněných na analytických účtech nákladů tak, aby bylo možno zjistit přímé náklady na jednotlivé kalkulační jednotice a ostatní náklady přičíst do jednotlivých položek režijních nákladů. Pak se zvolí adekvátní metoda rozdělování režijních nákladů. Pro srovnatelnost předběžných a výsledných kalkulací je nutno použít stejnou metodiku. Používali se normové kalkulace, je výhodné rozložit již v účetním případě skutečný přímý náklad na výši podle norem a odchylky od norem. Tím se v obrazech a stavech na účtech nákladů umožní kontrola dodržování norem ještě před sestavením výsledné kalkulace.

Úkol: Zpracujte kalkulaci nákladů (výdajů) na studenta vysoké školy na jeden kalendářní měsíc. Náklady čleňte na přímé a nepřímé. Pro vlastní zpracování kalkulace není důležité, zda tyto náklady student platí či nikoli. Využijte své osobní zkušenosti.

III. Rozpočtování

Význam rozpočtu, klasifikace rozpočtů, techniky sestavení, zdrojový rozpočet
--

Rozpočetnictví neziskových organizací

Základním nástrojem finančního plánování je rozpočet. Zjednodušeně lze říci, že **rozpočet je plán činnosti organizace na určité období vyjádřený v peněžních jednotkách**. V rozpočtu neziskové organizace se musí najít, kolik peněz bude potřebovat k zajištění své činnosti a z jakých zdrojů tyto peníze hodlá získat. Z této definice vyplývá velmi úzká návaznost na strategické plánování organizace, neboť nejdříve musí vědět, jaké činnosti hodlá realizovat, a teprve potom může sestavovat rozpočet.

Několik důvodů proč sestavovat rozpočet

Vývoj organizace - každá nezisková 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 se získá, aby v daném období bylo dosaženo plánovaných cílů.

Řízení a hodnocení činnosti organizace - v průběhu daného období slouží rozpočet k periodickému porovnávání předpokladů se skutečností. Porovnávají se původní předpoklady a výstupy z účetní evidence organizace. Tento proces je základem finančního řízení organizace. Poskytuje informace o tom, zda je dostatek finančních zdrojů pro činnost organizace, zda se má klást větší důraz na získávání finančních zdrojů anebo naopak, že si organizace může dovolit rozšířit svou činnost. Schopnost “vejít se” v průběhu období do předpokládaného rozpočtu ukazuje schopnost organizace nakládat efektivně s finančními zdroji.

Získávání prostředků pro činnost organizace (fundraising) - rozpočet má velmi důležitou funkci v procesu získávání prostředků pro organizaci, neboť potencionálnímu dárci může velmi přesně ukázat, jak budou svěřené prostředky využity k zabezpečení cílů organizace. Reálně postavený rozpočet je (vedle jasných a přitažlivých cílů organizace) základním předpokladem pro efektivní a úspěšný fundraising.

Kalkulace a účetnictví jsou nepostradatelnými nástroji pro testování kvalitního rozpočtu.

Typy rozpočtů

Následující typy rozpočtů patří mezi ty základní, které lze využívat ve finančním řízení každé neziskové organizace.

Kromě uvedených rozpočtů, které mohou mít nespočet variací, existují i mnohé další typy, např. investiční rozpočet, pokud organizace spravuje nebo pořizuje investiční majetek. V následujícím, textu je kladen důraz na základní varianty rozpočtů, které naleznou největší použití v neziskových organizacích.

A. Programový rozpočet

Programový rozpočet je nejznámější a nejpoužívanější typ. Podle rozsahu činnosti dané organizace může být (a většinou bývá) rozdělen podle jednotlivých oblastí činnosti - 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.

Tento rozpočet přímo **navazuje na plán činnosti organizace** a zároveň je **východiskem pro tvorbu dalších typů rozpočtů**. Jeho nejdůležitějším požadavkem je **přehlednost**.

Klasický rozpočet má dvě části - **výnosy a náklady**. Tradičně jsou umístěny 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 s členěním účetní evidence (v souladu s účetní osnovou u podvojného účetnictví).

