

Text do předmětu:

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ A DANĚ

Zpracovala: Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.

Vážené studentky, vážení studenti,

dostává se vám do rukou text do předmětu Manažerské účetnictví a daně. Kéž je vám tento text ku pomoci, tj. k lepšímu pochopení problematiky, se kterou se setkáte na přednáškách a cvičeních. Pokud budete mít pocit, že vás předložený text mate, odložte ho! Dobrým řešením je například jen přeskočit jen určitou pasáž...

Cílem předmětu je orientace v pojmech manažerského účetnictví, s ohledem na jeho praktickou využitelnost v oblasti neziskového sektoru, konkrétně u spolku.

Držím vám palce ☺

Hana Jurajdová

Komu je předmět určen?

Předmět je určen studentům navazujícího magisterského studia. Převážně se jedná o studenty oborů management kultury na Filosofické fakultě a management sportu na Fakultě sportovních studií. K nim se rádi přidruží i studenti z Ekonomicko-správní fakulty.

Jak s textem pracovat?

Text je pak rozdělena do kapitol, podkapitol a další podrobnější členění, pokud jsem to shledala jako vhodné. U každé kapitoly, kromě názvu, byste pak i mohli objevit následující: cíl kapitoly, vlastní text, shrnutí, otázky, popř. úkoly.

Hlavním cílem předkládaného textu je doplnění toho, co zažijete na seminářích či přednáškách. Nečtěte ho najednou, ale postupně, tj. dle týdnů a probíraných témat viz Harmonogram výuky, který naleznete v ISU mezi Organizačními pokyny.

Obsah

1. INFORMAČNÍ SOUSTAVA ORGANIZACE.....	5
1.1. <i>Ekonomické informace</i>	5
1.2. <i>Obory ekonomických informací</i>	6
1.3. <i>Vymezení pojmů a vztahů mezi obory zpracovávající informace</i>	9
1.4. <i>Manažerské účetnictví</i>	14
1.5. <i>Majetek a zdroje krytí majetku</i>	17
2. KALKULACE A ROZPOČETNICTVÍ	20
2.1. <i>Náklady – základní pojem manažerského účetnictví</i>	20
2.2. <i>Kalkulace</i>	24
2.3. <i>Rozpočetnictví</i>	34
3. PROJEKTOVÁNÍ	58
3.1. <i>Obsah projektu</i>	58
3.2. <i>Ověřování projektu</i>	59
4. TYPOLOGIE NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	67
4.1. <i>Obecně prospěšná společnost</i>	67
4.2. <i>Ústav</i>	70
4.3. <i>Spolek</i>	70
4.4. <i>Nadace a nadační fondy</i>	72
4.5. <i>Círky a náboženské společnosti</i>	76
5. DANĚ	81
5.1. <i>Daň z příjmů právnických osob</i>	81

I. ÚVOD DO PŘEDMĚTU

- ✓ PODMÍNKY ÚSPĚŠNÉHO UKONČENÍ;
- ✓ ODLIŠNOST POJMŮ FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ, MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ, FINANČNÍ ANALÝZA, CONTROLLING, ROZPOČETNICTVÍ; PROCVIČOVÁNÍ POJMŮ ÚČETNICTVÍ (FINANČNÍ, MANAŽERSKÉ, DAŇOVÉ, CONTROLLING);
- ✓ PROCVIČOVÁNÍ ZÁKLADNÍCH ZNALOSTÍ Z ÚČETNÍ TEORIE A PRAXE (MAJETEK, ZDROJE MAJETKU, NÁKLADY A VÝNOSY DLE FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ);
- ✓ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ - PODSTATA, HISTORIE, VÝZNAM; POJETÍ NÁKLADŮ; POJMY: HOSPODÁRNOST, ÚČELNOST, EFEKTIVNOST; NÁKLADY. ODPOVĚDNOSTNÍ A VÝKONOVÉ HLEDISKO

Cílem kapitoly je pochopení podstaty manažerského účetnictví a jeho odlišení a zároveň propojení s dalšími obory informační soustavy organizace. Nejprve je ale třeba se dozvědět, jak bude předmět ukončen.

Podmínky k ukončení předmětu

- Vypracování POTu
 - Kalkulace a rozpočet na zadané téma
- Test na ověření teorie - pojmy
 - V 6. týdnu výuky na cvičení, nebo také později
- Vlastní zkouška
 - Rozprava nad vypracovaným projektem

Obsah předmětu

- Vymezení pojmů souvisejících s manažerským účetnictvím – teorie
- Kalkulace, rozpočetnictví – teorie i praxe
- Projekt - praxe
- Daňová specifika neziskových organizací, konkrétně daň z příjmů právnických osob - teorie

1. Informační soustava organizace

K pochopení podstaty a hlavně funkce manažerského účetnictví je nutné jeho vymezení v celé soustavě informačního systému organizace.

1.1. Ekonomické informace

K řízení všech jevů a procesů musíme mít zprávy (údaje) o stavu a vývoji řízených jevů a procesů. Tyto zprávy označujeme pojmem *informace*. Zpravidla jde o číselné, slovní i jiné údaje zjišťované různou formou a technikou, které musí být spolehlivé (pravdivé, věrohodné) a včasné (pohotové). Nás budou nadále zajímat především *ekonomické informace*.

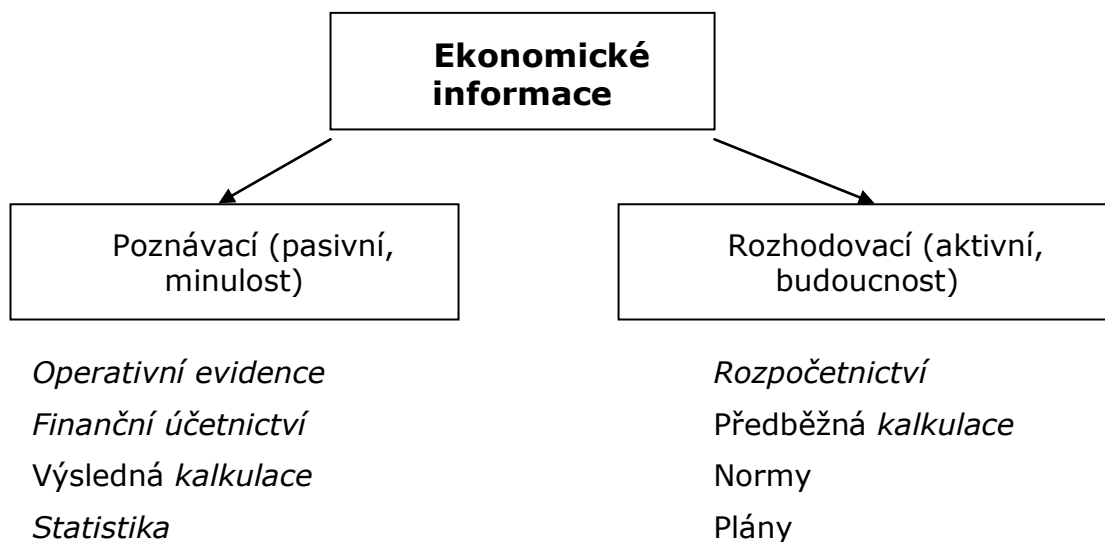
Ekonomické informace využíváme v různých fázích řídicích procesů, a to tak abychom mohli zjistit:

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

K tomuto všemu nám právě slouží soustava ekonomických informací, jež z tohoto hlediska rozdělujeme na informace poznávací a informace řídicí (rozhodovací či příkazovací).

K poznávacím informacím patří zejména účetnictví, statistika, výsledná kalkulace a operativní evidence. K informacím řídicím patří rozpočetnictví, předběžná kalkulace a některé další informace z oblasti norem a plánů.

Schéma 1: Ekonomické informace podle časového vztahu k řízení

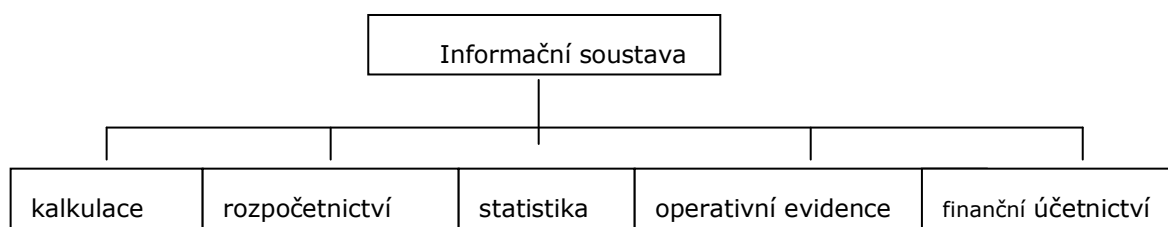


1.2. Obory ekonomických informací

Všechny obory ekonomických informací tvoří dohromady soustavu informací, která slouží k řízení a označujeme ji jako informační soustava organizace.

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.

Kalkulace

Jedná se o předběžné stanovení nebo následné zjištění nákladů nebo ceny výrobků, práce či služby, tedy určitého, přesně vymezeného výkonu (tzv. kalkulační jednici). Kalkulace slouží ke stanovení cen, ke stanovení nákladů a k jejich kontrole i ke sledování jejich vývoje.

K tomu je nutné, aby náklady byly stanoveny a zjišťovány v potřebné struktuře (podle jednotlivých položek) a v úhrnu. Kalkulace se tak stává důležitým oborem ekonomických informací, který úzce souvisí s účetnictvím a rozpočetnictvím.

Podle toho, zda kalkulaci stanovíme do budoucna či zda jen následně zjišťujeme, rozlišujeme kalkulaci předběžnou (poskytuje informace řídicí) a kalkulaci výslednou (poskytuje informace poznávací).

Rozpočetnictví

Stanoví do budoucna průběh některých ekonomických jevů v organizaci či v jeho částech, zejména náklady a výnosy (příjmy a výdaje), výsledky hospodaření, popř. i stav a změny majetku a jejich zdrojů v peněžním vyjádření.

Poskytuje tedy informace o týchž jevech jako účetnictví, protože však jde o jevy v budoucnu očekávané, jde o informace řídicí. Tak se rozpočetnictví stává důležitým pomocníkem účetnictví a společně jsou významnými nástroji kontroly a řízení zejména v oblasti nákladů a výnosů.

Rozpočet musí být sestavený před začátkem rozpočtového období, mohou být roční i měsíční, způsob rozpočtování nákladů je různý podle toho, zda jde o náklady přímé či nepřímé.

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, z ostatních oborů ekonomických informací, popř. je získává vlastním šetřením. Statistika používá ve velkém rozsahu i matematické metody. Tím se částí své působnosti 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. Tak např. jde o záznamy příjmu a výdeje materiálu ve skladu, nebo zboží v prodejnách, o záznamy o docházce a pracovní době zaměstnanců, přehledy o uzavřených smlouvách a o jejich plnění, o výdeji náradí a pracovních oděvů apod.

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

Finanční 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.

Neoddělitelnými vlastnostmi účetnictví jsou soustavnost (systematicnost) a nepřetržitost jeho zápisů, jednotné peněžní vyjádření jevů a doložení každého zápisu účetním dokladem.

K nejdůležitějším kvalitativním charakteristikám účetních informací patří:

- a) relevantnost (důležitost) – účetnictví slouží k tomu, aby uspokojovalo informační potřeby uživatelů, irelevantní informace nejsou pro uživatele přínosem a náklady vynaložené na jejich zjištění nejsou opodstatněné.
- b) objektivita (nestrannost) – účetní informace musí být průkazné a nezaujaté, aby mohly být nezávisle přezkoušeny., tzn., že neposkytují přednost zájemcům určité skupiny uživatelů na úkor jiné skupiny. Čím větší objektivita, tím větší důvěra.
- c) včasnost – informace by měly být aktuální a interval sdělení by měl být tak častý, aby uspokojoval potřeby uživatelů.
- d) srozumitelnost – informace musí být jasné, logické, ne příliš komplikované.
- e) srovnatelnost – s jinými podnikateli, aby bylo možno informace posuzovat a využívat při rozhodování (stejně měřit, oceňovat a vykazovat).

Shrnutí

Pro řízení jsou nutné informace. Ekonomické informace jsou pak rozhodující pro řízení hospodářských jevů v organizaci. Tyto informace jsou zpracovávány prostřednictvím informační soustavy každé organizace, která je tvořena obory. Patří mezi ně: kalkulace rozpočtovnictví, statistika, operativní evidence a účetnictví.

Přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím je různý. Tato různost je dána odlišností systému kritérií hodnocení ne/podnikatelského procesu, který používají. Ve svých důsledcích to vede k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.

Charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je dodržování určitých pravidel, které garantují externím uživatelům spolehlivou vypovídací schopnost účetních informací, a jejich srovnatelnost v čase a mezi podniky. Je třeba si uvědomit, že z hlediska časové orientace zobrazují informace finančního účetnictví zejména výsledky dosažené v minulosti.

V manažerském účetnictví (v širěji chápaném významu) je možno odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací. Jednak účetní informace pro řízení procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto (historicky starší a tradičně nazývané nákladové účetnictví), a dále na účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího rozvoje podniku – manažerské účetnictví.

Cvičení

Uvedte, jak je možné využít ekonomické informace zjištěné ve finančním účetnictví (a nejenom v něm) při určování podnikové strategie a zjišťování dosažených výsledků.

1.3. Vymezení pojmů a vztahů mezi obory zpracovávající informace

Pojem **účetnictví** může být tedy spojováno a pak organizováno jako:

- **finanční** (podvojně a jednoduché účetnictví) – tvoří rámec celého podnikového účetnictví. Vyjadřuje vztahy k vnějšímu okolí podniku. Je regulováno zákony a právními předpisy,
- **daňové** – jehož smyslem je správné vyjádření základu daně z příjmů,
- **manažerské** (i jiná označení: vnitropodnikové účetnictví, nákladové účetnictví – užší pojetí) – které poskytuje manažerům soubor informací týkajících se vnitřních jevů, především nákladů a výnosů a jejich struktury.

1.3.1. Vztah manažerského účetnictví k účetnictví finančnímu a daňovému

- Diferencované požadavky na členění, ocenění a zobrazení nákladů neovlivňují jen primární orientaci nákladového účetnictví. Mají podstatný vliv i na vztahy mezi nákladovým, finančním a daňovým účetnictvím.
- Vychází z různých potřeb uživatelů.

Manažerské účetnictví

Neexistuje jednoznačné vymezení tohoto pojmu. Mezi nejčastěji používané patří tato pojetí:

- a) Anglosaská oblast (manažerské účetnictví)
- b) Francouzsky mluvící země (účetnictví pro řízení)
- c) Německy mluvící země (účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování).

Rozhodující je, jaký typ informací poskytuje řídicím pracovníkům, přičemž určují je členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu.

Interpretace je značně rozdílná a bude se tedy lišit organizace od organizace. Na druhou stranu vlastní praxe objektivně vede ke sblížení stanovisek a názorů.

Vznik manažerského účetnictví je datováno do 20. let 20 století – jednalo se o jednoduchou formu nákladového účetnictví a zobrazování souvisejících nákladů, výnosů a zisku konkrétních produktů.

Druhá fáze 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 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 firmy (organizace).

Manažerské účetnictví je **orientováno na budoucnost**, podstatnou částí práce manažerského účetního bude zabývat se budoucností, respektive jejím aktivním ovlivňováním. Můžeme říci, že hlavním úkolem bude dodat včas správné informace a doporučení relevantním uživatelům.

