

Studijní text k předmětu

MPV_MAUD: Manažerské účetnictví a daně v neziskovém sektoru

Zpracovali: Hana Jurajdová a kolektiv

Aktualizovali: Marie Hladká a Jakub Pejcal k 15. 9. 2019

ÚVODEM

Vážené studentky, vážení studenti,

dostává se Vám do rukou doprovodný text předmětu „Manažerské účetnictví a daně v neziskovém sektoru“.

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

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. Předmět navazuje na znalosti získané z kurzů Ekonomika a řízení nestátních neziskových organizací (BPV_ERNO) a částečně i z kurzu Finanční účetnictví 1 (BPF_FIU1). Některé stěžejní informace nabyté v rámci těchto kurzů jsou opakovány v textu.

Text je podrobněji strukturován (do kapitol, podkapitol a případně do dalšího členění). U každé kapitoly můžete najít: cíl, vlastní text a otázky na zamyšlení, popř. úkoly. V příloze textu jsou poté k dispozici různé vzory a příklady dokumentů.

Hlavním cílem předkládaného textu je doplnění toho, co zažijete na seminářích či přednáškách. Text nemusíte číst najednou, naopak doporučujeme postupné čtení, tj. dle týdnů a probíraných témat (viz Harmonogram výuky, který naleznete v ISu mezi Organizačními pokyny).

Hana Jurajdová a kolektiv

OBSAH

ÚVODEM	2
1. Informační soustava organizace	5
1.1 Ekonomické informace	5
1.2 Obory ekonomických informací	5
1.3 Finanční a manažerské účetnictví: rozdíly a průniky	7
1.3.1 Finanční účetnictví	7
1.3.2 Manažerské účetnictví	8
1.3.3 Provázanost finančního a manažerského účetnictví	9
2. Náklady, kalkulace a rozpočetnictví	11
2.1 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví	11
2.1.1 Členění nákladů podrobněji	11
2.1.2 Rozlišení nákladů pro manažerské účetnictví	14
2.2 Kalkulace	14
2.2.1 Pojem a druhy kalkulací	14
2.2.2 Kalkulační vzorec	15
2.2.3 Metody kalkulování	16
2.3 Rozpočetnictví	17
2.3.1 Důvody sestavování rozpočtu	17
2.3.2 Jak se obecně postupuje při tvorbě rozpočtu	18
2.3.3 Typy rozpočtů	18
2.3.4 Nákladová a výnosová (zdrojová) stránka rozpočtu	22
3. Projektování v nestátních neziskových organizacích	27
3.1 Obecně o projektování	27
3.2 Návrh projektu	27
3.3 Ověření realizovatelnosti projektu	28
3.4 Závěrečná zpráva a vyhodnocení projektu	29
4. Typologie nestátních neziskových organizací	31
4.1 Spolek	31
4.2 Nadace a nadační fondy	32
4.2.1 Nadace	32
4.2.2 Nadační fond	33
4.2.3 Závěrem	33
4.3 Ústavy	33
4.4 Obecně prospěšné společnosti	33
4.5 Círky a náboženské společnosti	34

5. Daně a daňová specifika nestátních neziskových organizací	37
5.1 Daňový systém ČR	37
5.2 Daň z příjmů právnických osob	37
5.2.1 Příjmová a výdajová stránka u veřejně prospěšných poplatníků	38
5.2.2 Metodický postup rozčlenění příjmů a výdajů pro účely daně z příjmů právnických osob ..	39
5.2.3 Základ daně z příjmů právnických osob a postup stanovení daně	39

1. Informační soustava organizace

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

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

1.1 Ekonomické informace

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

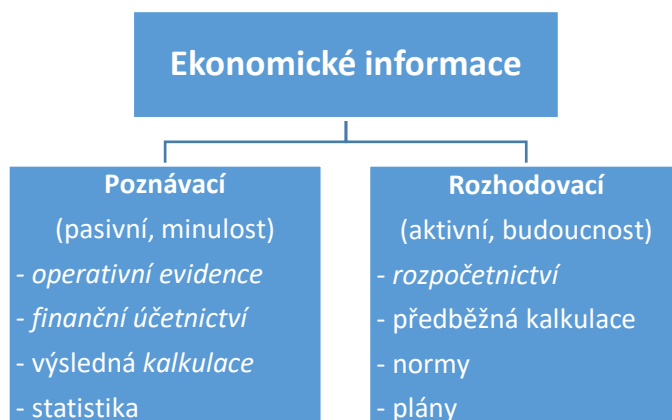
Pro potřeby řízení ekonomického subjektu je nezbytné disponovat *ekonomickými informacemi*, které jsou využívány v různých fázích řídicích procesů, a to tak abychom mohli:

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

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

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

Schéma 1: Ekonomické informace podle časového vztahu k řízení

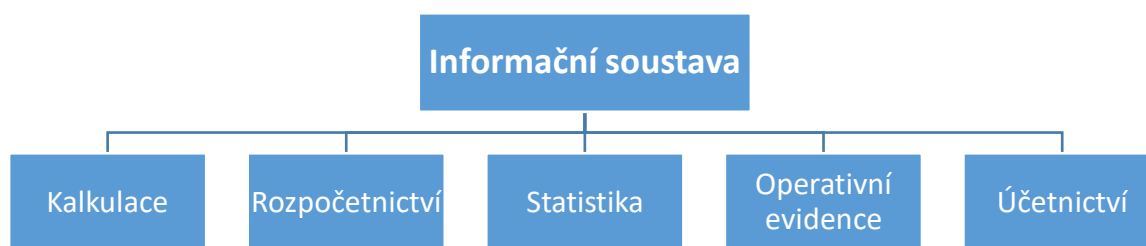


Pramen: Autoři.

1.2 Obory ekonomických informací

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

Schéma 2: Obory informační soustavy



Pramen: Autoři.

Jednotlivé obory informační soustavy budou představeny níže.

Kalkulace *(Kalkulacím bude dále věnována samostatná kapitola)*

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

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

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

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

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

Statistika

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

Operativní evidence

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

Většinou nezjišťuje údaje souhrnné. Zaměřuje se především na jednotlivé jevy a procesy (např. záznamy a přehledy o příjmu a výdeji materiálu ve skladu, nebo o zboží v prodejnách, o docházce a pracovní době zaměstnanců, o uzavřených smlouvách a o jejich plnění, o výdeji náradí a pracovních oděvů apod.).

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

Účetnictví

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

Jednotlivé hospodářské jevy jsou zaznamenávány v peněžním vyjádření.

Finanční účetnictví je vymezeno příslušnou právní úpravou.

1.3 Finanční a manažerské účetnictví: rozdíly a průniky

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

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

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

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

Jak finanční, tak manažerské účetnictví bude dále detailněji představeno.

1.3.1 Finanční účetnictví

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

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

Při činnosti organizace se jednotlivé druhy majetku chovají různě – některé zachovávají svou původní formu, slouží organizaci dlouhou dobu a postupně se opotřebovávají. Jiné svou formu mění, spotřebovávají se, nebo se směňují na nový majetek. Z těchto důvodů se majetek v organizaci rozděluje na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Dlouhodobý majetek se dále dělí na hmotný (movitý s hodnotou nad 40 tis. Kč a nemovitý), nehmotný (např. software s hodnotou nad 60 tis. Kč) a finanční (např. dluhopisy s dobou splatnosti nad 1 rok). Krátkodobý (též oběžný) majetek se dále dělí na zásoby (materiálu, zboží a vlastní výroby – výrobky), pohledávky a finanční (např. finanční prostředky na bankovním účtu či v pokladně).

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

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

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

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

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

1.3.2 Manažerské účetnictví

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

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

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

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

- a) Hospodárnost (economy) – odráží racionalitu vynaládání a využívání ekonomických zdrojů v dané operaci. Lze ji měřit výší a vývojem průměrných nákladů na kalkulační jednici, a to ve formách úspory (minimalizace nákladů na výkon) a výtěžnosti (maximalizace objemu výkonu).
- b) Efektivnost (efficiency) – hodnotí vynaložené náklady s ohledem na míru ekonomického zhodnocení (vztah mezi získaným prospěchem a rozsahem vynaložených nákladů).
- c) Efektivita (effectiveness) – vyjadřuje míru dosažení stanovených cílů a úkolů. Lze ji měřit formou rozdílu proti předem stanoveným hodnotám.

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

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

Historie manažerského účetnictví je zhruba takováto:

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

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

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

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

1.3.3 Provázanost finančního a manažerského účetnictví

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

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

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

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

Zamyslete se:

1.1

Které obory informační soustavy spadají do manažerského účetnictví?

Proč potřebují zaměstnanci ekonomické informace o organizaci?

1.2

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

1.3

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

1.3.1

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

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

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

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

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

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

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

1.3.2

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

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

Jaký je vztah mezi controllingem a manažerským účetnictvím?

1.3.3

Co si představíte pod pojmem jednookruhová a dvouokruhová soustava účetnictví?

2. Náklady, kalkulace a rozpočetnictví

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

2.1 Náklady – základní pojem manažerského účetnictví

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

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

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

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

Možná hlediska členění nákladů obsahuje tento soupis:

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

2.1.1 Členění nákladů podrobněji

Jednotlivá členění budou detailněji představena.