Jednotlivé kroky tvorby programového rozpočtu:

- dle plánu činnosti organizace **identifikovat** jednotlivé **programy** (mohou být specifikovány jako **nákladová střediska**),
- vyjádřit potřeby jednotlivých programů v peněžních jednotkách, tj. vyjádřit přímé náklady na jednotlivé programy,
- vyjádřit potřeby celkového řízení, administrativy a fundraisingu organizace, tj. vyjádřit režijní náklady organizace,
- **rozdělit režijní náklady** organizace mezi jednotlivé programy,
- identifikovat a rozdělit zdroje financí mezi jednotlivé programy, tj. vyjádřit **výnosy organizace**.

Každá organizace má kromě nákladů přímo spojených s určitým programem i **náklady**, které **jsou nezbytné pro chod celé organizace**. Jsou to náklady na celkové řízení, administrativu, získávání finančních zdrojů, hospodaření s financemi a majetkem, marketing, příp. další. Někdy se také říká, že jde o **„obslužné činnosti“**. Nutnost provádět je vyplývá buď z právních předpisů (např. účetnictví), nebo jsou takové činnosti nezbytným základem pro existenci organizace vůbec (fundraising). Struktura režijních nákladů může být velmi podobná struktuře nákladů na jednotlivé programy (osobní náklady, náklady na služby, materiál a vybavení). Je důležité si uvědomit, že **režijní náklady jsou nedílnou součástí celkových nákladů organizace**. Zároveň je důležité na tuto skutečnost upozornovat i potenciální dárci finančních prostředků, neboť sponzoři jsou často ochotni podporovat pouze přímé náklady na program a mají tendence režijní náklady ze své podpory eliminovat.

Rozdělení režijních nákladů mezi jednotlivé programy

Rozdělit režijní náklady mezi programy **rovnoměrně** - tato možnost je sice nejjednodušší, avšak nemusí odrážet skutečný stav, neboť předpokládá, že každý program vyžaduje stejné množství obslužných činností.

Rozdělit režijní náklady na základě **celkové výše přímých nákladů** jednotlivých programů - tato možnost vychází z předpokladu, že čím je daný program nákladnější, tím je pracnější a tím více spotřebuje obslužných činností.

Rozdělit režijní náklady na základě **velikostí cílových skupin** jednotlivých programů - předpokladem je, že čím více lidí má prospěch z daného programu (jinými slovy čím více klientů daný program obslouží), tím je náročnější i na obslužné činnosti. Tento způsob je možné použít u programů, kde lze přesně spočítat množství osob, které z programu mají prospěch (např. jídelna pro sociálně slabé občany).

Rozdělit každý režijní náklad zvlášť podle toho, jaká je **spotřeba** dané obslužné činnosti **jednotlivým programem** - tento způsob je nejpracnější, neboť probíráme po řadě jednotlivé obslužné činnosti a zkoumáme, v jakém poměru jsou spotřebovávány odbornými programy. Nevýhoda pracnosti je vyvážena tím, že takto rozdělené režijní náklady zřejmě budou nejméně odrážet skutečný stav. V uvedeném příkladě je použito rozdělení režijních nákladů poměrně dle přímých mezd: školicí program 42 %, poradenský program 25 %, program tvorby sítě 33 %.

Ukázka programového rozpočtu

Druh nákladu / Položka	v Kč	Projekt - rok 20XX			Zdroje celkem
		Projekt A	Projekt B	Projekt C	
Osobní náklady					
<i>Dohody o provedení práce</i>					
<i>Hrubé mzdy, včetně pojistného</i>					
ředitel (50.000/měsíčně) = 67.500					
ekonom (40.000/měsíčně) = 54.000					
projektový prac. (25.000/měsíčně) = 33 750					
projektový prac. (25.000.000/měsíčně)					
projektový prac. (10.000/měsíčně) = 13.500					
Materiálové náklady					
Kancelářské potřeby					
Ostatní					
Nemateriálové náklady (služby)					
Poštovné a telefony					
Služby poradenské, lektorské					
Odměny kapely a ubytování					
Pronájem (15.000/měsíčně) a režie					
Ostatní služby (inzerce, montáže, produkční zajištění, ozvučení, WC budky..)					
Celkem					

B. Zdrojový rozpočet

Zdrojový rozpočet ukazuje (v rozdělení dle jednotlivých programů), z kterých finančních zdrojů bude organizace hradit které druhy nákladů. Je to vhodná pomůcka pro organizace, které mají více finančních zdrojů na svou činnost. V určité formě se tento druh používá při získávání zdrojů na činnost organizace, neboť ukazuje komplexně a samostatně náklady a výnosy jednoho určitého programu. Z dosavadních zkušeností z jednání s různými donátory vyplynulo, že ve většině případů pouze přispívají určitým podílem do celkového rozpočtu programu, který podpoří, nicméně chtějí vidět, že program je **finančně zabezpečen celý** - což umožňuje tento typ rozpočtu.