Možná definice manažerského účetnictví: „*Manažerské účetnictví je 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 firmy*
 - *zobrazení stavu firmy zaměstnancům (s důrazem na jejich aktivní úlohu v procesu – slučitelnost jejich cílů s cíli firmy)*
- ochranu a zabezpečení aktiv.“*

Další možná vymezení pojmů, které můžeme řadit pod pojem „manažerské účetnictví“.

1. **Nákladové účetnictví**, zaměřuje se na ekonomickou realitu z hlediska intervalových veličin (hlavně nákladů, ale zprostředkovaně i výnosů a zisku). Úkolem je účelový popis varianty, která již byla vybrána, a o základních parametrech tohoto procesu bylo již rozhodnuto.

2. **Controlling**, systém pravidel, který napomáhá dosažení firemních cílů tím, že porovnává žádoucí stav se skutečností a upozorňuje jak na nežádoucí či nečekané vývojové tendence. V současné době nemá controlling jednotnou interpretaci. Controlling může být vnímán jako metoda řízení, dnes spíše jako filozofie řízení.
3. **Manažerské účetnictví**, systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu tak, že eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává hodnotové informace o činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů ústících do návrhů či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům:
 - při řízení např. podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto,
 - o variantách budoucího vývoje tohoto procesu.

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

1.3.1.1. Vztah finančního x manažerského účetnictví

Rozdílné požadavky externích uživatelů účetních informací (finančního účetnictví) a potřeb řízení (manažerské účetnictví) vede ke dvěma metodickým cestám a jejich kombinacím jak se vzájemně propojit:

- k tzv. **jednookruhové soustavě účetnictví**, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů formou různě členění analytické evidence (nákladů, výnosů, aktiv, závazků a kapitálu)
- k tzv. **dvouokruhové soustavě účetnictví**, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů

V praxi při zpracovatelském řešení vztahu finančního a manažerského účetnictví používáme obvykle kombinaci obou možností.

Finanční účetnictví

Podstatou finančního účetnictví je zaznamenávat stav a pohyb majetku a jeho zdrojů a posouzení jeho hospodárného využití. Plní také různé funkce: evidenční, analytickou, kontrolní a informační.

Informace zjištěné prostřednictvím účetnictví mají svoji využitelnost u různých skupin uživatelů, které se zaměřují buď na financování organizace (vlastníci, věřitelé) nebo na hospodářský výsledek organizace (vláda, veřejnost, zákazníci, konkurenční podniky) anebo jsou vázáni pracovními povinnostmi (manažeři, ostatní zaměstnanci).

Protože existují značné rozdíly mezi účetními jednotkami (např. jiné požadavky na účetnictví bude mít malý živnostník a jiné velká akciovou společností), vytvořily se během praxe různé možnosti pro vedení účetnictví.

Na základě uskutečněné hospodářské operace je vystaven doklad. Tento doklad, aby mohl být považován za **účetní doklad**, musí mít určité náležitosti. Rozeznáváme různá hlediska třídění účetních dokladů, důležitý je také jejich oběh v rámci organizace.

Na základě účetního dokladu vznikne účetní případ, který se zaúčtuje do **účetních knih** (deník, hlavní kniha). Pro správnost účtování je také potřeba provádět přezkušování správnosti účetních zápisů, a to formálně a věcně.

Zápisy do účetních knih ovlivní stav a pohyb majetku a zdrojů tohoto majetku a hospodaření s majetkem. Aby organizace měla přehled o výši majetku, zdrojů a o svém hospodaření, sestavuje **účetní výkazy** (rozvahu, výkaz zisku a ztráty).

Finanční účetnictví může být manažerskému velmi užitečné. Lze je vzájemně propojit. K tomu existují dvě cesty:

- a) Jednookruhová soustava účetnictví, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů, a to formou různě členěné analytické evidence (nákladů, výnosů, aktiv, závazků a vlastního jmění).
- b) Dvouokruhová soustava, v níž se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu, tzn., že je řešena prostřednictvím spojovacích a rozlišovacích účtů.
- c) Kombinace jednookruhové a dvouokruhové soustavy

Obě soustavy lze účelně kombinovat.

Cvičení

1: Uvedte, jakou máte představu o obsahu a významu finančního účetnictví.

2: Jaké informační potřeby jsou shodné u vlastníků podniku a dlouhodobých věřitelů?

3: Proč potřebují zaměstnanci ekonomické informace o podniku?

4: Měly by mít přednost informační požadavky některých skupin uživatelů před ostatními skupinami?

5: Vysvětlete pojmy: účetní doklad x účetní kniha x účetní výkaz.

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

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví

1.3.1.2. Vztah finančního x daňového účetnictví

Ve vzájemném vztahu finančního a daňového účetnictví se prosazuje silná tendence zobrazovat podnikatelský proces s primárním zřetelem na zájmy externích uživatelů finančního účetnictví. Tento trend se projevuje i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který koncepčně vychází ze snahy vyjádřit tyto veličiny s ohledem na principy zachování kapitálu a vyjádření výdělkové schopnosti firmy ve sledovaném období.

Důsledkem této orientace je rozšiřující se nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně z příjmů. Úprava (primárně zjištěného) zisku na (odvozeně vyjádřený) daňový základ pak probíhá většinou dvojitým způsobem:

Formou výběru účetních informací (příkladem je analytické oddělení daňově účinných nákladů a výnosů od daňově neúčinných), nebo

Úpravou zisku na daňový základ mimo účetní systém (např. při zjišťování daňových odpisů).

Kontrolní otázky:

- 1) *Jaké jsou základní cíle a charakteristické rysy finančního, daňového a manažerského účetnictví?*
- 2) *Jaké jsou odlišnosti v požadavcích externích a interních uživatelů na informace?*
- 3) *Objasněte vztah controllingu a manažerského účetnictví.*
- 4) *Jak se liší finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů?*

1.4. Manažerské účetnictví

Již byste měli vědět, že manažerské účetnictví je:

- Není právně upraveno
- Dobrovolné
- Sleduje náklady/výdaje, výnosy/příjmy
- Uživatelé – vnitřní
- Vede se za jednotlivá hospodářská střediska
- Jiné jednotky (časové, množství)
- Do budoucna (varianty, projekty)

Mezi složky manažerského účetnictví patří:

- Kalkulace
- Rozpočetnictví (rozpočty)
- Vnitropodnikové účetnictví (okruhy)
- Vnitropodniková statistika
- Operativní evidence
- Controlling

1.4.1. Náklady

Náklady (costs) představují v peněžní formě uskutečněné měření vynaložení ekonomických zdrojů v určité aktivitě, uskutečněné účelně a účelově. Tři momenty:

- Vynaložení ekonomických zdrojů
- Jednoznačné vymezení účelu
- Odpovídající peněžní kvantifikace

Sledované nákladů členěných podle vztahu k výkonům.

Princip účelovosti prostupuje celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony. Tímto procesem se prolínají dvě základní linie:

a) linie výkonová = Výkonově orientované účetnictví

Linie orientovaná na vyjádření vztahu nákladu ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i dílčímu výkonu a aktivitě pomocných a obslužných činností

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.?
- Kladen důraz na kalkulaci nákladů výkonů.

b) linie útvarová = Odpovědnostně orientované účetnictví

Linie sledující primárně otázku: ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen, popř. který útvar odpovídá za jeho vznik.

Jde o vyjádření diferencovaného přínosu konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům.

Nalezení vhodných motivačních účinných kritérií hodnocení a odměňování pracovníků.

Kladen důraz na rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.

Oba přístupy jsou z hlediska metodického a zpracovatelského v současných podmínkách natolik integrované, že je nelze izolovat; každý z nich však představuje do jisté míry obsahově oddělný okruh problémů.

Rozlišení nákladů pro manažerské účetnictví

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

Náklady představují pro organizace převážně souhrn spotřebovaných prostředků a práce za určité období.

- 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 kapitálů. Vychází z běžného řízení a kontroly aktuálně uskutečňovaných aktivit. (např. bezplatná práce podnikatele)
- **Ekonomické** pojetí – Řeší se otázky optimální alokace zdrojů nebo účelného využití již alokovaných zdrojů. Oportunitní náklady představují efekt z neuskutečněných alternativ v důsledku spotřeby omezených zdrojů na vybranou variantu. Dodatkové kritérium.

Úkol: Chcete si kopit byt. Jaké faktury budete zvažovat. K jednotlivým faktorům přistupujte dle výše uvedených pojetí.

1.4.2. Ekonomický prospěch (výnos)

Výnos (benefit) představuje na peníze převoditelný užitečný výstup dané aktivity.

- Výnosy jsou ve finančním pojetí peněžním ekvivalentem prodaných výkonů organizace (výrobků, zboží služeb).
- Výnosy představují pro hlavně úhradu vynaložených nákladů a zisk.
- Přispívá k zachování kapitálu a jeho zhodnocení
- Neexistuje aktivita bez nákladů.

1.4.3. Kritéria racionality

- **Hospodárnost** = odráží racionalitu vynakládání a využívání ekonomických zdrojů v dané transformaci. Měříme výši a vývojem průměrných nákladů na kalkulační jednici. Ve dvou formách:
 - Úspora = minimalizace nákladů na zajištění rozsahu výkonů
 - Výtěžnost = úsilí o maximalizace objemu výkonů z daného rozsahu vynaložených ekonomických zdrojů
- **Účelnost** = zhodnocení vynaložených nákladů, tj. vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů (měří se vztahem mezi získaným ekonomickým prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů)
- **Efektivnost** = vyjadřuje míru dosažení predeterminovaných cílů a úkolů; měří se formou rozdílů od předem stanovených hodnot

Úkol: Uvádějte příklady k jednotlivým kritériím racionality.

Náklady (popř. i výnosy) členíme:

- Dle finančního účetnictví, tj. dle druhu (prvotní, externí)
- Dle odpovědnosti, tj. dle místa vzniku (střediska), (druhotné, interní)
- Dle objemu výroby (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)
- Dle rozhodování (oportunitní)
- Dle kalkulace (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

U nákladů a výnosů nás zajímá:

- Rentabilita (jestli se nám to vyplatí)

- Vztah mezi objemem, náklady, výnosy a ziskem
- Bod rentability = bod zvratu = jaký je minimální objem výroby (výkonu), nutný k tomu, aby se výnosy (tržby) rovnaly nákladům, tj. od kdy začínáme být ziskový

1.5. Majetek a zdroje krytí majetku

Pro svou činnost potřebuje každá organizace zejména budovy, pozemky, zásoby materiálu, surovin, peníze. Skladba majetku závisí na poslání podniku a na druhu jeho činnosti.

1.5.1. Majetek

= Prostředky, které potřebujeme pro zajištění činnosti; nejde o vlastnictví!

Při činnosti podniku se jednotlivé druhy majetku chovají různě – některé z nich (např. budovy) zachovávají svou původní formu, slouží organizaci dlouhou dobu a postupně se opotřebovávají. Jiné (suroviny, peníze) svou formu mění, spotřebovávají se nebo směňují najednou, přičemž vzniká nový majetek.

Proto majetek v organizaci rozdělujeme na dlouhodobý majetek a na krátkodobý majetek.

- Dlouhodobý (investiční) majetek
 - hmotný (movitý s hodnotou nad 40 tis. Kč; nemovitý)
 - nehmotný (např. software s hodnotou nad 60 tis. Kč)
 - finanční (např. dluhopisy s dobou splatnosti nad 1 rok)
- Krátkodobý (oběžný) majetek
 - finanční (finanční prostředky na účtu a pokladně aj.)
 - zásoby (materiálu, vlastní výroby jako jsou např. výrobky aj., zboží)
 - pohledávky.

Dlouhodobý majetek

Tento majetek slouží organizaci delší dobu, postupně se opotřebovávají a přitom si zachovávají svou původní formu (podobu). S jejich postupným opotřebením se snižuje cena, za kterou byly původně pořízeny. Opotřebení je pro organizaci nákladem na jeho činnost a přechází do hodnoty výrobků či poskytnuté služby. Účetním pojmem, se kterým pracujeme, je **odpis**. Součet odpisů tvoří oprávk.

1.5.2. Zdroje krytí majetku

Druhý pohled na majetek organizace vycházející z hlediska jeho zdrojů krytí odpovídá na otázku, *čeho nebo za co byl majetek pořízen.*

= jedná se o vztah k majetku, tj. vlastnictví

Zdroje mohou být dvojího druhu:

- a) vlastní zdroje – jsou tvořeny základním kapitálem podniku, fondy a nerozděleným ziskem. Vlastní zdroje vyjadřují tu část podnikového majetku, která majiteli skutečně patří, představuje podíl majitelů podniku na celkových aktivech. Vlastní zdroje byly vloženy při založení podniku nebo vytvořeny hospodářskou činností (ziskem).
- b) cizí zdroje – jsou to všechny dluhy organizace vůči dodavatelům, bance, pracovníkům a dalším věřitelům. Podstatné znaky pojmu dluh lze vymezit jako: „jde o současný závazek podniku, který je výsledkem operací uskutečněných v minulosti, jeho výši lze určit s vysokým stupněm jistoty a vyjádřit v penězích, je známa doba jeho splatnosti a věřitel.“

Na každou položku majetku je možné se dívat ze dvou pohledů – jednak jako na druh majetku (co to je?), jednak z hlediska zdroje pořízení (z čeho bylo pořízeno?)

Příklad: Založena firma vkladem v hotovosti 20.000,- Kč, bylo nakoupeno zboží za 13.000,- Kč a prodáno za hotové za 15.000,- Kč (jeho nákupní hodnota byla 12.000,- Kč).

Na začátku období:

Peněžní prostředky	20.000,-	Vlastní vklad	20.000,-
--------------------	----------	---------------	----------

Na konci období:

Peněžní prostředky	22.000,-	Vlastní vklad	20.000,-
Zboží	1.000,-	Zisk	3.000,-
Majetek celkem	23.000,-	Zdroje celkem	23.000,-

Výsledek hospodaření

Náklady	12.000,-	Tržby	15.000,-
---------	----------	-------	----------

Zisk **3.000,-**

Peněžní tok (cash flow)

Počáteční stav peněžních prostředků		20.000,-
Přírůstek peněžních prostředků (tržby)	+	15.000,-
Úbytek peněžních prostředků	-	13.000,-
Konečný stav peněžních prostředků		22.000,-

II. KALKULACE A ROZPOČETNICTVÍ

- ✓ NÁKLADY - ČLENĚNÍ; - PROCVIČOVÁNÍ NÁKLADŮ - FIXNÍ A VARIABILNÍ, BOD ZVRATU; PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ, DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ, FINANČNÍ, HODNOTOVÉ A EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ NA PŘÍKLADECH (TJ. FINANČNÍ A NEFINANČNÍ NÁKLADY); POT – PŘÍPRAVA
- ✓ KALKULACE - ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE KALKULACE, KALKULAČNÍ VZOREC, KALKULAČNÍ JEDNICE, REŽIJNÍ NÁKLADY; KALKULACE - PROCVIČOVÁNÍ PŘÍMÝCH A NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ, MOŽNOSTI VYUŽITÍ KALKULAČNÍHO VZORCE, PROPOČET NÁKLADŮ NA RŮZNÉ KALKULAČNÍ JEDNIC, PROCVIČENÍ VYBRANÝCH METOD KALKULACÍ, PŘEDBĚŽNÁ A VÝSLEDNÁ KALKULACE AJ.;
- ✓ ROZPOČETNICTVÍ - VÝZNAM ROZPOČTU, KLASIFIKACE ROZPOČTŮ, TECHNIKY SESTAVENÍ, ZDROJOVÝ ROZPOČET; NÁKLADOVÁ STRÁNKA ROZPOČTU - STRUKTURA NÁKLADŮ; MOŽNOSTI FINANCOVÁNÍ PROJEKTU - VÝNOSOVÁ STRÁNKA ROZPOČTU, VEŘEJNÉ ZDROJE, SOUKROMÉ ZDROJE, VLASTNÍ ZDROJE; ROZPOČETNICTVÍ - PŘÍKLADY SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ, PROCVIČENÍ JEDNOTLIVÝCH TYPŮ ROZPOČTŮ, UKÁZKY; VÝNOSY - JAKO ZDROJE FINANCOVÁNÍ, PROCVIČOVÁNÍ RŮZNÝCH ZDROJŮ (VEŘEJNÉ, SOUKROMÉ, VLASTNÍ), PRAKTICKÉ RADY PRO JEJICH ZÍSKÁVÁNÍ; POT - PŘÍPRAVA

Cílem kapitoly je již samotné manažerské účetnictví. Budeme se seznamovat s jeho nástroji, jako je kalkulace a rozpočetnictví a hlavně si budete sami zkoušet tyto nástroje na svém vlastním zadání, ať se jedná o POT či zvolený projekt.