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

Při druhovém členění jsou zdůrazňovány tyto základní vlastnosti nákladů:

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

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

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

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

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

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

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

3. členění nákladů dle kalkulace

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

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

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

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

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

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

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

5. členění nákladů dle **objemu výroby**

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

Variabilní náklady lze přitom dále členit na:

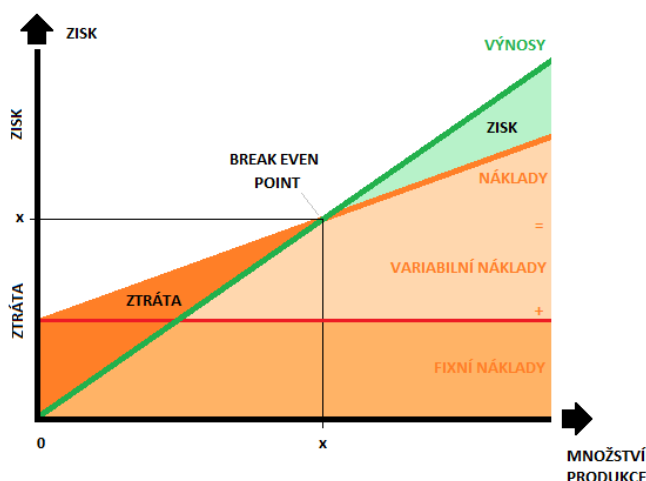
- **Podproporcionální náklady** – nákladové složky v absolutní výši zpravidla rostou pomaleji než objem prováděných výkonů, tj. jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá (např. náklady na opravy a údržbu strojního zařízení ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které na něm byly vyrobeny).
- **Nadproporcionální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

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

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

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

Obrázek 1: Znázornění bodu zvratu (break even point)



Pramen: Autoři.

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

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

2.1.2 Rozlišení nákladů pro manažerské účetnictví

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

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

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

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

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

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

2.2 Kalkulace

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

2.2.1 Pojem a druhy kalkulací

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

Pojem kalkulace nákladů lze obecně chápat ve třech základních významech:

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

Kalkulace lze členit dle časového horizontu podle toho, kdy se kalkulace sestavují. Rozlišují se kalkulace předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace se sestavují, před 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 a propočtové. Normové kalkulace (plánované – delší časový horizont, operativní – krátký časový horizont) vychází z technických a technickohospodářských norem, které vcelku přesně určují kalkulované náklady. V případě propočtové kalkulace je míra přesnosti mnohem menší, neboť náklady se více méně odhadují na základě nákladů za 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 jaké vlivy se podcenily, nebo naopak přecenily.

2.2.2 Kalkulační vzorec

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

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

Schéma 3: Kalkulační vzorce využívané v nestátním neziskovém sektoru

a) vzorec pro realizaci poslání	b) vzorec pro hospodářskou činnost
1) přímé náklady 2) režijní náklady <i>Suma: vlastní náklady výkonu</i> 3) ztráta Σ Cena bez DPH	1) přímé náklady 2) režijní náklady <i>Suma: vlastní náklady na služby</i> 3) zisk (je-li kalkulován) Σ Cena bez DPH

Pramen: Autoři.

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

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

Režijní náklady (nepřímé) jsou spojeny s obsluhou a řízením jednotlivých organizačních útvarů a v poměrné výši musí být zahrnuty do ceny kalkulační jednice. Pro výpočet režijních nákladů v rámci kalkulací se použijí tzv. kalkulační metody. Do režijních nákladů se zpravidla řadí spotřebovaná energie,

odpisy investičního majetku, spotřeba režijního materiálu, nákup drobného majetku, opravy a údržba, náklady na služby jako jsou výkony spojů, finanční služby peněžních ústavů atd. V režijních nákladech jsou rovněž zahrnuty mzdy pracovníků vykonávajících sekundární funkce jako např. řídicích pracovníků a administrativního aparátu a k nim náležití zdravotní a sociální pojištění, tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb a další.

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

2.2.3 Metody kalkulování

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

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

Volba vhodné metody kalkulování je obecně závislá na:

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

Podle teorie alokace by mělo přiřazování nákladů respektovat tyto principy:

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

V praxi se používají nejčastěji tyto metody kalkulování:

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

Jednotlivé metody budou dále blíže popsány.