Zdrojový rozpočet se sestavuje **pro každý program zvlášť**. Samozřejmě se může poté sestavit celková tabulka pro organizaci, aby byl získán ucelený přehled o zdrojích financí na jednotlivé kategorie nákladů.

Takto sestavený zdrojový rozpočet okamžitě ukáže, zda jsou zajištěny výnosy pro všechny druhy nákladů, nebo zda struktura příjmů a jejich specifikací nepokrývá potřeby. Z toho se může následně vyvodit příslušné závěry a zaměřit se na získání zdrojů pro krytí konkrétních nákladových kategorií.

Rožpočet

Druh nákladu (položka)	v Kč	Zdroje financování		
		Dotace	Dary	Vstupné / Reklama
Osobní náklady	110,00	0,00	105,00	5,00
Dohody o provedení práce	10,00	0,00	5,00	5,00
Hrubé mzdy, včetně pojistného	100,00	0,00	100,00	0,00
Materiálové náklady	50,00	30,00	10,00	10,00
Kancelářské potřeby	20,00	20,00	0,00	0,00
Ostatní	30,00	10,00	10,00	10,00
Nemateriálové náklady	337,00	220,00	2,00	115,00
Poštovné a telefony	2,00	0,00	2,00	0,00
Služby poradenské, lektorské	100,00	0,00	0,00	100,00
Odměny kapely a ubytování	200,00	200,00	0,00	0,00
Pronájem	20,00	20,00	0,00	0,00
Ostatní služby /inzerce, montáže, produkční zajištění, ozvučení, WC budky..)	15,00	0,00	0,00	15,00
Celkem	497,00	250,00	117,00	130,00

C. Rožpočet peněžních toků - cash flow

Rožpočet finančních toků a cash flow navazuje na programový rožpočet a upravuje jej vzhledem ke skutečným tokům finančních prostředků, které nastanou během rožpočtovaného období. Tento typ rožpočtu v podrobné měsíční či čtvrtletní formě je důležitým nástrojem operativního finančního řízení.

Na rozdíl od programového rožpočtu cash flow operuje s **příjmy a výdaji**, tedy se **skutečnými toky peněz**. Neobjeví se zde dobrovolná práce nebo hmotné dary. Tento typ rožpočtu rozděluje veškerou činnost organizace z hlediska financí na **tři základní oblasti**. Za prvé je to **vlastní provoz organizace**, tedy činnosti související s posláním, s cílovými skupinami apod. Druhá oblast jsou **hmotné či nehmotné investice** - výdaje s jejich pořízením

a příjmy na jejich financování. Třetí oblast jsou **finanční investice** - např. tvorba fondu uvnitř organizace jako prostředku pro zajištění dlouhodobé existence organizace.

Takto může tedy vypadat velmi jednoduchá forma rozpočtu peněžních toků. Je vhodné doplnit rozpočet komentářem s odvolávkami na zdroje informací k jednotlivým předpokladům. V tomto případě údaje z řádku 1 jsou vztahy z účetní uzávěrky minulého roku, další dva řádky jsou z programového rozpočtu (pozor, jsou zde vynechány tzv. “nepeněžní” náklady a výnosy - dobrovolná práce a odpisy). Majetkové investice, tedy např. záměr koupit kopírku, by měl být deklarován v celkovém plánu organizace společně s představou, jak bude tato akce financována. Cash flow se většinou zpracovává po jednotlivých čtvrtletích, případně měsících.

Závěr k rozpočtům neziskových organizací

Roční finanční plán organizace je jedním ze zásadních dokumentů, které charakterizují plánovanou činnost organizace. Proto by měl být vždy schválen vrcholnými orgány. Přípravu rozpočtu po odborné stránce provádí tedy výkonný ředitel, ekonom nebo účetní (v úzké spolupráci s odbornými programovými pracovníky) a poté předkládá návrh rozpočtu vrcholnému orgánu, který jej připomínkuje a posléze schválí.