2. Kalkulace a rozpočetnictví

2.1. Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

Nejdůležitějším rysem, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního, je výrazně větší potřeba informací o nákladech, a to jak těch, které jsou vyžadovány jednak pro řízení ne/podnikatelských procesů, a jednak pro rozhodování o budoucích variantách.

Tyto odlišnosti jsou tak zásadní, že pojem **náklad** je v obou těchto subsystémech rozdílně vymezen. Pro členění nákladů existuje poměrně členitá terminologie. Účelem je především pochopit význam členění, tj.

- jak se v organizaci chovají,
- jaké jsou zákonitosti jejich vývoje,
- jak je vyhodnocovat,

- jak o nich rozhodovat a
- jak je řídit.

Možná hlediska třídění nákladů:

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

1. Dle finančního účetnictví, tj. dle **druhu**

Při druhovém členění nákladových druhů zdůrazníme tyto základních vlastností:

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

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

Odpovídá na praktické otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, další ekonomické zdroje a ostatní externí výkony a služby.

Poznámka: Zopakuj si náklady dle finančního účetnictví, tj. účtová třída č. 5. (Jak kdo, tj. opakuj pouze ten, kdo má co opakovat!)

2. Dle **účelu** vynaložení, tj. dle vztahu mezi vynaloženými náklady k výkonům

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady s tzv. vědnými a technicko-ekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním výkonům a činnostem.

Účelový vztah nákladů lze hodnotit s různou úrovní podrobnosti a v několika úrovních nejdříve se obvykle náklady rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (hlavních) činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V dalším 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.

3. Dle **kalkulace** (jednicové = přímé a režijní = nepřímé)

Pro ocenění naturální spotřeb se určí normy – určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Jejich vynásobením skutečným počtem provedených výkonů (operací) zjistíme jednotku dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se nazývá náklady **jednicové**.

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.

Zpravidla bývá tento úkol stanovován i odpovědnostně.

Jak přiřazovat náklady konkrétnímu výkonu lze analogicky jako v předešlém případě dvěma základními skupinami nákladů: přímé a nepřímé náklady.

Poznámka: viz kapitola Kalkulace.

4. Dle odpovědnosti, tj. dle **místa vzniku** (střediska), (druhotné, interní)

Rozčlenění nákladů podle místa vzniku je výchozím momentem členění. Na ně navazuje členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým tyto náklady přiřazujeme do odpovědnosti, nazýváme odpovědnostními středisky – vztahují se k ekonomické struktuře podniku a tato struktura navazuje bezprostředně na organizační strukturu podniku. Jejím úkolem 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, se nazývají náklady interní – podstatnými vlastnostmi těchto nákladů je, že jde o náklady:

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

5. Dle **objemu výroby** (fixní = stálé a variabilní = proměnlivé)

Toto členění zahrnuje dvě základní skupiny nákladů, a to

- Náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů – **variabilní**

- **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** – na jednotku jsou konstantní a jejich celkový objem poroste přímo úměrně počtu výkonu (servisní oprava automobilu po ujetí určitého počtu kilometrů).

Náklady, které při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné – **fixní**

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

Vhodným metodickým nástrojem plánování a kontroly zisku je analýza **bodu zvratu**. Odpovídá na otázku „Jaký je minimální objem výroby nutný k tomu, aby se tržby (výnosy) rovnaly nákladům, neboli od jakého objemu začne vznikat zisk?“

6. Dle rozhodování (oportunitní)

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

V předešlém textu jsme se obecně zabývali různým členěním nákladů. Nyní ještě úvaha nad tím, jak výše uvedená členění ovlivňují obsah a strukturu vztahů v účetnictví.

1. Výkonově orientované účetnictví – požadavky

Při primární orientaci manažerského účetnictví na řízení po linii výkonů musí být některé informace nutné pro řízení odpovědnosti předmětem sledování částečně mimo hlavní účetní okruh. Cílem tohoto řízení je dát 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.? Důležitá v tomto směru bude kalkulace nákladů / výkonů.

2. **Odpovědnostně** orientované účetnictví – požadavky

Pro řízení po linii odpovědnosti jde o vyjádření diferencovaného přínosu konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům, nalezení vhodných motivačně účinných kritérií hodnocení a odměňování pracovníků.

Shrnutí

Při vymezení nákladů v souvislosti s jejich řízením je zdůrazňován účel vynaložení ekonomických zdrojů (konkrétní výkon, činnost, aktivita) a přiměřenost vynaložených nákladů.

Úkolem členění nákladů je, odlišit skupiny nákladů v návaznosti na rozhodovací úlohy, které management při hodnotovém řízení řeší. Rozhodující při sledování nákladů je ekonomická podstata vynaložených ekonomických zdrojů, tzv. druhové členění nákladů. Toto členění se nezabývá příčinou vynaložení nákladů – jejich bezprostředním či zprostředkovaným vztahem k výkonům, činnostem, útvarům či procesům.

Kontrolní otázky.

- 1) *Objasněte pojetí nákladů ve finančním a nákladovém účetnictví a objasněte na příkladech jejich odlišnost.*
- 2) *V čem vidíte důvody sledování interních výnosů (nákladů) pro vnitropodnikové řízení?*
- 3) *Vysvětlete vypovídací schopnost bodu zvratu.*
- 4) *Vysvětlete, podle jakých kritérií členíme náklady, a jak toto členění nákladů využíváme pro řízení a rozhodování.*
- 5) *Charakterizujte přístupy k řízení hospodárnosti fixních nákladů. Lze ovlivnit výši vynaložených nákladů?*

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.

Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici

Kalkulační jednice představuje věcně i rozsahově vymezenou měrnou jednotku, ke které se vztahují náklady i související ekonomický prospěch

- Přímé náklady

- Nepřímé (režijní) náklady

Pojem kalkulace nákladů výkonů lze obecně chápat ve třech základních významech:

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

Kalkulace dle časového horizontu

- Předběžná kalkulace
- Kalkulace výsledná

2.2.1. 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 spolků 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 započtením 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

1. Přímé (jednicové) náklady
2. Režijní náklady

Vlastní náklady výkonu

3. Zisk (je-li kalkulován)

Cena bez DPH

b) Pro realizaci poslání

1. Přímé náklady
2. Režijní náklady

Vlastní náklady služby

Ztráta (... dotace)

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
4.	<u>Výrobní (provozní) režie</u>
	Vlastní náklady výroby
5.	Zásobovací režie
6.	<u>Správní režie</u>
	Vlastní náklady výkonu
7.	Odbytové náklady
	Úplné vlastní náklady výkonu
8.	<u>Zisk</u>

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 jednotice.

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 těmito podmínkami 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 propočetů, 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 jednice 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. Používá-li 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.

Metoda kalkulace

- Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů, resp. následného zjištění skutečných nákladů na určitý výkon organizace.

Obecně je závislá na:

- Vymezení předmětu kalkulace,
- Způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- Struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

Vymezení předmětu kalkulace

- Všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které organizace vyrábí nebo provádí, ale i
- Zákaznický orientovaná kalkulace = nejen druh výkonu, ale i odběratel, jemuž je zakázka určena.
- Předmět je vymezen:
 - kalkulační jednicí
 - kalkulovaným množstvím

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

- Dva okruhy problémů
 - **Jak** přiřazovat náklady kalkulační jednici? (metodické hledisko)
 - přímé x nepřímé náklady
 - **Proč** se přiřazují náklady kalkulační jednici? (uživatelské hledisko)
 - alokace nákladů

Typový kalkulační vzorec

- 1. Přímý materiál
- 2. Přímé mzdy
- 3. Ostatní přímé náklady
- 4. Výrobní (provozní) režie
- = Vlastní náklady výroby (provozu)
- 5. Správní režie
- = Vlastní náklady výkonu
- 6. Odbytové náklady
- = Úplný vlastní náklady výkonu
- 7. Zisk (ztráta)
- Cena výkonu (základné)

Kalkulační vzorce orientovaných na řízení a rozhodování

- Retrográdní kalkulační vzorec
 - V mnoha podnicích dnes je kalkulace nákladů nahrazována kalkulací ceny, jejímž základem je dosažení stanovené úrovně zisku nebo marže. Při tomto typu kalkulací se vychází z rozdílových metod zobrazených v tzv. retrográdních kalkulacích, které mohou mít např. podobu:

Základní cena výkonu

(-) dočasná cenová zvýhodnění

(-) slevy (stálým zákazníkům, množstevní, sezónní,...)

(=) Cena po úpravách

(-) náklady

(=) Zisk

- Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady
- Dynamická kalkulace

Základním členění nákladů v dynamické kalkulaci je na náklady přímé a nepřímé. V této kalkulaci se ale také náklady člení na fixní a variabilní. To je zapříčiněno vlivem změn v objemu prováděných výkonů (fází reprodukčního procesu). Tato kalkulace se využívá zejména při ocenění vnitropodnikových výkonů, ke kterým dochází v rámci podniku. Použití této kalkulace je vhodné u operativních úkolů. Ale její uplatnění je možné i při strategických úlohách.

Pro správné stanovení dynamické kalkulace, je nutnost znát dva vstupy informací:

- 1. Zjištění výše přímých a nepřímých nákladů – tyto náklady se zjistí v rámci jednocíhového nebo dvoucíhového vnitropodnikového účetnictví. Můžeme hovořit také o režijních a jednicových nákladech.
- 2. Výpočet nepřímých nákladů – počítá se zde variabilní a fixní složka těchto nákladů, které se poté zanesou do kalkulace.

• **Podoba dynamické kalkulace může být následující:**

- 1. Přímý materiál (jednicový)
- 2. Přímé mzdy (jednicové)
- 3. Ostatní přímé náklady
- Ostatní přímé náklady – variabilní část
- Ostatní přímé náklady – fixní část
- 4. Přímé náklady celkem
- 5. Výrobní režie
- Výrobní režie – variabilní část
- Výrobní režie – fixní část
- 6. Vlastní náklady výroby celkem
- 7. Správní režie
- Správní režie – variabilní část
- Správní režie – fixní část
- 8. Vlastní náklady výkonu celkem
- 9. Odbytová režie
- Odbytová režie – variabilní část
- Odbytová režie – fixní část
- 10. Úplné náklady výkonu

Metody

- A) kalkulace dělením
 - prostá
 - stupňovitá
 - s poměrovými (ekvivalenčními čísly)
- B) kalkulace přirážková
 - sumační
 - diferencovaná

Alokace

= přiřazení nákladů příslušnému objektu.

Hlavním cílem je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit.

Cíl alokace

Neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladů příslušnému výkonu. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazena.

Principy alokace

- Příčinnost (příčinné souvislosti) vzniku nákladů – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčině vyvolal;
- Únosnost nákladů – tj. jakou výši nákladů je schopen „unést“ např. v prodejní ceně;
- Průměrování – tj. jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek;

Alokační fáze

- = dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je pomocí alokačního postupu vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi alokovanými náklady a finálním výkonem. Zpravidla 3:
 - Přiřazení přímých nákladů k objektu jejich vzniku
 - Vyjádření vztahu nepřímých nákladů - souvislosti
 - Vyjádření podílu nepřímých nákladů

2.3. Rozpočetnictví

2.3.1. 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 jasné 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 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 navržen 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 upozorňovat i potenciální dárce 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 nejuvěrněji odrážet skutečný stav. V uvedeném příkladu 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.

Rozpočet

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. Rozpočet peněžních toků - cash flow

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

Na rozdíl od programového rozpočtu cash flow operuje s **příjmy a výdaji**, tedy se **skutečnými toky peněz**. Neobjeví se zde dobrovolná práce nebo hmotné dary. Tento typ rozpočtu 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.

*Úkol: Zpracujte **rozpočet** (v členění náklady/**výdaje** a výnosy/**příjmy**) rodiny na měsíc – rodinu si nejprve vymezte (min 3člená), tj. charakterizujte podmínky, ze kterých vycházíte při zpracování rozpočtu*

*Zpracujte **kalkulaci** na vybraného člena rodiny na měsíc*

Slovně okomentujte jak se následující situace, které v rodině nastanou, promítnou do rozpočtu:

člen rodiny s nejvyšším příjmem se stal nezaměstnaným

jednomu z členů rodiny se zvýšil příjem o 10 tisíc Kč „čistého“ měsíčně.

Poznámka: Pokud se vám to bude hodit, můžete využít pro zpracování úkolu následující tabulky.

**Finanční
bilance**

VÝDAJE

PŘÍJMY

Výdaje	Měsíčně	min.	Příjmy	Měsíčně
Inkaso - voda, elektrina, plyn			Příjmy HPP - muž - čistého	
Nájem			Příjmy HPP - žena - čistého	
Jídlo + domácnost, drogerie			Vedlejší pracovní poměr - muž	
Doprava do zaměstnání			Vedlejší pracovní poměr - žena	
Oblečení + obuv			Mateřská	
Mobily + pevná linka + internet			Přídavky na děti	
Auto			Sociálka	
Cigarety			Alimenty - příjem	
Hospody			Pronájmy	
Koníčky rodiče - placené			Ostatní	
Děti - zájmy, kroužky, koníčky			Ostatní	
Jazykovky + ostatní vzdělávání			Příjmy celkem	
Alimenty - výdaj				
Ostatní				
Ostatní			Termín nástupu do práce - pán	let
Výdaje celkem			Termín nástupu do práce - paní	let

Spoření	Spoření /m
stavební spoření	
penzijní fondy	
životní a úrazové pojištění	
pravidelné spoření - investice	
ostatní	
ostatní	
ostatní	
ostatní	
Spoření celkem	

Splátky	Splátka /m	Společnost	Do kdy - příp. kolik ještě let	Úrok či RPSN
Leasing				
Úvěry na bydlení				
Spotřebitelské úvěry				
Splátkový prodej - zboží, ...				
Úvěrové karty				
Ostatní				
Ostatní				
Splátky celkem				

Výdaje celkem		Příjmy celkem
	Výsledná bilance	

1 měsíc
1 rok
5 let
10 let

System plánů a rozpočtů

- Není jednotné rozlišení pojmů „rozpočet“ a „plán“. Plánování se pojímá obecně širěji než rozpočetnictví, neboť:
- Plánová se užívá jako nástroj prosazování tzv. podnikových politik (strategií),
- Plánování se někdy může omezit na věcné vymezení úkolů.