1. Kalkulace prostým dělením

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

2. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

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

3. Kalkulace přírážková

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

4. Kalkulace postupná a průběžná

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

2.3 Rozpočetnictví

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

2.3.1 Důvody sestavování rozpočtu

Pro sestavování rozpočtu organizace mluví hned několik důvodů:

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

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

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

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

2.3.2 Jak se obecně postupuje při tvorbě rozpočtu

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

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

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

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

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

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

2.3.3 Typy rozpočtů

Pro řízení nestátních neziskových organizací bývají zpravidla využívány tři základní typy rozpočtů. Jde o rozpočet programový, zdrojový a rozpočet finančních toků (někdy též přehled finančních toků). Právě tyto tři budou dále podrobněji představeny, neboť v různých variantách nacházejí v organizacích největší uplatnění. Kromě uvedených, které mohou mít nespočet variací, existují i další typy, např. investiční rozpočet (pokud organizace spravuje nebo pořizuje investiční majetek), těm se však v tuto chvíli nebudeme věnovat.

1. Programový rozpočet

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

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

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

Při tvorbě programového rozpočtu se postupuje přibližně takto:

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

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

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

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

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

Obrázek 2: Ukázka možné podoby programového rozpočtu

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

Pramen: Autoři.

2. Zdrojový rozpočet

Zdrojový rozpočet znázorňuje, z jakých výnosů budou kryty konkrétní náklady dílčího programu organizace (obvykle) či činnost organizace jako celku (méně často). Zdrojový rozpočet tedy představuje vhodnou pomůcku pro organizace, které své aktivity hradí z více finančních zdrojů. Tato forma rozpočtu

totiž ukazuje komplexně a samostatně náklady a výnosy jednoho určitého programu, a tím představuje vhodný doplněk výše uvedeného programového rozpočtu.

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

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

Při tvorbě zdrojového rozpočtu se postupuje přibližně takto:

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

Obrázek 3: Ukázka možné podoby zdrojového rozpočtu

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

Pramen: Autoři.

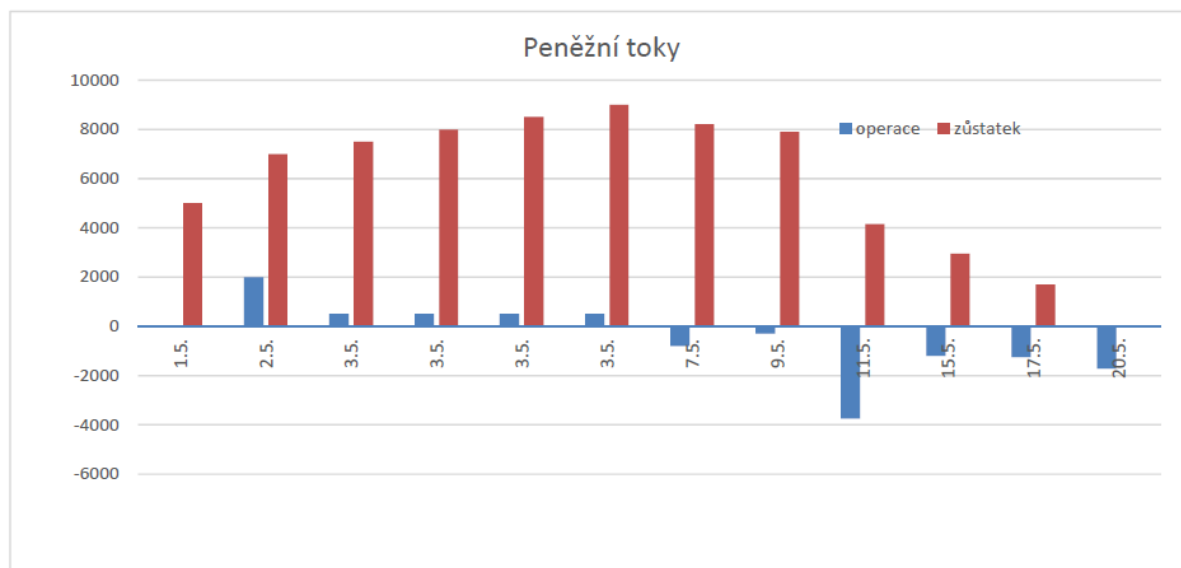
3. Rozpočet peněžních toků (výkaz cash-flow)

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

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

Některé organizace v rámci rozpočtu peněžních toků rozlišují veškerou činnost organizace z hlediska financí na **tři základní oblasti: vlastní provoz organizace** (souvisí s posláním a cílovými skupinami); **hmotné či nehmotné investice** (výdaje s pořízením investic a příjmy na jejich financování); **finanční investice** (např. tvorba fondu uvnitř organizace jako prostředku pro zajištění dlouhodobé existence organizace).

Obrázek 4: Ukázka možné podoby výkazu cash-flow



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

Pramen: Autoři.

2.3.4 Nákladová a výnosová (zdrojová) stránka rozpočtu

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

Nákladům (tj. peněžnímu vyjádření vynaložení ekonomických zdrojů v rámci určité aktivity) již bylo věnováno poměrně hodně prostoru v předchozích kapitolách. Náklady se navíc samy o sobě svou

strukturou příliš neliší mezi sektory (tj. mezi sektorem soukromým, veřejným a nestátním neziskovým). Z toho důvodu se nákladové stránce na tomto místě nebudeme věnovat do větších podrobností. Naši další pozornost si ovšem zaslouží výnosy (tj. peněžní vyjádření prodaných výkonů organizace) nebo obecně zdroje (které nejsou přímo svázány s konkrétním výkonem).

Výnosy (zdroje)

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

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

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

Fundraisingové aktivity lze zaměřit na tyto tři základní skupiny zdrojů:

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

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

Státní správa a samospráva (veřejné prostředky)

Veřejná podpora může nabývat dvou forem, tzv. přímá podpora je spjata s alokací finančních prostředků (ve formě dotace či daru), proti tomu stojí nepřímá podpora pro organizaci, která představuje úsporu zdrojů (např. symbolický pronájem, dar zbytného majetku, daňové slevy a nevybrané správní a místní poplatky). V rámci českého neziskového sektoru je důležitá především první forma, kdy jsou prostředky rozdělovány zpravidla na základě úspěšné žádosti nestátní neziskové organizace v dotační výzvě. Svě výzvy vyhlášují jak ústřední orgány – resortní ministerstva (především v rámci tzv. státní dotační politiky), tak státní fondy, kraje a obce. Vhled do dotační problematiky nabízí např. Rozbor financování nestátních neziskových organizací z veřejných prostředků, který je k dispozici na webu Úřadu vlády ČR.

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

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

Podniky a podnikatelé (soukromé prostředky)

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

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

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

Individuální dárci (soukromé prostředky)

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

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

Nadace, nadační fondy (soukromé prostředky)

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

Vlastní činnost (vlastní prostředky)

Pod vlastní činností si lze představit jednak prodej vlastních výrobků a služeb (např. výrobky chráněné dílny či produkty vlastní farmy, nebo výukové programy), tak i nejrůznější akce, které organizace pořádá pro své členy i nečleny (burzy, plesy, aukce, loterie a další). Do kategorie vlastní činnosti lze řadit i reklamu (tj. propagace za úplatu – spojení značky klienta se značkou dané nestátní neziskové

organizace; možná podoba smlouvy o reklamě v příloze 2 textu) či výsledky tzv. hospodářské činnosti (tj. činnosti, která nemusí přímo odpovídat poslání organizace a je vykonávána za účelem zisku).

Členské příspěvky (vlastní prostředky)

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

Zamyslete se:

2.1.1

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

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

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

Jaký význam má užití bodu zvratu pro ekonomické řízení organizace?

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

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

2.1.2

Jak se liší finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů?

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

2.2.1

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

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

2.2.3

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

2.3.1

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

2.3.3

Kdy využijete programový rozpočet a kdy rozpočet zdrojový?

Jakým způsobem byste postupovali při sestavování zdrojového rozpočtu?

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

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

2.3.4

Vyjmenujte specifika financování nestátních neziskových organizací.

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

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

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

3. Projektování v nestátních neziskových organizacích

Kapitola má za úkol seznámit čtenáře s potřebnostmi projektování a s jeho různými fázemi. Během studia budete seznámeni s možným obsahem návrhu projektu a se způsoby, jak zachytit intervenční logiku projektu (stejně jako se způsobem, jak zachytit možnosti jeho proveditelnosti). Závěr kapitoly nastiňuje potřebnost závěrečné zprávy či závěrečného vyhodnocení.

3.1 Obecně o projektování

Existence každé organizace je svým způsobem (dlouhodobý) projekt. Činnost každé organizace může nicméně sestávat z více dílčích projektů, skrze které organizace naplňuje jednu hlavní činnost (své poslání) či více různorodých činností.

Při tvorbě a realizaci projektu může být nápomocné tzv. projektování. Projektování se postupem času stalo běžnou součástí manažerského přístupu k řízení organizací a přináší dané organizaci a jejímu vedení určité přínosy a výhody. Zároveň jsou však s projektováním spojeny určité náklady a požadavky na odborné či zkušenostní kompetence. Úspěšné zvládnutí projektu totiž nesouvisí pouze s finanční stránkou, ale má na něj vliv i řada ostatních (nefinančních) faktorů a proměnných, které je potřeba vzít v úvahu a aktivně s nimi pracovat. Každý projekt by se měl přitom (v obecné rovině) skládat z následujících fází/etap:

- koncepce a strategie;
- plánování a organizace;
- realizace a rozvoj;
- monitoring, analýza a vyhodnocení (evaluace);
- uzavření projektu (případně doporučení pro další činnost).