Pojmy – rozpočet

- Musí mít vazbu na podnikové politiky, ať přímou či nepřímou, má charakteristiky:
- A) stanovují se jím hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách,
- B) rozpočet musí stanovit určité úkoly, jichž míra závaznosti může být rozdílná, dle druhu rozpočtu a druhu úkolu atd.
- C) rozpočet má vazbu na určité časové období.
- D) v rozpočetnictví se pracuje i s položkami odhadovanými.

Pojmy – rozpočet, normy

- Rozpočet se někdy chápe jako pouhý převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky.
- **NORMY** jsou směrné veličiny, které ve striktním pojetí musí být nejdříve stanoveny v naturálních jednotkách (hodiny práce, kilogramy spotřebovaného materiálu atd.) a teprve pak převedeny na hodnotové ukazatele pomocí hodinové sazby apod.

Pojmy – limit

- Limit je nejvolnější způsob stanovení směrné veličiny. Může se vyjadřovat hodnotově i naturálně za předpokladu, že daný naturální limit je vyjádřen společnou měrnou jednotkou (např. počet pracovníků).
- Limit: směrný, nepřekročitelný, povolení dodatečné zvýšení limitu aj.

Rozpočtování

- - považuje se za součást manažerského účetnictví
- - nástrojem řízení
- Rozpočty dle časového úseku: operativní, krátkodobé, strategické, kapitálový
- Rozpočet pevný (nerozlišuje variabilní a fixní složku nákladů), variabilní (rozlišuje)

Rozpočet

- Přírůstkový rozpočet – vychází z:
 - Rozpočtů za minulé období,
 - Skutečné výsledky za poslední období.
- Rozpočet vycházející od nuly – „zero based budget“ (ZBB) – všechny činnosti se nově hodnotí, jako by se rozpočet sestavoval pro novou činnosti, která dosud neexistovala
- Za pevně vymezené období – např. na roční období
- Klouzavé rozpočty – vychází ze zásad:
 - Sestavují se na základní období a navíc na kratší úseky,
 - Rozpočet se stále aktualizuje.
- Globální – stanoví globální úkoly v jednotlivých položkách pro celkovou činnost útvaru nebo pro skupinu útvarů.
- Rozpočty dle dílčích aktivit vycházejí z rozlišení dílčích činností; základem jejich rozlišení jsou odlišné příčiny vzniku nákladů (tzv. „pohaněče“ nákladů)
- Rozpočet limitní – stanoví úkol, kterým se určuje částka nákladů (výdajů), která se nemá překročit
- Rozpočet indikativní – stanoví odhadová, předpokládaná, propočtená částka, jejíž nedodržení může mít pouze důsledek pro systém stimulace.

Zdrojový rozpočet

NÁKLAD	V Kč	Veřejný	Soukromý	Vlastní
Osobní				
Materiál				
Služby				
CELKEM				

2.3.1. Nákladová stránka rozpočtu

Předložení konkrétního projektu. Sestavení nákladové stránky projektu v členění na osobní náklady, materiálové náklady, náklady na služby, otázka možností přiřazování režijních nákladů.

Na minulém cvičení jste si naformulovali projekt, tj. slovně jste popsali, co budete tvořit. Teď se pokusíte tento projekt „obléci“ i do čísel.

Koukejte na svůj slovní popis a pište si všechny věci, které musíte zajistit a vyjádřete je finančně, např. papír 500,- Kč; telefon 3.000,- Kč; pronájem, ale i vaše mzda atd.

Když budete mít na jedné hromadě takto naházené a finančně ohodnocené položky, setřídte je do druhových skupin.

Tabulka nákladů projektu:

druh nákladu	jednotlivá položka a komentář výpočtu	Kč
<i>osobní náklady</i>	jedná se o hrubé mzdy včetně pojištění; popis úvazku, formy vztahu aj.	
<i>materiálové náklady</i>	kancelářské potřeby, drobný majetek, občerstvení	
<i>nemateriálové náklady (služby)</i>	nájemné, telefon, reklama, honoráře ...	
<i>režijní náklady</i>	podíl organizace, který se bere za svoji správu, stanoveno dle klíče	
<i>Celkem:</i>		

Úkol: Sestavte nákladovou stránku projektu.

2.3.2. Výnosová (zdrojová) stránka rozpočtu

Hledání konkrétních zdrojů ke zvolenému projektu. Sestavení výnosové stránky rozpočtu dle možných zdrojů.

Když jste vyčíslili, kolik projekt ve finančním ocenění stojí, musíte si položit otázku: A kde na to vezmeme? Protože se nacházíte v občanském sdružení, můžete hledat mezi následujícími zdroji:

1. veřejné prostředky – dotace, např. dotace z příslušného ministerstva, dotace z rozpočtu kraje, obce ..
2. soukromé prostředky – prostředky od soukromých právnických nebo fyzických osob, které se získají prostřednictvím darovací smlouvy; řadíme sem i prostředky získané od nadací nebo nadačních fondů
3. vlastní prostředky – prostředky, které si organizace může obstarat tím, že např. na akci vybírá poplatek, vstupné nebo uskutečňuje pro někoho reklamu.

Úkol: Vaším úkolem je zajistit finanční prostředky pro váš projekt ze všech třech výše zmíněných zdrojů. Teď si zkuste zvážit podíl jednotlivých zdrojů.

Zdroje financování neziskových organizací můžeme dělit na čtyři hlavní skupiny:

- členské příspěvky,
- příspěvky státního a obecního rozpočtu, fondů a nadací (většinou v podobě grantů),
- dary od občanů a firem,
- tržby z vlastní činnosti.

Je dobré si uvědomit, že každému z těchto zdrojů odpovídá jiná skupina plátců a tedy i jiná veřejnost. Organizace se bude chovat jinak k vlastním členům, od nichž vybírá příspěvky, a jinak k dárcům (sponzorům), od nichž dostává dary, anebo k zákazníkům, od nichž dostává tržby. I soubor všech použitelných fondů a nadací tvoří určitou, vnitřně strukturovanou veřejnost. Úsilím organizace je pochopitelně být se všemi těmito skupinami za dobře, komunikovat s nimi a jednat dostatečně účinně, aby potřebné prostředky na svou činnost skutečně získala. Právě za poslední zmíněnou aktivitou se skrývá fundraising, Public Relations a komunikace pro něj připravují vhodnou „půdu“.

K některým zdrojům financování podrobněji.

Státní instituce a samospráva

Nejdůležitějším zdrojem z této skupiny jsou jednotlivá resortní ministerstva. Mají své grantové systémy a pravidelně, většinou jednou za rok, vyhlašují soutěž, kde se občanská sdružení i nadace a obecně prospěšné společnosti mohou ucházet o dotace.

Některé typy organizací mají nárok na státní příspěvek ze zákona (církve a náboženské společnosti, politické strany apod.) Dále jsou to státní fondy a Grantová agentura České republiky. A v neposlední řadě existují i nejrůznější podpory od městských a okresních úřadů (např. z jednotlivých odborů nebo ze zvláštních fondů zastupitelstev).

Nadace, nadační fondy

Českých nadací, kde je možné požádat o finanční pomoc, zatím není mnoho. Spíše naopak: byly zakládány občanskými sdruženími, školami apod., aby sloužily jako prostředník pro získání peněz pro organizaci či pouze pro vlastní projekty. S nabytím platnosti nové zákonné úpravy dojde i zde ke změnám.

S žádostí o grant je ale možné se obrátit i na několik nadací zahraničních či ze zahraničních zdrojů zde založených (např. Nadace rozvoje občanské společnosti, The Charles Stewart Mott Foundation, Open Society Fund Praha apod.).

Podniky a podnikatelé

Některé podniky či velké firmy si již také vybudovaly svůj grantový systém. Chce-li nezisková organizace požádat o dotaci, musí napsat písemnou žádost s popisem projektu, rozpočtem a informacemi o poslání a cílech organizace. Tyto žádosti pak posuzuje většinou skupina lidí složená ze zástupců firmy.

V případě malých firem a soukromých podnikatelů pak vše záleží na osobním jednání s nimi. Není vhodné je žádat jen o peníze. Pro většinu z nich je jednodušší poskytnout zdarma své služby (např. kopírování materiálů) či své výrobky (nábytek, počítač, tašky na střechu).

Individuální dárci

Podle statistických údajů USA, lze zjistit, že podíl této skupiny na celkovém součtu sponzorských darů dosahuje kolem 80 %. Sem patří např. členové organizace, dobrovolníci, příbuzní cílových skupin,

předplatitelé časopisu či lidé podobných zájmů. Individuální dárci se i pro neziskové organizace stávají stále zajímavějším zdrojem peněz a jen na nich záleží, zda-li se jim podaří je oslovit a získat pro spolupráci.

Vlastní činnost

Sem lze zařadit jednak prodej vlastních výrobků (např. organizace provozuje chráněnou dílnu pro tělesně postižené či vlastní farmu, kde se pěstují zemědělské produkty) a každou další hospodářskou činnost (poradenství, kurzy, služby související s využitím výpočetní techniky atd.). Dále jsou to nejrůznější burzy, plesy, aukce, **loterie** a řada dalších akcí.

Členské příspěvky

U neziskových organizací, které jsou konstituovány na členském principu, tj. především občanská sdružení, profesní komory, politické strany i některé církve a družstva, tvoří členské příspěvky pravidelný, předem plánovaný finanční zdroj.

Daňové úlevy

Systém daňových úlev (někdy se hovoří o fiskálním zisku) je pro podmínky v České republice pro neziskové organizace popsán v kapitole. Obdobně jako v České republice se uplatňují daňové úlevy ve většině demokratických zemí.

Obr. 1 Příklad možného financování neziskové soukromé organizace



Pramen: Kolektiv: Neziskové organizace v oblasti sociální, zdravotní, NROS, Praha 1995

Fundraising jako plánovaný proces

Získávání peněz je dlouhodobý proces. Měl by proto začínat efektivním plánováním a končit podrobným zhodnocením, na jehož základě si můžeme zjistit, které z výše uvedených metod jsou nejúčinnější a nejvíce vyhovují oběma stranám. Při **plánování fundraisingu** by se měl dodržet následující postup:

- definovat poslání organizace – stručně, jasně, výstižně, aby s ním byl srozuměn každý člen organizace a uměl ho reprodukovat,
- určit konkrétních a měřitelných cílů – dárci bude jasné, že jsou dosažitelné,
- vypracovat realizačního a časového plánu aktivit, na základě čehož se zpracuje roční rozpočet,
- ověřit, zda naše organizace skutečně reaguje na potřeby ve společnosti,
- uvažovat o zapojení dobrovolníků do fundraisingových akcí,
- vybrat pro danou situaci nejvhodnější fundraisingové metody,
- sestavit seznamu možných zdrojů,
- specifikovat okruh dárců,
- požádat o dar,
- informovat dárce o použití jeho daru,
- snažit se o obnovení a/nebo zvýšení daru.

Mezi hlavní způsoby získávání peněžních darů patří:

- hromadný (formální) adresný nebo neadresný dopis, někdy s vloženou obálkou pro odpověď a/nebo s poštovní poukázkou – tzv. direct mail, resp. **přímý poštovní styk**;
- vyhlášení **veřejné sbírky** (= výzva předem neurčenému okruhu dárců) sdělovacími prostředky (včetně plakátů a letáků) vyžaduje dobrou organizační přípravu, využití více prostředků propagace, prezentaci silného motivu pro dárce, svědomité pracovníky, dostatek finančních prostředků a bezúhonnost organizace;
- **benefiční akce** (= výzva předem neurčenému okruhu dárců) vyžaduje divácky a publicisticky zajímavý program, min. jednu známou osobnost v programu, bezchybný průběh akce a dostatečnou prezentaci dobročinného účelu celé akce;
- **osobní dopis či telefonický rozhovor** (tzv. telefonní fundraising), jehož předpokladem je předcházející znalost dárce, který už dar poskytl, a nyní žádáme o obnovení daru;
- **písemná žádost o grant** je provázána velmi byrokratickým postupem při jejím zpracování;

- **fundraising „od dveří ke dveřím“** může být nevýhodný vzhledem ke vstupování do soukromí potencionálních dárců;
- **osobní návštěva** předem vytipovaných možných dárců představuje nejúčinnější způsob.

Okruhy dárců

Pro úspěšný průběh plánování i realizace fundraisingu je důležité správně vymezení okruhů možných dárců. Pozornost všech neziskových organizací se totiž obrací na tzv. potencionální dárcce neboli ty, kteří by mohli něco dát. Užitečné je proto rozdělení **potencionálních dárců** na ty, kteří:

- **mají vyhrazené prostředky** na dobročinnou činnost a poskytují je neziskovým organizacím – spojeno s vyšším stupněm byrokracie při přidělování prostředků,
- **nemají vymezené prostředky** na dané cíle, ale v případě, že je zaujmou, poskytnou je – pružnější a operativnější vyjednávání, obtížnější přesvědčování o tom, že právě naše organizace je ta, do které se vyplatí investovat, často požadují protislužbu.

Pro stanovení postupu, jak s kterým dárcem pracovat, je další rozdělení na ty, kteří:

- **dávají poprvé,**
- **dali již v minulosti** – dobré při potřebě okamžité finanční výpomoci ⇐ kratší doba na představování organizace dárci.

Neméně důležitým následujícím krokem je vymezení **motivů jednotlivých dárců**. Ty lze rozdělit do několika skupin, které se pochopitelně mohou vyskytnout současně:

- **marketingové účely** – firma od sponzoringu očekává obchodní efekt – buď přímé zvýšení poptávky nebo alespoň zlepšení image; i nově získané kontakty mohou být pro rozvoj firmy užitečné,
- **širší podnikové cíle** – velké podniky investují do činností, které se jim po čase zhodnocují, podporují např. zařízení, která slouží i jejich zaměstnancům, působí propagačně na zájemce o zaměstnání, apod..”,
- ve vedení firmy se prosadila **atmosféra altruismu**, společenské odpovědnosti, občanské morálky – firma chce být dobrým sousedem (přispívá např. místním organizacím vč. charity) nebo občanem, chce něco dávat zpět do komunity, v níž působí a díky níž působí,
- **negativní motivy**, jako např. praní špinavých peněz, snížení daňového základu, osobní prospěch a sláva, pocit moci, distribuce již nijak využitelných výrobků, splnění povinnosti dávat (např. ze státních zdrojů, apod.).

Dříve než oslovíme vybraného dárce, je dobré si ujasnit následující otázky:

- je vůbec solventní?
- jaké širší marketingové cíle sleduje?
- do čeho chce dlouhodobě investovat?
- nachází v dobré situaci, aby se u něj prosadila myšlenka altruismu?

Z psychologického hlediska bychom mohli uvažovat o **třech stupních ve vztahu žádosti neziskové organizace k dárci (sponzorovi):**

- nezisková organizace mu nemůže nabídnout nic – volí tedy formu prosby, protože očekává čistý dar,
- může nabídnout určitou protihodnotu, ale podstatně nižší – volí proto vztah „kvazipartnerství“, kdy např. prodává lístek na dobročinný koncert za přemrštěnou cenu, přičemž to ví i kupující, který se na koncert možná ani nedostaví,
- nabízí srovnatelnou protihodnotu – vede tedy obchodní jednání, aby získala např. placený inzerát do sponzorované knihy.

Vlastní žádost o peníze – osobní schůzka

Pokud již organizace má vytipováno koho oslovit a navázala první kontakt, následuje sjednání osobní schůzky. Všechny osobní materiály pro dárce o tom, co organizace dělá, jaké je její poslání a jak je při jeho dosahování úspěšná, by měly být již připraveny. Důležité je vědět, **co organizace potřebuje (projekt) a o kolik tedy dárce požádá (rozpočet).**

Hlavním tématem hovoru jsou potom především výsledky práce organizace, nikoliv peníze, přičemž vše záleží na umění vyjednávat.

Rozhodující pro žádající organizaci je, **mít „dobré jméno“ a důvěryhodný projekt.**

Osobní rozhovor

- by se měl začít neformálně, např. hovorem o běžných věcech, aby se oba účastníci naladili na stejnou notu.
- Pokud jde o první jednání s dárce, mělo by následovat krátké stručné představení organizace, její činnosti a cílů.
- Potom by měl žadatel dát dostatek prostoru dárci pro jakékoliv další doplňující dotazy. Dostatek informací totiž dárci usnadňuje rozhodování, zda organizaci podpořit či nikoliv. Čím více se dárce ptá, je pravděpodobnější, že dar poskytne.
- Následně by měl žadatel shrnout svůj program a znovu v krátkosti popsat, co bude k jeho realizaci potřebovat, tzn. předložit podrobný rozpočet.
- Poslední fáze rozhovoru začíná tehdy, když je dárce ochoten začít jednat o daru. Pokud řekne ANO, zbývá domluvit se na konečné výši daru a způsobu, jakým bude poskytnut. Řekne-li MOŽNÁ, je dobré zjistit, kdy se žadatel může znovu ozvat. Zní-li odpověď NE, znamená to buď, že dárce nemá peníze (dobré je zkusit se ozvat na

6 měsíců znovu), nebo že dárce organizaci nechce podpořit. Žadatel by se měl snažit v takové situaci zjistit důvod této neochoty.

- Na rozloučenou by se nemělo zapomínat na upřesnění kontaktů, poděkování, domluvu další schůzky nebo připomínky události, kdy se znovu střetnou. Dárce by měl být ujištěn, že bude ze strany organizace pravidelně informován o její činnosti.
- Do dvou dnů od setkání je dobré poslat dárci děkovný dopis, buď za poskytnutý dar, nebo za čas, který žadateli věnoval, pravidelně dárce informovat o další činnosti organizace (novinky, akce apod.), dodržovat to, na co se žadatel s dárcem dohodli, použít peníze tak, jak dárce předpokládá a náležitě dárce prezentovat, stojí-li o to, např. ve výroční zprávě, ve zpravodajích, na nástěnkách, výstavách apod.

Použito z knihy:

Rektořík J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. Základy ekonomiky, teorie a řízení. 2. aktualizované vydání. Ekopress, 2007. ISBN 978-80-86929-25-5

Žádost o veřejné finanční prostředky

Vypracování žádosti o dotaci od poskytovatele, který podporuje oblast zvoleného projektu.

Vaším úkolem je najít si prostřednictvím internetu žádost o finanční prostředky, která se váže k vašemu projektu a pokusit se ji vyplnit. Nezapomeňte také na podmínky poskytování dotace!

Pro se například podívejte na žádost z Ministerstva kultury ČR, která je dostupná na <https://www.mkcr.cz/vyberova-dotacni-rizeni-na-rok-2018-vyhlaseni-1695.html>

Žádost o soukromé finanční prostředky

Hledání soukromého poskytovatel finančních prostředků pro zvolený projekt (nadační prostředky, dary od ziskových organizací).

Po vypracování žádosti o dotaci se pokuste nejprve hledat v oblasti nadačních prostředků. Můžete využít i dary od fyzických či právnických osob.

Lze využít přiložené vzory.

Úkol: Vyplňte žádost o nadační příspěvek nebo darovací smlouvu.

SMLOUVA O POSKUTNUTÍ DARU

I. Smluvní strany

Darující strana: *fyzická osoba*

Adresa:

IČ:

DIČ:

Oprávněný zástupce:

Bankovní spojení:

(dále jen *dárce*)

a

Obdarovaný:

Adresa:

IČ:

Oprávněný zástupce:

Bankovní spojení:

(dále jen *obdarovaný*).

II. Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je poskytnutí finančního daru ve výši **10.000 Kč**, slovy: desettisíc korun. Dárce se zavazuje poskytnout obdarovanému finanční dar a obdarovaný tento dar přijímá.

III. Účel užití finančního daru

Dar je určen příjemci na financování výchovně vzdělávacích aktivit organizace dle stanov (v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15, odst. 1, v platném znění). Příjemce se zavazuje užívat daru v souladu se stanovami občanského sdružení, s nimiž je dárce seznámen a činnost sdružení akceptuje.

IV. Splatnost finančního daru

Finanční dar sjednaný dle článku II. této smlouvy je splatný na bankovní účet v termínu nejpozději do

V. Závěrečná ustanovení

Tato smlouva se řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku. Veškeré změny této smlouvy je nutno učinit písemně formou dodatku k této smlouvě.

Tato smlouva je vyhotovena ve dvou výtiscích, z nichž každá strana obdrží po jednom vyhotovení. Smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu smluvními stranami.

V Brně dne

za stranu darující

za stranu obdarovaného

.....

.....

SMLOUVA O POSKUTNUTÍ DARU

I. Smluvní strany

Darující strana: *právnícká osoba*

Adresa:

IČ:

DIČ:

Oprávněný zástupce:

Bankovní spojení:

(dále jen *dárce*)

a

Obdarovaný:

Adresa:

IČ:

Oprávněný zástupce:

Bankovní spojení:

(dále jen *obdarovaný*).

II. Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je poskytnutí finančního daru ve výši **10.000 Kč**, slovy: desettisícikorun. Dárce se zavazuje poskytnout obdarovanému finanční dar a obdarovaný tento dar přijímá.

III. Účel užití finančního daru

Dar je určen příjemci na financování výchovně vzdělávacích aktivit organizace dle stanov (v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 20, odst. 8, v platném znění). Příjemce se zavazuje užívat daru v souladu se stanovami občanského sdružení, s nimiž je dárce seznámen a činnost sdružení akceptuje.

IV. Splatnost finančního daru

Finanční dar sjednaný dle článku II. této smlouvy je splatný na bankovní účet *nebo v hotovost* v termínu nejpozději do

V. Závěrečná ustanovení

Tato smlouva se řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku. Veškeré změny této smlouvy je nutno učinit písemně formou dodatku k této smlouvě.

Tato smlouva je vyhotovena ve dvou výtiscích, z nichž každá strana obdrží po jednom vyhotovení. Smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu smluvními stranami.

V Brně dne

za stranu darující

za stranu obdarovaného

.....

.....

Vlastní finanční prostředky

Finanční možnosti organizace na zajištění projektu, členské příspěvky, poskytnuté služby aj.

K zajištění finančního krytí vašeho projektu vám chybí pouze zajistit si svůj vlastní podíl. Možností máte několik, např. budete vybírat vstupné (můžete vyrobit vstupenky nebo se pokuste zjistit, kde se dají opatřit identifikační pásy), poplatky placené v hotovosti na místě nebo zajistíte dle smlouvy o reklamě reklamu (můžete využít vzor smlouvy).

Úkol: Popište, popř. doložte smlouvou, jak si opatříte jako realizátoři projektu vlastní podíl.

SMLOUVA O REKLAMĚ

Organizace:
sídlem:
IČO:
DIČ:
oprávněný zástupce:
(dále jen klient)

a

Organizace:
sídlem:
IČO:
DIČ:
oprávněný zástupce:
bankovní spojení:
(dále jen realizátor)

uzavřely tuto smlouvu o reklamě:

I.

Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je reklama a propagace klienta na **XXXX**, který proběhne ve dnech **xxx**.

II.

Formy reklamy a propagace

- umístění loga klienta na plakátech festivalu
- umístění loga klienta v místě akce
- umístění informace o klientovi na propagačních letáčcích festivalu
- umístění propagačních materiálů klienta na prezentačních pultech v místě akce
- zajištění účasti médií na festivalu a představení klienta zástupcům médií

III.

Cena za provedení reklamy a propagace

Smluvní strany se dohodly na smluvní ceně za sjednaný rozsah reklamy ve výši
.....Kč, slovy:

IV.

Placení

Smluvní strany se dohodly, že cena je splatná předem na účet realizátora na základě faktury jím vystavené po podpisu této smlouvy. Za datum zaplacení se považuje den, ve kterém bude smluvená částka poukázána na účet....

V.

Ostatní a závěrečná ujednání

V případě, že se sjednaná akce neuskuteční, je realizátor povinen vrátit sjednanou částku v plné výši. Smlouva je vyhotovena ve dvou stejnopisech, z nichž každá strana obdrží po jednom výtisku. Smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem podpisu obou smluvních stran.

V Brně, dne

V, dne

.....
za realizátora

.....
za klienta

III. PROJEKTOVÁNÍ V NEZISKOVÉ ORGANIZACI

- ✓ PROJEKTOVÁNÍ - PROJEKTOVÁNÍ V NEZISKOVÉ ORGANIZACI, TVORBA PROJEKTU, STUDIE PROVEDITELNOSTI, LOGICKÝ RÁMEC PROJEKTU; FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ - VYKAZOVÁNÍ PROJEKTU V ÚČETNICTVÍ; ZÁVĚREČNÁ ZPRÁVA PROJEKTU - VĚCNÁ A FINANČNÍ ČÁST, UDRŽITELNOST
- ✓ PŘÍPRAVA NA PROJEKT - VYTVOŘENÍ TÝMŮ A VYMÝŠLENÍ CO, KOMU, JAK, KDY, KDE ... V TÝMECH;
- ✓ NESTÁTNÍ NEZISKOVÝ SEKTOR - VYMEZENÍ PRÁVNÍCH FOREM, PŘÍKLAD ČINNOSTÍ; DAŇOVÝ SYSTÉM - PŘÍMÉ DANĚ U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍCH; DAŇOVÝ SYSTÉM - NEPŘÍMÉ DANĚ U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍCH; ZOPAKOVÁNÍ TYPOLOGIE NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ, POSLÁNÍ ORGANIZACE, NEZISKOVÉ ORGANIZACE S DŮRAZEM NA SPOLEK - PŘÍKLADY ČINNOSTÍ;

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.

3. Projektování

Projektování – činnost, která vede k vytvoření projektu. Projekt může obsahovat:

3.1. Obsah projektu

- obsah, souhrn (zpracovává se jako poslední, ale je umístěna na začátku projektu, a to z důvodu přehlednosti a rychlosti pro zjištění informací, cca 1 strana)
- představení a popis organizace (kdy, proč a jak byla organizace založena, filozofie, účel a cíle organizace, vztah k jiným společnostem, struktura organizace, minulost a současnost – činnost a projekty, dosažené úspěchy, reference, to vše pro zdůvodnění důvěryhodnosti)
- formulace problému nebo potřeby (zdůvodnění, vyjasnit rozdíl mezi současným stavem a ideální situací, podpořit fakty, např. statistika)
- cíle projektu (popsat konkrétní a měřitelné výsledky projektu)
- cílová skupina (tj. na koho má projekt dopad)

- způsoby řešení (popis činností nebo metod, které budete používat pro dosažení stanovených cílů, jejich zdůvodnění, může být i časový harmonogram, rizika aj.)
- spolupracující organizace
- způsob hodnocení a zdokumentování
- rozpočet a budoucí možnost financování projektu
- přílohy.

3.2. Ověřování projektu

Po napsání projektu je třeba si ověřit, zda to, co jsme „vymysleli“ je možné zrealizovat. U dlouhodobých (investičních projektů) toto ověření provádíme prostřednictvím studie proveditelnosti, u krátkodobých (provozních) projektů pak hovoříme o logickém rámci, tzv. logframe.

3.2.1 Studie proveditelnosti

Studie proveditelnosti je dokument, který souhrnně a ze všech realizačně významných hledisek popisuje **investiční záměr**. Jeho účelem je zhodnotit všechny realizační alternativy a posoudit realizovatelnost daného investičního projektu, jakož i poskytnout veškeré podklady pro samotné investiční rozhodnutí. Slouží jak pro podnikatelskou sféru, tak pro veřejný sektor a pro stranu předkladatele, tak pro stranu donátora. Studie proveditelnosti je rozdělena do tematicky samostatných kapitol, členěných podle problematiky, kterou v souvislosti s investičním záměrem řeší. Tyto kapitoly se však vzájemně ovlivňují (jsou na sobě závislé).

Osnova studie proveditelnosti (dělá se i zjednodušená studie proveditelnosti, která neobsahuje všechny uváděné informace)

- titulní strana
- obsah
- **úvodní informace** (účel, pro který je studie zpracována, k jakému datu, identifikační údaje o zadavateli, zpracovateli studie)
- **stručné vyhodnocení projektu** – popis zásadních závěrů, které vyplývají ze zpracované studie proveditelnosti
- **stručný popis podstaty projektu a jeho etap** – obsahuje komplexní popis hlavních charakteristik projektu a jeho etap. Jsou zde zodpovězeny základní otázky, jaký je název, smysl a zaměření projektu, jaké služby případně produkty budou díky projektu poskytovány a jaký problém řeší, kde je investorem projektu, jaká je kapacita projektu a jaká je jeho lokalizace, jakými etapami projekt prochází (předinvestiční fáze, investiční fáze, fáze provozní, fáze poprovozní, tj. likvidační), a čím jsou specifické, jak řešeno variantní zpracování v rámci studie a jaká jsou ostatní významná specifika projektu.

- **analýzy trhu, odhad poptávky, marketingová strategie a marketingový mix** – zahrnuje popis všech marketingových aspektů projektu. Jsou zde řešeny všechny odhady a doporučení týkající se potřeb finálních uživatelů, konkurenceschopnosti výstupů produktu, jak v případě veřejných tak i privátních projektů a to ve struktuře, která vychází z výzkumné a analytické části a přechází v části, které obsahují řešení daných problémů, ty jsou členěny dle rovin na strategické a takticko-operativní. Analýza trhu a odhad poptávky (marketingový výzkum), marketingová strategie (analýza PEST, tj. analýza faktorů politických, ekonomických, sociálních a technologických, SWOT analýza, tj. silné a slabé stránky, analýza Pěti tržních sil, tj. nově vstupujících na trh, dodavatelé, zákazníci, konkurence), marketingový mix (tzv. 4 P: produkt, price = cena, promotion = propagace, komunikace, place = místo, cesta k zákazníkovi)
- **management projektu a řízení lidských zdrojů** – obsahem je plán a uspořádání problémů souvisejících s otázkou samotného managementu projektu. Pod tímto pojmem si lze představit veškeré plánování, organizování, řízení a kontrolu všech procesů, organizačních jednotek a veškerých lidských zdrojů.
- **technické a technologické řešení projektu** – shrnuje veškeré podstatné technické a technologické aspekty projektu, jako je zvolená technologie, technické parametry jednotlivých zařízení, výhody a nevýhody těchto předpokládaných řešení, vyplývající technická rizika, potřebné energetické a materiálové toky, údaje o životnostech jednotlivých zařízení, potřebné údržbě a nákladnosti oprav, změny v provozní náročnosti vlivem opotřebení apod.
- **dopad projektu na životní prostředí** – popis veškerých kladných i negativních vlivů, které plynou z realizace projektu v jeho jednotlivých etapách.
- **zajištění dlouhodobého majetku** – vymezení struktury dlouhodobého majetku, určení výše investičních nákladů, problematika servisních podmínek a případného znovupořízení, amortizační schéma apod.
- **řízení pracovního kapitálu** (oběžný majetek) – vymezení struktury a velikosti oběžného majetku, jaké druhy materiálu, nedokončené výroby, výrobků a zboží bude nutné skladovat a v jakých objemech, vzniklé pohledávky resp. krátkodobé závazky, náročnost projektu na držbu hotovostních prostředků a jejich řízení.
- **finanční plán a analýza projektu** – komplexní finanční zohlednění předchozích bodů ve struktuře: Základní kalkulace a analýza bodu zvratu, Finanční plán (plán průběhu nákladů a výnosů, plán stavby majetku a zdrojů krytí, plán průběhu cash flow, tj. příjmů a výdajů).