3.2 Návrh projektu

Výsledkem přípravné fáze je samotný **návrh projektu**. Ten může v obecné rovině obsahovat následující:

- obsah a souhrn projektu (*pro zvýšení přehlednosti projektu*);
- představení a popis realizující organizace (kdy, proč a jak byla organizace založena; filozofie; vztah k jiným subjektům; struktura; minulost a současnost – činnost a projekty, dosažené úspěchy, reference – *vše dodá na důvěryhodnosti organizace*);
- formulace problému nebo potřeby, kterou projekt řeší (zdůvodnění podpořené fakty, vyjasnění rozdílu mezi současným stavem a ideální situací – *zdůrazní opodstatnění projektu*);
- definování cíle projektu (ve formě konkrétních a měřitelných výsledků, např. za užití principů SMART – *upřesní, co projekt řeší a čeho chce dosáhnout*);
- definování cílových skupin (určení, na koho má projekt dopad a jak se na dané skupině pozitivně projeví – *jmenuje, kdo z projektu bude mít hlavní užitek*);
- způsoby řešení (popis činností nebo metod, které budou použity pro dosažení stanovených cílů; zdůvodnění výběru; zohlednění časového harmonogramu; vymezení rizik atd. – *naznačí, že realizátor ví, jak dosáhne stanoveného*);
- spolupracující organizace či partneři (základní identifikace subjektů a určení jejich opodstatnění – *naznačí, že si je organizace vědoma svých kapacitních omezení, příp. že organizace ví, jak tato omezení překonat*);
- způsob hodnocení a zdokumentování (jak dojde k vyhodnocení naplnění cílů; určení podkladů pro hodnocení – *upřesní, jak organizace pozná, že se jí cíl podařil naplnit*);

- rozpočet a způsoby financování projektu (jaké náklady se s projektem pojí, jak budou pokryty; jak bude zajištěna udržitelnost projektu po jeho realizaci... – *upřesňuje, že organizace ví, co potřebuje pro to, aby projekt dokázala zrealizovat po finanční stránce*);
- přílohy (např. detailní harmonogram, podrobnější kalkulace a rozpočty).

3.3 Ověření realizovatelnosti projektu

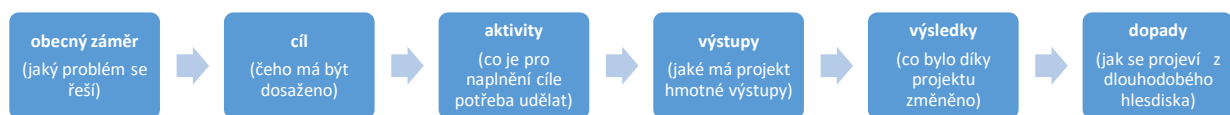
Po napsání návrhu projektu je třeba si ověřit, zda to, co jsme „vymysleli“, je možné i zrealizovat. U krátkodobých (provozních) projektů hovoříme o logickém rámci, v případě dlouhodobých (investičních) projektů toto ověření provádíme prostřednictvím studie proveditelnosti.

Logický rámec

Logický rámec slouží jako pomůcka pro stanovení základních parametrů projektu. Je součástí metodiky návrhu a řízení projektu označované jako Logical Framework Approach, která uceleně řeší přípravu, návrh, realizaci a vyhodnocení projektu. Struktura logického rámce přitom zpravidla zahrnuje a definuje: obecný záměr, bezprostřední cíl, aktivity (klíčové činnosti), výstupy, výsledky a dopady. Ke každé z těchto „úrovní“ lze přiřadit další specifikaci, vymezení ukazatelů pro hodnocení (posouzení naplnění dané úrovně) či určení případných rizik.

Následující schéma nastiňuje intervenční logiku, která se za logickým rámcem skrývá.

Schéma 4: Intervenční logika



Pramen: Autoři.

Studie proveditelnosti / akční plán

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 projektu, jakož i poskytnout veškeré podklady pro samotné investiční rozhodnutí. Studie proveditelnosti slouží jak pro podnikatelskou sféru, tak pro veřejný či nestátní neziskový sektor, a to jak pro stranu předkladatele, tak pro stranu donátora.