- **hodnocení efektivity a udržitelnosti projektu** – vyhodnocení projektu pomocí kriteriálních ukazatelů kalkulovaných z finančních toků (resp. nákladů a výnosů) jako např. NPV, IRR, Doba návratnosti, Index rentability a finanční analýza projektu.
- **řízení rizik** (citlivostní analýza) – vymezení největších zdrojů rizika v projektu, uvedení jejich pravděpodobností a event. opatření na jejich snížení, výsledky citlivostní analýzy.
- **harmonogram projektu** – časový plán jednotlivých činností a fází projektu, který by měl být zpracován do podoby harmonogramu. Mělo by z něj být patrné, kde jednotlivé činnosti začínají a kdy končí (pokud končí), které činnosti na které navazují a jaké se vzájemně překrývají.
- **podrobné závěrečné hodnocení projektu** – komplexní a propracovaný závěr, který zahrnuje výsledné posouzení projektu ze všech uvažovaných hledisek a vyjádření k realizovatelnosti a finanční rentabilitě projektu.
- přílohy.

Analýza nákladů a přínosů

Jedná se o hodnocení projektů, které slouží veřejně prospěšným cílům, tzn., jejichž smyslem není maximalizace zisku, tj. čistého cash flow investora, ale zvýšení užitku jakýchkoli subjektů, pro které má mít projekt (akce) přínos.

3.2.2 Logický rámec

Logický rámec (LR, *logframe*, logická rámcová matice – LRM) slouží jako pomůcka při stanovování základních parametrů projektu. Je součástí metodiky návrhu a řízení projektu označované jako „*Logical Framework Approach* (LFA)“, která uceleně řeší přípravu, návrh, realizaci i vyhodnocení projektu.

Struktura logického rámce:

Přínosy	Objektivně ověřitelné ukazatele	Zdroje informací k ověření (způsob ověření)	<i>nevyplňuje se</i>
Cíl	Objektivně ověřitelné ukazatele	Zdroje informací k ověření (způsob ověření)	Předpoklady, za jakých Cíl skutečně přispěje a bude v souladu s Přínosy
Výstupy	Objektivně ověřitelné	Zdroje informací k ověření (způsob	Předpoklady, za jakých Výstupy skutečně povedou k

	ukazatele	ověření)	Cíli
Klíčové činnosti	Zdroje (peníze, lidé, ...)	Časový rámec aktivit	Předpoklady, za jakých Klíčové činnosti skutečně povedou k Výstupům
<i>Zde některé organizace uvádí, co NEBUDE v projektu řešeno</i>			Případné předběžné podmínky

3.2.3. Závěrečná zpráva projektu

Zpracování závěrečné zprávy projektu, věcná a finanční část, prezentace projektu, jeho udržitelnost.

Zkuste zpracovat obecnou závěrečnou zprávu o vašem projektu a zamyslete se nad vyúčtováním jednotlivých zdrojů, s důrazem na vyúčtování dotace.

Popřemýšlejte také nad tím, zda, popř. jak projekt ovlivní základ daně z příjmů právnických osob.

Připravte si prezentaci projektu ☺

Úkol: Vypracujte závěrečnou zprávu projektu.

Ukázka vyúčtování dotace:

VYÚČTOVÁNÍ POSKYTNUTÉHO PŘÍSPĚVKU

MČ Brno - Židenice na rok 2010

na sociální činnost v rámci programu podpory kultury, mládeže a sportu

Identifikace příjemce příspěvku:	XXX
IČ	12131314
Název projektu:	Silní bez násilí
Tematický okruh projektu:	Prevence šikany a násilí mezi dětmi, posílení pozitivního klimatu ve škole, prosociální výchova, výchova k toleranci, výchova k angažovanému občanství. Předání zkušeností žáků a učitelů dalším školám s projektem Silní bez násilí, který byl v jejich škole realizován v r. 2007 - 2008. Vedení výcvikového semináře pro učitele ZŠ.
Místo konání:	Základní škola, Brno
Výše poskytnutého příspěvku /v Kč/:	30.000,-
Z příspěvku vráceno /v Kč/:	0

Účel poskytnutého příspěvku:	Náklady na metodické materiály, informační letáky (polstery), překlady. Cestovné do partnerská organizace Starkmacher, účast na realizaci projektu v Kelheimu a prezentace výstupů projektu Silní bez násilí, realizovaného na ZŠ Brno, prezentace školy a Městské části. Lektorská účast učitelů ZŠ na výcvikovém semináři pro učitele ZŠ K, Brno.
Osoba zodpovědná za vyúčtování dotace: /jméno, adresa, telefon/	Ing. Hana Jurajdová Colova 17, 616 00 Brno; tel.: 723 570 151 mail: jurajdova@dialog-brno.cz

Vyúčtování příspěvku

číslo účetního dokladu v účetní evidenci	název dokladu	datum vystavení dokladu	účel platby	datum platby	částka v Kč	částka hrazená z příspěvku MČ
10110003	FP	7.1.2010	údržba domény	6.1.2010	580,00	0,00
10HV000 94	PO	28.10.2010	prezentace projektu (doprava)	28.10.2010	5 664,00	1 850,00
10HV000 94	PO	28.10.2010	ubytování	28.10.2010	11 670,00	11 670,00
10HV000 94	PO	28.10.2010	strava	28.10.2010	4 610,00	0,00
10110069	FP	22.12.2010	tisk propagačních materiálů	29.12.2010	18 000,00	16 480,00

10HV001 22	PO	23.12.20 10	doprava Brno- Mannheim	23.12.2 010	1 700,00	0,00
			CELKEM		42 224,00	30 000,00

V Brně dne ...

3.2.4. Možné zadání vašeho projektu

Teď Vás čeká velmi zodpovědný úkol, ve kterém byste měli zhodnotit, co jste se doposud naučili. Začnete ve dvojicích zpracovávat projekt v následujícím členění:

- a) popis projektu
- b) kalkulace projektu
- c) rozpočet projektu
- d) žádosti / smlouvy k projektu
- e) zhodnocení projektu

Ad a) Vymyslete si nějakou akci, která by měla být časově ohraničená. Může to být i jednodenní program. Definujte, co by mělo být cílem akce, komu je určena (cílová skupina), kdy, kde se bude konat aj. Můžete také vypracovat časový harmonogram.

Ad b) Když víte, co budete dělat, pište si na papír vše, co si myslíte, že budete pro realizaci potřebovat (kancelářské potřeby, občerstvení, prostor, telefonní služby, honoráře, speciální materiál apod.). Poté zkuste jednotlivým položkám přiřadit i nějakou hodnotu v korunách. Můžete využít internetu, nebo svoji zkušenost. Vypracujte kalkulaci v členění přímé a nepřímé náklady. Připomínám, že v předchozí kapitole byste se mohli inspirovat.

Ad c) Asi víte, kolik byste na realizaci vašeho záměru potřebovali. Teď budete hledat možné finanční zdroje. Vaším úkolem je najít alespoň tři finanční zdroje, přičemž každý zdroj bude z jiného zdroje, tj. jeden zdroj bude z veřejných zdrojů, druhý ze soukromých, třetí z vlastních zdrojů.

Ad d) Jednotlivé zdroje podpořte i formálně. To znamená, že vypíšete žádost o dotaci, připravíte darovací smlouvu nebo požádáte o nadační příspěvek a z vlastních zdrojů si vyberete, jestli budete vybírat nějaký poplatek nebo zkusíte reklamu.

Ad e) V tomto bodě se z vašeho projektu stala minulost a proto je prostor pro hodnocení. Vypracujte závěrečnou zprávu a vypořádejte finanční zdroje.

Od této chvíle budete tvořit svůj projekt. Vzhledem k tomu, že se v neziskových organizacích většinou pracuje týmově, i vy si vyzkoušíte týmovou práci – pokud můžeme říct, že dva jsou tým ☺

Pod hlavičkou spolku si začnete plánovat svůj vlastní projekt. Nejprve si povídejte, co byste rádi uskutečnili (např. jednorázový koncert, výstavu obrazů, čištění koryta řeky, víkend pro děti z dětského domova apod.). Vycházejte ze svých zkušeností a třeba by přání, tzn. akce = projekt vám musí „sednout“.

Úkol:

Až si rozmyslíte oblast, zkuste formulovat a popsat následující věci:

- 1. cíl projektu, tj. **co** chcete realizovat*
- 2. cílová skupina, tj. **pro koho** je akce určena*
- 3. další nezbytné věci jako je: **kde, kdy a jak** bude celý projekt probíhat.*

Využijte znalostí z jiných předmětů, zkuste si udělat časový harmonogram, kde nezapomenete na přípravné a zakončovací práce!

Poznámka:

Čím podrobněji si projekt nastřelíte, tím lépe se vám budou dělat další kroky.

Dále následuje typologie neziskových organizací – prostudujte si hlavně čtyři základní typy (občanské sdružení, obecně prospěšná organizace, nadace a nadační fondy a církve a náboženské společnosti) s důrazem na občanské sdružení. Ostatní berte prosím jen jako informační materiál.

4. Typologie neziskových organizací

Poznámka: jedná se pouze o informační kapitolu!!! 😊

4.1. Obecně prospěšná společnost

Zákonná úprava

Od 1. 1. 1996 platí nový *zákon č. 248/95 Sb.*, o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. Tento zákon řeší založení, vznik, zrušení, orgány této právní formy, která je obvyklá i v jiných demokratických zemích s tržní ekonomikou, ale v našich podmínkách není příliš zastoupena. Obecně prospěšná společnost (dále jen OPS) nepodléhá svému zakladateli tak, jak je tomu např. u OSS a PO. Zakladatel nemá právo na vrácení svého majetku při zániku OPS.

Obecně prospěšná společnost je právnickou osobou, je založena proto, aby společnosti poskytovala **obecně prospěšné služby** za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek, přičemž platí, že její hospodářský výsledek nesmí být použit ve prospěch ani zakladatelů ani zaměstnanců obecně prospěšné společnosti, ale musí být vždy použit na poskytování služeb, pro které byla společnost zřízena.

Založení

Obecně prospěšná společnost se zakládá **zakládací smlouvou** a mohou ji založit jak fyzická osoba, právnická osoba, tak i stát. Zakládací listina kromě obligatorních údajů jako je název, sídlo, identifikace zakladatelů apod. musí také obsahovat identifikační data členů správní rady, dozorčí rady, způsob jednání těchto orgánů a také majetkové vklady zakladatelů.

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech byl pozměněn a doplněn zákonem č. 208/2002 Sb.¹ Změny zákona spočívaly zejména ve sjednocení terminologie s obchodním zákoníkem (namísto původně užívaného pojmu obchodní jméno se nově používá termín obchodní firma). I ostatní provedené změny byly spíše technického rázu s cílem uvést do souladu české právo s právem Evropské unie. Bylo odstraněno omezení účasti cizinců ve statutárním orgánu obecně prospěšné společnosti. Obecně prospěšnou společnost mohou zakládat i zahraniční zakladatelé a dokonce je dovoleno obecně prospěšné společnosti zřizovat organizační složky v zahraničí. Byly také upřesněny podmínky, za nichž je možné odvolat člena statutárního orgánu.

¹ Další doplňující zákony jsou č. 320/2002 Sb. a č. 437/2003 Sb.

Důležitými orgány obecně prospěšné společnosti jsou:

- a) správní rada**, která je statutárním orgánem a jmenuje ji zakladatel (do její působnosti náleží základní rozhodovací činnost pro řízení společnosti),
- b) dozorčí rada**, která je kontrolním orgánem společnosti a jmenuje ji také zakladatel,
- c) 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. i jiného orgánu obecně prospěšné společnosti.

Obecně prospěšná společnost vzniká dnem zápisu do **rejstříku** obecně prospěšných společností, který vede příslušný soud, stejně jako obchodní rejstřík.

Obecně prospěšná společnost zaniká zrušením s likvidací nebo bez likvidace dnem výmazu z rejstříku. Zaniknout může uplynutím doby nebo účelu – stanovených při vzniku, rozhodnutím správní rady nebo soudu, prohlášením konkurzu. Zákon vyčerpávajícím způsobem popisuje zrušení, likvidaci a zánik obecně prospěšné organizace, a to především z důvodu ochrany vloženého a získaného majetku, který totiž nemůže být vrácen zakladateli. Musí být převeden na jinou OPS, případně při likvidaci je nabídnut obci, na jejímž katastru má obecně prospěšná společnost své sídlo a v případě jejího nezájmu přebírá majetek okresní úřad. Obě instituce musí takto získaný majetek použít k zajištění obecně prospěšných služeb.

Činnost

Hlavním cílem obecně prospěšné společnosti je poskytování obecně prospěšných služeb za předem stanovených podmínek pro všechny uživatele. V zákoně samotném není definován pojem „obecně prospěšná služba“. Má se za to, že se bude jednat o služby ekologické, humanitární, sociální, vzdělávací a výchovné, kulturní apod. Obecně prospěšné společnosti by tedy měly fungovat především v sociální oblasti (stravování pro důchodce, sociální ústavy, domovy důchodců), ale také ve zdravotnictví (léčebny pro dlouhodobě nemocné), školství (mateřské školy, učňovská zařízení, střední školy, vyšší odborné školy) a kultuře (kina, muzea a galerie).

Obecně prospěšná společnost může kromě hlavních služeb provozovat ještě jiné činnosti (**doplňkové činnosti**) za splnění platných právních podmínek.

Hospodaření obecně prospěšné společnosti **se sleduje na základě zákona podle:**

- *hlavní činnosti* stanovené statutem nebo zakládací listinou,

- *doplňkové činnosti* za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost služeb,
- *správní činnosti*, kde se budou sledovat odděleně náklady na správní činnost.

Hospodaření

Zřizovatel po zřízení již nemá právní sílu, aby činnost společnosti přímo ovlivnil, pouze nepřímo prostřednictvím členství ve správní nebo dozorčí radě.

Hospodářský výsledek společnosti se vždy převádí celý do rezervního fondu. Rezervní fond používá nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích. Získání prostředků na provozování prospěšných služeb je sledováno dosažení přijatelných cen za poskytované služby.