Studie proveditelnosti je zpravidla rozdělena do tematických kapitol, členěných podle problematiky, kterou v souvislosti s investičním záměrem řeší. Tyto kapitoly se vzájemně ovlivňují (jsou na sobě závislé). Struktura je zpravidla následující: obsah, úvodní informace o studii (datum zpracování, zadavatel, zpracovatel, účel studie...), stručné vyhodnocení projektu (popis základních závěrů studie), stručný popis podstaty projektu a jeho etap (komplexní popis hlavních charakteristik: vymezení řešených nedostatků, účel projektu, identifikace investora, kapacit, určení lokalizace, vyjmenování etap, variantní řešení...), analýzy trhu, odhady poptávky, marketingové strategie a marketingový mix (bližší popis všech dalších aspektů projektu jako je například zacílení projektu, konkurenceschopnost produktů...), management projektu a řízení lidských zdrojů (veškeré plánování, organizování, řízení a kontrola procesů, organizačních jednotek a lidských zdrojů...), technická a technologická řešení projektu (jmenuje zvolené technologie, technické parametry, předkládá výčet výhod a nevýhod zvolených řešení, jmenuje rizika...), dopady projektu na životní prostředí (jmenuje veškeré kladné i negativní důsledky realizace i následné existence...), zajištění dlouhodobého majetku (jmenuje nezbytný dlouhodobý majetek a jeho specifika – např. investiční náklady, amortizaci...), řízení pracovního kapitálu (jmenuje nezbytný oběžný majetek a jeho specifika...), finanční plán a analýza

projektu (zohledňuje finanční aspekty předchozích bodů, kalkulace, analýza bodu zvratu, jmenuje finanční plán, cash flow...), hodnocení efektivity a udržitelnosti projektu (jmenuje kritériální ukazatele pro hodnocení projektu, např. čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento, doba návratnosti, index rentability...), řízení rizik (obsahuje tzv. citlivostní analýzu – výčet rizik a určení pravděpodobností dostavení), harmonogram projektu (časový plán jednotlivých činností a etap, jejich návaznost a překryv...), podrobné závěrečné hodnocení projektu (komplexní a propracovaný závěr, který shrnuje výsledné posouzení projektu ze všech uvažovaných hledisek a vyjadřuje se k realizovatelnosti a finanční rentabilitě projektu) a konečně přílohy (doplňují výše uvedené o případné další podrobnosti).

3.4 Závěrečná zpráva a vyhodnocení projektu

Zpracování závěrečné zprávy projektu většinou obsahuje věcnou a finanční část, dále slouží k prezentaci projektu a popisu možností jeho udržitelnosti.

Obrázek 5: Ukázka vyúčtování projektu

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	XXX
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 (postery), překlady. Cestovné do partnerské 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, XXX, XXX

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
10HV00094	PO	28.10.2010	prezentace projektu (doprava)	28.10.2010	5 664,00	1 850,00
10HV00094	PO	28.10.2010	ubytování	28.10.2010	11 670,00	11 670,00
10HV00094	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
10HV00122	PO	23.12.2010	doprava Brno-Mannheim	23.12.2010	1 700,00	0,00
			CELKEM		42 224,00	30 000,00

Pramen: Autoři.

Součástí této dílčí části projektu by mělo být komplexní vyhodnocení realizace daného projektu, tj. na kolik a jak se podařilo naplnit stanovené cíle, či jak dopadl projekt za sledované období po finanční stránce. V ideálním případě může také propojit finanční informace s nefinančními a podívat se na realizaci projektu z hlediska ekonomického či jiného. Například tak může sledovat hospodárnost, efektivnost a efektivitu, a uplatnit tak při prezentaci činnosti dané organizace principy accountability, tj. skládání účtů vůči všem stakeholderům, kterými mohou být klienti, sponzoři, partnerské organizace atd.

V případě projektů, které byly podpořeny např. z veřejných zdrojů, může mít závěrečná zpráva a vyhodnocení projektu předepsanou strukturu. Příklad takového vyúčtování najdete níže.

Zamyslete se:

3.2

Možnou podobu cíle lze sestavit podle metodiky S M A R T. Co jednotlivá písmena z názvu metodiky znamenají? Pokuste se dle metodiky vymezit vhodný cíl.

Podívejte se na webové stránky libovolné nestátní neziskové organizaci a odvodte, jaké cílové skupiny daná organizace má?

3.3

Co jsou „úrovně“ logického rámce? Dokážete vytvořit logický rámec ve vztahu k výše vymezenému cíli?

Jakými způsoby či metodami lze provádět analýzu trhu? Zkuste vybrat konkrétní příklad nestátní neziskové organizace (službu či produkt) a aplikovat je na něj.

Jakým způsobem lze odhadovat poptávku po službách či produktech dané organizace?