Finanční investice ve formě cenných papírů může nabýt OPS jen darem, závětí nebo převodem z jiné hospodářsko-právní formy. Nakupování akcií a obdobných cenných papírů je v rozporu s posláním tohoto typu organizace.

OPS se může ucházet o dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních orgánů a ze státních fondů. Na přiznání dotace však nemá právní nárok (s určitou výjimkou např. středních škol). Pokud OPS státní dotaci obdrží, pak má orgán, který dotaci poskytl, právo kontroly, jak byla dotace využita.

Financování

Financování obecně prospěšné společnosti je zajištěno:

- dotací ze státního rozpočtu
- rozpočtu obce
- rozpočtu jiných územních orgánů
- ze státního fondu
- příspěvky a dary od jiných fyzických a právnických osob
- z vlastní činnosti
- z hospodářské činnosti.

Účetnictví

Obecně prospěšná společnost je povinna ve svém účetnictví důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správnou obecně prospěšné společnosti.

Roční účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem obecně prospěšné společnosti, které:

- a) jsou příjemci dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z počtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem přesáhne v roce, za nějž je účetní závěrka sestavována, jeden milion Kč,
- b) ve výši čistého obratu překročily deset milionů Kč.

Pozn.: Kromě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se účetnictví obecně prospěšných společností řídí vyhláškou MF č. 504/2002 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, v kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a „Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.“

4.2. Ústav

Zákonná úprava

Ústav je nová právní forma, kterou definuje nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.), a to konkrétně v § 402 až § 418. Prostuduj! Pokud srovnáš uvedená ustanovení se zákonnou normou obecně prospěšných společností, najdeš shody ☺

4.3. Spolek

Zákonná úprava

Sdružování občanů do konce roku 2013 upravoval *zákon č. 83/90 Sb.*, o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a dá se říci, že občanská sdružení jsou nejrozšířenějším typem organizace v neziskovém sektoru. Od účinnosti nového *občanského zákoníku zákon č. 89/2012 Sb.*, jsou občanská sdružení považována za spolky. Prostuduj si (§ 214 až § 302)!

Občané mají právo svobodně se sdružovat bez povolení státního orgánu. Občané mohou zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení a také odborové organizace, ale na druhé straně je k tomu nesmí nikdo nutit.

Zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- v politických stranách a politických hnutích
- k výdělečné činnosti a k zajištění řádného výkonu určitých povolání
- v církvích a náboženských společnostech.

Občanské sdružení / spolek je samostatnou právnickou osobou. Orgány státní správy mohou zasáhnout do postavení a činnosti jen v mezích zákona. Členy mohou být jak fyzické, tak i právnické osoby.

Spolek je samosprávný a dobrovolný svazek členů. Členové spolku neručí za jeho dluhy. Název spolku musí obsahovat slova „spolek“ nebo „zapsaný spolek“, postačí však zkratka „z. s.“.

Založení spolku

Spolek mohou založit alespoň tři osoby vedené společným zájmem. Zakladatelé založí spolek, shodnou-li se na obsahu stanov. Stanovy obsahují alespoň:

- a) název a sídlo spolku,
- b) účel spolku,
- c) práva a povinnosti členů vůči spolku, popřípadě určení způsobu, jak jim budou práva a povinnosti vznikat.

Nejvyšším orgánem občanského sdružení je **členská schůze** členů, nestanoví-li stanovy jinak. Tento orgán přenáší některé pravomoci vymezené zákonem. Spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku. Návrh na zápis spolku do veřejného rejstříku podávají zakladatelé nebo osoba určená ustavující schůzí.

Činnost

Charakteristickým znakem spolku je členská základna. Spolek sdružuje členy (občany mající společné zájmy a cíle) a je zakládán v různých oblastech života společnosti, především k uspokojení zájmů svých členů a občanů v jejich okolí. Mezi spolky / občanská sdružení patří:

- odborové organizace
- zahrádkáři
- tělovýchovné jednoty
- rybářské spolky
- chovatelé, včelaři
- Český svaz žen
- myslivecká sdružení a Český myslivecký
- obce – Obec architektů, Obec moravskoslezských spisovatelů
- asociace muzeí a galerií
- amatérské kulturní spolky
- sdružení pro správu bytového fondu u bytů převzatých do vlastnictví občanů apod.

Hospodaření a financování

Spolky financují svoji činnost převážně z příspěvků svých členů, sponzorů a dále pak i ze zisku z podnikání, který po řádném vypořádání daňové povinnosti ke státnímu rozpočtu může sloužit jako doplňkový zdroj financování zájmové činnosti občanského sdružení.

Občanský zákoník u spolku vymezuje

- a) hlavní činnost – která může být definovaná jen jako uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže.
- b) vedlejší činnost – může spolek vyvíjet. Jedná se o hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku.

Obecně platí, že zisk z činnosti spolku lze použít pouze pro spolkovou činnost včetně správy spolku.

V praxi právnických osob založených za jiným účelem než za účelem podnikání, působí obtíže rozlišení toho, co je hlavní (zájmová) činnost a co lze považovat za činnost vedlejší. Zákon přesně uvedené pojmy nevymezuje. Je proto nutné tyto otázky precizovat ve stanovách, aby se předešlo nejasnostem v návaznosti na otázky účetní a zejména daňové (platí to obecně pro neziskové organizace). V zákoně o daních z příjmů jsou totiž kladeny požadavky na oddělené sledování nákladů, které jsou předmětem daně z příjmů a nákladů, které předmětem daně z příjmů nejsou nebo jsou od daně osvobozeny.

Účetnictví

Účetnictví občanských sdružení je vedeno podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle „Českých účetních standardů“ č. 401 až 413.

4.4. Nadace a nadační fondy

Zákonná úprava

Nadace jako zvláštní forma právnické osoby byla do konce roku 1997 řešena občanským zákoníkem, který jako jediný právní předpis vymezoval postavení nadací. Právní úprava v občanském zákoníku nebyla dostatečná. Nadace byly nuceny využívat obdobných ustanovení z obchodního zákoníku nebo občanského zákoníku ve věcech sloužení, likvidace, rozdělení apod. Zákonem nebyla řešena otázka podnikání nadací, zřizování složek nadací a další. Právní vakuum způsobilo vznik nadací, které zastíraly skutečný právní stav a zabývaly se na úkor dobročinné

činnosti podnikáním a aktivitami zcela odlišnými od poslání nadací obvyklých v zahraničí.

Dne 1. 1. 1998 nabyl účinnosti nový *zákon č. 227/97 Sb.*, o nadacích a nadačních fondech, který přinesl komplexní úpravu právního postavení a činnosti nadací. Přijetím nového zákona došlo ke zpřísnění pravidel pro činnost nadací. Mezi důležité změny, které zákon zavedl, patří vytvoření nového typu právnické osoby - nadačního fondu.

Od 1. 1. 2014 jsou nadace a nadační fondy upraveny občanským zákoníkem, tj. zákonem 89/2012 Sb. Konkrétně v oddíle 3 Fundace (§ 303 až § 401). Prostuduj si a porovnej s následujícím textem!!!!

Založení

Při založení nové nadace nebo při „přeregistraci“ stávající nadace vyžaduje zákon majetkový vklad zakladatelů v minimální hodnotě majetku představující hodnotu **500 tisíc** korun. Tento vklad je nazýván nadačním jměním. U nadačních fondů se vklad majetku ve formě jmění nevyžaduje. Nadační fond může být založen bez jakéhokoliv majetkového vkladu zakladatelů.

Zřizovatelem nadace nebo nadačního fondu může být fyzická či právnická osoba buď jednotlivě, nebo společně. Zřizuje se nadační listinou (písemná smlouva, základní listina, závěť) a vzniká dnem zápisu u příslušného rejstříkového soudu. Zákon zakotvuje zásadu účelovosti použití nadačních prostředků v souladu s určením stanoveným nadační listinou. Prostředky podléhají kontrole správnosti a účelovosti použití, kterou provádí správce nadace.

Orgány nadace:

správní rada – spravuje majetek, řídí činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace a nadačního fondu a je statutárním orgánem,

dozorčí rada – je kontrolním orgánem, musí být zřízena, jestliže nadační jmění nebo majetek nadačního fondu je vyšší než 5 milionů Kč, v ostatních případech může být tato rada zřízena, pokud je tak stanoveno ve statutu,

revizor – vykonává funkci dozorčí rady, v případě, že není zřízena.

Zákon o nadacích a nadačních fondech, na rozdíl od zákona o sdružování občanů, zákona o politických stranách a zákona o církvích a náboženských společnostech, požaduje striktně doložení bezúhonnosti osob, které jsou ustanoveny do orgánů nadace.

Tento zákon řeší i omezení v oblasti nakládání s majetkem nadace, zásady hospodaření i odpovědnost statutárních orgánů, rovněž tak i tzv. „konflikt zájmů“ u osob působících v orgánech nadací.

Při zániku nadace nebo nadačního fondu se nepřipouští rozdělení majetku mezi zakladatele. Majetek musí přejít z rozhodnutí správní rady na jinou nadaci nebo nadační fond s obdobným účelem. Odmítne-li stanovený příjemce majetek převzít, nabídne jej likvidátor obci místně příslušné podle sídla nadace nebo nadačního fondu. Pokud ve stanovené lhůtě obec majetek nepřijme, přechází tento na stát.

Nadace nebo nadační fond se zrušují dosažením účelu, pro který byly zřízeny, sloučením s jinou nadací nebo nadačním fondem, rozhodnutím soudu, prohlášením konkurzu nebo zamítnutím konkurzu pro nedostatek majetku.

Nadace a nadační fondy se ruší s likvidací nebo bez likvidace a zanikají dnem výmazu z rejstříku.

Činnost

Nadace nebo nadační fond jsou účelová sdružení majetku, která jsou zřízena a vznikla pro dosahování obecně prospěšných cílů. Jejich činnost je zaměřena na:

- rozvoj duchovních hodnot
- ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot
- ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic
- rozvoj vědy, vzdělání
- tělovýchovy a sportu.

Hospodaření a financování

Nadace i nadační fond jsou shodně ze zákona posuzovány jako právnické osoby. Liší se však ve způsobu hospodaření s majetkem.

Nadace používá k dosahování účelu, pro který byla zřízena výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Nadační jmění je peněžní vyjádření souhrnu peněžních i nepeněžních vkladů a nadačních darů.

Nadační fond používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen všechny svůj majetek (nerozlišuje se tedy nadační jmění a ostatní majetek).

Pro nadaci i nadační fond platí **zákaz podnikání s výjimkou:**

- pronájmu nemovitostí,
- pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí.

Budou-li vzdělávací akce pořádány soustavně, vlastním jménem, na

vlastní odpovědnost a soustavně bude dosahováno zisku, je otázkou, zda se nebude jednat o skrytý právní stav, tj. o podnikání provozované jinou právní osobou než podnikatelem.

Nadace se (na rozdíl od nadačního fondu) může podílet na podnikání jiných osob, ale musí jít o akciové společnosti. Přitom musí být splněny 2 podmínky:

- obchodní podíl nadace na majetku akciové společnosti nesmí být větší než 20 %,
- celkový rozsah majetkové účasti nadace na podnikání akciové společnosti nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění,
- kótované cenné papíry akciových společností může nadace nakupovat a prodávat pouze na regulovaných trzích.

Zákon o nadacích a nadačních fondech obsahuje i určitou snahu státu o podporu v dosahování jejich obecně prospěšných cílů. Proto osvobodil některé druhy jejich příjmů od daně z příjmů právnických osob. Od daně jsou osvobozeny:

- příjmy z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění
- příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, která jsou součástí nadačního jmění
- úrokové a dividendové příjmy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění
- příjmy plynoucí z úroků z finančních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky
- příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění, avšak vždy za podmínky, že jsou příslušné složky majetku zapsány v nadačním rejstříku.

Osvobozena jsou též bezúplatná nabytí majetku nadacemi nebo nadačními fondy, a to v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu.

Účetnictví

Účetnictví nadací a nadačních fondů se řídí dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle "Českých účetních standardů" č. 401 až 413.

Nadace a nadační fondy se liší podmínkami pro vedení účetnictví a auditorským ověřováním účetní závěrky.

Zákon 227/1997 Sb. stanoví povinnost odděleného sledování nákladů související se správou nadace nebo nadačního fondu od nadačních příspěvků. **Náklady související se správou** nadace nebo nadačního fondu zahrnují zejména náklady na udržení a zhodnocení majetku,

náklady na propagaci účelu nadace nebo nadačního fondu a náklady související s provozem organizace (včetně odměn za výkon funkce člena správní rady, dozorcí rady, případně revizora). Jako **nadační příspěvek** se bere vše, co je nadací nebo nadačním fondem poskytnuto třetí osobě k účelu, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny. Toto opatření vede ke snaze, aby se náklady na správu co možná nejvíce minimalizovaly.

V nadační listině nebo statutu nadace nebo nadačního fondu musí být totiž jednoznačně stanoveno omezení pro výši těchto nákladů, které může být následující:

- nesmí převýšit určité procento ročních celkových výnosů nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu,
- nesmí převýšit určité procento hodnoty ročně poskytnutých nadačních příspěvků,
- nesmí převýšit určité procento nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu podle jeho stavu k 31.prosinci téhož roku.

Stanovené pravidlo nelze měnit nejméně po dobu pěti let.

Nadace jsou dle zákona o účetnictví povinny vždy používat soustavu plného **podvojného účetnictví**. Nadační fondy – mohou používat zjednodušenou formu účetnictví. Roční účetní závěrka nadace musí být vždy ověřena auditorem. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů a výnosů převýšil 3 mil. Kč nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 mil. Kč.

Všechny nadace a nadační fondy jsou povinny zpracovat **výroční zprávu** ve lhůtě, kterou stanoví správní rada (obsah této zprávy je přesně vymezen). Tato zpráva je veřejně přístupná u rejstříkového soudu, kam ji musí nadace nebo nadační fond uložit do 30 dnů po schválení správní radou.

4.5. Círky a náboženské společnosti

Círky a náboženské společnosti (dále jen CNS) mají za sebou velmi různorodou historii. Od dob, kdy byly velmi uznávány, až po chvíle pronásledování a útlaku. Ani v České republice se nevyhnuly těžkému odporu, zvláště během komunistického režimu. Zákon č. 217/1949 Sb., kterým se zřídil Státní úřad pro věci církevní, totiž představoval naprostou státní kontrolu nad vnitřním životem CNS a jejich úplné připoutání ke státu. Tomuto stavu se dostalo zásadních změn až po listopadu 1989.

V lednu 1990 byl novelou zákona č. 218/1949 Sb. zrušen institut tzv. státního souhlasu s výkonem duchovenské činnosti a další omezení. Minimalizované kompetence ústředního orgánu státní správy pro věci CNS přešly na Ministerstvo kultury, s cílem vyloučit jakýkoli dozor nad vnitřním

životem CNS. V roce 1991 byl pak zrušen již zmíněný zákon č. 217/1949 Sb.

V této době zaznamenalo důležité změny i církevní školství, které bylo převedeno pod Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, a sociální a charitativní činnost církví, pak na Ministerstvo práce a sociálních věcí.

Samostatnost CNS také podpořilo přijetí zákona č. 23/1991 Sb., kterým se Listina základních práv a svobod stala součástí Ústavy České republiky. Principy náboženské svobody dané Listinou jsou pak dále specifikovány v dalších zákonech (zákonem č. 308/1991 Sb. a zákon č. 161/1992 Sb.).

Zákonná úprava

Listina základních práv a svobod, zakotvuje obecné pojetí vztahu státu a CNS, a to na bázi kdy se stát neváže na žádné konkrétní náboženské vyznání. Garantuje též vnitřní autonomii CNS a záruky pro občany jako jsou svoboda myšlení, svědomí a náboženského vyznání.

Vznik a působení církví a náboženských společností vymezoval *zákon č. 308/1991 Sb.*, o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností. Upravuje kromě práva na svobodné rozhodnutí ohledně náboženství, také pravidla dobrovolného sdružování osob stejné náboženské víry v organizaci s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy a obřady. Tento zákon v příloze vymezuje seznam státem uznávaných církví v celkovém počtu 21.

S tímto zákonem souvisel i *zákon č. 161/1992 Sb.*, o registraci církví a náboženských společností, který stanovil jako podmínku registrace tzv. početní census 10 tis. osob (nebo 500 osob, pokud je daná církev členem Světové rady církví) s trvalým bydlištěm v naší republice pro získání právního statusu CNS. Na konci roku 2001 byl schválen nový církevní zákon, ve kterém pro registraci stačí 300 podpisů.

Zákon č. 218/1949 Sb., o hospodářském zabezpečení církví a náboženských společností státem, ve znění zákonů č. 88/1950, 16/1990, 165/1992, 522/1992 Sb., který zakládá automatický nárok registrovaných církví na příspěvek ze státního rozpočtu na dotování kultovní činnosti a části provozních nákladů.

V roce 2002 vstoupil v platnost **zákon č. 3/2002 Sb. o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností** (zákon o církvích a náboženských společnostech), který nahradil (sloučil) zákony č. 308/1991 Sb. a zákon č. 161/1992 Sb.

Církev a náboženské společnosti mají (jak je vidět) zvláštní právní úpravu a jak je již z názvu těchto zákonů patrné, je jejich působnost a činnost jsou velmi specifické.

Založení

Círky a náboženské společnosti jsou právními osobami a podléhají registraci na Ministerstvu kultury ČR, které má oznamovací povinnost na statistickém úřadě. Tento návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný orgán církve nebo náboženské společnosti, přičemž osoby musí být starší 18 let. Náležitosti, které musí registrace splňovat, jsou dány zákonem, jedná se např. o důležité informace o zakládané společnosti, jména, adresy, rodná čísla a navíc podpisy 300 zletilých osob, které se k ní hlásí. Zákon opět nehovoří o nutnosti majetkového vkladu zakladatelů při registraci církve nebo náboženské společnosti.

Naopak zánik náboženské společnosti nastane zrušením v seznamu církví a náboženských společností na Ministerstvu kultury.

Činnost

Círky na rozdíl od politických stran a občanských sdružení mohou organizovat svá shromáždění bez oznámení. Zákon řeší i otázku účasti zahraničních zástupců v církvích uznávaných státem a účast českých církevních zástupců v zahraničí.

Činnost zajišťují prostřednictvím vnitřně zřízovaných orgánů. Círky nejsou zřízeny za účelem podnikání, avšak v zákoně není omezující ustanovení k podnikatelské činnosti. V praxi se podnikatelské subjekty zakládané a řízené přímo církví vyskytují spíše ojediněle. Zákon církvím dovoluje zřízovat komunity, řády, společnosti a společenství. Mohou také zřízovat účelová zařízení v oblasti vzdělávání, v oblasti charitativní a sociální. Círky mohou vlastnit nemovitý i movitý majetek. Mohou provozovat tiskárny, nakladatelství, vydavatelství, zakládat a provozovat vlastní kulturní instituce, zdravotnická zařízení, zařízení sociálních služeb.

Možnost zřízovat církevní školy se zdá velmi výhodná, neboť tyto školy mají při získávání dotací ze státního rozpočtu výhodnější postavení než školy soukromé, a to z toho důvodu, že jejich neinvestiční náklady jsou ze státního rozpočtu hrazeny ve stejné výši jako u škol státních.

Círky a náboženské společnosti samy prohlašují, že mezi jejich hlavní cíle v oblasti působení patří výchova, a to zejména mládeže, sociální služby pro seniory a nemocné, charitativní služby pro osoby sociálně nepřízpůsobivé.

Hospodaření a financování

V současné době je asi nejožehavější oblastí vztahů státu a CNS v České republice problematika převodu státního majetku zpět církvím. Poprvé byl tento problém řešen v roce 1990 zákonem č. 298/1990 Sb., o úpravě některých majetkových vztahů řeholních řádů a kongregací a arcibiskupství olomouckého a následně jeho novelou č. 338/1991 Sb. Tímto zákonem bylo do vlastnictví CNS převedeno na našem území 172

souborů majetku (budovy se stavebními parcelami a souvisejícími pozemky).

K dalšímu převádění majetku docházelo též exekutivní nebo soudní cestou. V současné době probíhá převod majetku dle zákona o státním majetku.

Možnosti financování CNS můžeme rozdělit do tří okruhů:

- **financování údržby, ochrany a opravy nemovitého a movitého kulturního dědictví** – financováno z rozpočtových kapitol, např. u kulturních památek jsou z rozpočtu Ministerstva kultury poskytovány příspěvky na kulturní památky jejich vlastníkům, a to bez rozlišování zda jsou těmito vlastníky CNS nebo jiné právnické či fyzické osoby.
- **úhrady osobních požitků duchovních**, působících jako zaměstnanci CNS v duchovní správě, v církevní administrativě nebo v ústavech pro výchovu duchovních, řádné věcné náklady spojené s výkonem bohoslužeb a jiných náboženských úkonů i s církevní administrativou. – prostředky rozpočtové kapitoly Ministerstva kultury. Tento okruh financování je velmi diskutovaný, a to jak ze strany CNS, tak i samotného státu. I když CNS nemají pocit, že by jim stát tímto nástrojem zasahoval do jejich autonomie, navíc si bez této podpory nedokážou své další působení představit, je však správné, aby stát financoval platy duchovních podle stejných předpisů jako platy zaměstnanců státní správy a jejich organizací? Možnosti financování ze státního rozpočtu nevyužívá pět z 21 registrovaných CNS. Nabízí se i jiné možnosti, jako např. model daňových asignací, bonusový model, sponzorské prémie, přičemž každý z nich má své výhody a nevýhody.
- **ostatní formy** - církevní sbírky mezi věřícími v kostelech a modlitebnách, dary právnických a fyzických osob tuzemských i ze zahraničí, příjmy z vlastní činnosti a ze správy nebo pronájmu majetku.

Příjmy církve a náboženské společnosti jsou tvořeny zejména:

- příspěvky fyzických a právnických osob,
- příjmy z prodeje a z pronájmu movitého, nemovitého a nehmotného majetku církví a náboženských společností,
- úroky z vkladů,
- dary a dědictví,
- sbírky a příspěvky z části výtěžků podle zákona o veřejných sbírkách a loteriích,
- půjčky a úvěry,
- příjmy z podnikání nebo z jiné výtěžné činnosti,
- dotace.

Účetnictví

Účetnictví církví a náboženských společností se řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláškou č. 504/2002 Sb. a dle "Českých účetních standardů" č. 401 až 413.

Dle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností, jsou církve a náboženské společnosti právníckými osobami.

Přehled typů právníckých osob u jednotlivých CNS najdete na:

<https://www.mkcr.cz/registriky-registrovaných-církví-a-náboženských-společností-a-dalších-právníckých-osob-467.html>

5. Daně

Orientace v pojmech: daňový systém ČR, daň z příjmů právnických osob, majetkové daně, daň z přidané hodnoty

V České republice je legislativa daní rozdělena do dvou oblastí:

- I. Procesní oblast je řešena zákonem č. 280/2009 Sb., **daňový řád**. Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.
- II. Hmotněprávní oblast pak tvoří jednotlivé daňové zákony:
 - a) Přímé daně
 - a. Daně důchodové, tj. zákon č. 586/1992 Sb., **o daních z příjmů** (fyzických a právnických osob)
 - b. Daně majetkové, tj. zákon č. 16/1993 Sb., **o silniční dani**, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí a zákonné opatření č. 340/2013 Sb., **o dani z nabytí nemovitých věcí**
 - b) Nepřímé daně
 - a. Daně universální, tj. zákon č. 235/2004 Sb., **o dani z přidané hodnoty**
 - b. Daně selektivní, tj. zákon č. 353/2003 Sb., **o spotřebních daních**.

5.1. Daň z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jsou mimo jiné právnické osoby. § 17a pak vymezuje pojem: veřejně prospěšný poplatník. *„Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnosti, která není podnikáním.“*

Příjmy / výnosy veřejně prospěšného poplatníka

mohou vzniknout z hlediska této daně následující příjmy:

- **příjmy, které nejsou předmětem daně,**
- a) příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,

- b) dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,
- c) podpora od Vinařského fondu,
- d) výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji,
- e) úplata, která je příjmem státního rozpočtu,
- f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

➤ **příjmy, které jsou předmětem daně,**

- příjmy od daně osvobozené: členské příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý zájmovým sdružením, spolkem, odborovou organizací, politickou stranou nebo politickým hnutím nebo profesní komorou s nepovinným členstvím s výjimkou Hospodářské komory České republiky a Agrární komory České republiky a dále např. výnosy kostelních sbírek, výnos nadace z majetku vloženého do nadační jistiny apod.,
- příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně,
- příjmy zdaňované v samostatném základu daně,
- příjmy zahrnované do základu daně z příjmů: z reklamy, z členského příspěvku, v podobě úroku, z nájemného.

Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související výdaje / náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související výdaje / náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Činnosti, které jsou provozovány veřejně prospěšným poplatníkem jako jeho poslání a jsou zařazeny mezi činnosti hlavní, jsou stanovovány zvláštními předpisy tj. statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými. Podle zákona tyto organizace musí vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy/výnosy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování výdajů/nákladů. Pokud tato povinnost nemůže být splněna organizační složkou státu nebo obcí u jejich jednorázových rozpočtových příjmů, učiní se tak mimo účetnictví v daňovém přiznání.

S výjimkou příjmů z investičních dotací jsou předmětem daně všechny příjmy u veřejně prospěšného poplatníka, který je:

- a) veřejnou vysokou školou,
- b) veřejnou výzkumnou institucí,
- c) poskytovatelem zdravotních služeb,
- d) obecně prospěšnou společností,
- e) ústavem.

Výdaje neziskových organizací

V oblasti nákladů je nutno přidělit k jednotlivým skupinám příjmů odpovídající výdaje.

V praxi je oblast nákladů značně problémová a přináší řadu obtížně řešitelných situací, které nejsou vždy jednoznačně upraveny zákonnými předpisy. Povinnost klíčování nákladů vyplývá ze zákona, podle něhož musí nezisková organizace odděleně sledovat příjmy za jednotlivé činnosti a odpovídající výdaje.

Výdaje lze rozdělit na několik skupin:

- a) skutečné výdaje na určitou činnost, popř. na sledovanou akci v rámci této činnosti, tak jak lze přímo zaúčtovat z jednotlivých účetních dokladů,
- b) provozní výdaje (fixní výdaje) včetně mezd, u těchto se předpokládá, že jsou vynakládány bez ohledu na to, zda budou nějaké příjmy dosaženy, nebo ne,
- c) výdaje vynaložené jak na hlavní činnost nepřinášející příjmy, tak i na činnost příjmy přinášející,
- d) odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. (Růžičková, 2005)

Metodický postup sestavení příjmů a výdajů pro daňové účely

Příjmy a z nich plynoucí výdaje pro daňové účely je nejvhodnější převést do připravené tabulky, která bude mít ve zjednodušené podobě následující podobu:

Tab. 1: Metodický postup sestavení příjmů a výdajů pro daňové účely

Předmětem daně není		Osvobozeno		Hlavní činnost		Označení V > N		Předmětem daně je	
1		2		3		4		5	
V	N	V	N	V	N	V	N	V	N

Zdroj: Neziskové organizace, Růžičková
kde,

V – výnosy,

N – náklady,

$V > N$ – výnosy jsou větší než náklady, tj. předmět daně.

Návrh tabulky je pouze jen její hrubá podoba. V každém sloupci pak ještě existuje celkem pět oddílů. Jeden pro označení typu výnosů nebo názvu činnosti, druhý pro hodnotu výnosů, třetí pro hodnotu nákladů, čtvrtý pro rozdíl mezi příjmy a výdaji a doporučuje se nechat místo pro poznámky, např. pro různé přílohy s výpočty, sestavy, odkazy, apod. U větších organizací se dá předpokládat, že pro každý řádek tabulky bude samostatná příloha s podklady, které budou sloužit pro určení správné výše nákladů, např. samostatné výsledovky pro každou činnost nebo akci.

Základ daně

Obecně se vychází z účetního výsledku hospodaření, který se upravuje podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Dá se tedy říci, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Po ukončení účetního období zjistí účetní jednotky výsledek hospodaření před zdaněním. Výsledek hospodaření před zdaněním zjištěný v účetnictví se pro účely stanovení základu daně a výpočtu daně z příjmů musí upravit o ty účetní položky, které jsou zde zahrnuty a zároveň nejsou součástí základu daně (položky snižující výsledek hospodaření) a také o položky, které nejsou zahrnuty v účetnictví a vstupují do základu daně (položky zvyšující výsledek hospodaření). (Jurajdová, Šelešovský, 2004)

Postup stanovení základu daně a výpočet daně z příjmu právnických osob u neziskových subjektů ukazuje následující schéma:

Základní schéma pro výpočet daně z příjmu právnických osob u nepodnikatelských subjektů (Jurajdová, Šelešovský a kol., 2004):

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

- PŘÍJMY VYŇATÉ Z PŘEDMĚTU DANĚ
- PŘÍJMY OSVOBOZENÉ od daně z příjmů PO
- PŘÍJMY NEZAHHRNOVANÉ do základu daně
 - příjmy zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP)
 - příjmy zdanění 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

- ODCITATELNÉ POLOŽKY
 1. daňová ztráta
 2. odpočet části výdajů na výuku učňů, odpočet části výdajů na vědu a výzkum
 3. 30 % ze základu daně upraveného o 1, 2 (min. 300 tis. Kč, max. 1 mil. Kč)

= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ

* sazba daně

= DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

- SLEVY NA DANI

= DAŇ PO SLEVĚ

Do základu pro zjištění daně se nezahrnují:

- příjmy, které nejsou předmětem daně,
- příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny,
- příjmy tvořící samostatné základy daně a zdanění zvláštní sazbou,
- částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů,
- částky zúčtované do výnosů, pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů).

(Jurajdová, Šelešovský, 2004)

Položka snižující základ daně u veřejně prospěšných poplatníků

Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb a profesní komory a poplatníka založeného za účelem

ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně dále snížit o 30%, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů / výdajů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Obecně prospěšná společnost a ústav musí prostředky získané touto úsporou použít v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů / výdajů prováděných nepodnikatelských činností.

V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou a veřejná výzkumná instituce mohou základ daně snížit až o 30 % maximálně však o 3 000 000 Kč, použiji-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů / výdajů na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Uf! Pokud jste to zvládli až sem, tak vám upřímně gratuluji! Díky ☺