3.4

Co znamenají pojmy „accountability“ a „stakeholder“? Dokážete vyjmenovat stakeholdery vybrané nestátní neziskové organizace?

Vyberte si konkrétní nestátní neziskovou organizaci (její konkrétní činnost) a pokuste se navrhnout nástroje, metody, postupy či procesy, které na ni a její činnost lze aplikovat ve smyslu tzv. „skládání účtů“.

4. Typologie nestátních neziskových organizací

K vymezení nestátního neziskového sektoru dle právních forem lze přistupovat mnoha způsoby, pro naše potřeby využijeme tzv. užší vymezení nestátního neziskového sektoru, se kterým pracuje Rada vlády pro nestátní neziskové organizace. Užší definice přitom zahrnuje organizace s právní formou:

- spolky a pobočné spolky;
- nadace a nadační fondy;
- ústavy;
- obecně prospěšné společnosti;
- církve a náboženské společnosti.

Nastíněným právním formám bude věnováno více prostoru, u každé právní formy bude přitom vymezen tradiční účel existence, postup založení a vzniku, nezbytné orgány a vybraná specifika fungování.

Základním zdrojem pro zpracování níže uvedených pasáží je platná legislativa uvedená v závorkách nadpisů podkapitol. V případě prvních tří právních forem jde o občanský zákoník, který fungování organizací upravuje především dispozitivním způsobem. Zbylé právní formy jsou upraveny samostatnými zákony.

4.1 Spolek (upraveno §214 – §302, zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník)

Spolky patří mezi tzv. korporace (právníckou osobu zde vytváří společenství osob) a představují nejčastější právní formu nestátních neziskových organizací v České republice. Mají přitom sloužit k naplnění práva a svobody na volné sdružování svých členů,³ což občanský zákoník rozvádí při definici hlavního účelu (uspokojování a ochranu zájmů, k jejichž naplňování jsou spolky zakládány). Činnost může mít vzájemně či veřejně prospěšný charakter. Mezi typické spolky patří: odborové organizace, tělovýchovné jednotky, zahrádkáři, rybáři, chovatelé, skauti atd. Spolky mohou mít nad rámec hlavní činnosti (dané ve stanovách) i činnost vedlejší (ziskovou) vykonávanou za účelem podpory činnosti hlavní.

Pro založení spolku je nezbytné členství alespoň tří osob (z řad fyzických i právníckých osob). Členství a k tomu se vztahující práva a povinnosti jsou upraveny vesměs dispozitivním způsobem, což platí i pro vnitřní uspořádání a další otázky fungování organizace. Během zakládání hrají důležitou úlohu stanovy, které musí obsahovat alespoň: název (musí obsahovat slovo „spolek“, „zapsaný spolek“, či zkratku „z.s.“) a sídlo spolku, účel spolku, práva a povinnosti členů a určení statutárního orgánu. Stanovy mohou jmenovat také možnosti pobočných spolků (tj. organizačních jednotek spolku), jejichž právní osobnost je od spolku odvozena.

Spolek vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku (tzv. spolkového rejstříku).

Orgány spolku jsou statutární orgán a nejvyšší orgán (případně i kontrolní a rozhodčí komise či další určené ve stanovách). Statutární orgán může být individuální i kolektivní. Neurčí-li stanovy jinak, je nejvyšším orgánem spolku členská schůze (tj. všichni členové spolku).

Spolky svou činnost financují převážně z příspěvků svých členů, sponzorů a dále pak z kladných výsledků hospodaření (zisků). Činnost hlavní i činnost vedlejší mohou skončit ziskem, ten však může

³ Nevztahuje se přitom na sdružování v politických stranách a politických hnutích; k výtěžné činnosti a k zajištění řádného výkonu určitých povolání; v církvích a náboženských společnostech.

být po vypořádání daňové povinnosti použit pouze a jenom pro spolkovou činnost, tj. pro podporu hlavní činnosti.

Spolky coby právnické osoby jsou povinny vést účetnictví (dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a dle Českých účetních standardů – č. 401 až 413). V zákoně o daních z příjmů jsou na účetnictví spolků navíc 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. Samozřejmostí je odlišování nákladů a výnosů vztahujících se k hlavní a vedlejší činnosti.

4.2 Nadace a nadační fondy (upraveno §303 – §401, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

Mimo korporací definuje občanský zákoník také fundace (právnické osoby vytvořené majetkem vyčleněným k určitému účelu), mezi které jsou zařazeny nadace a nadační fondy. Právě ty mohou být zakládány k veřejně prospěšnému či dobročinnému účelu. Činnost nadací a nadačních fondů najdeme v rozličných oblastech lidského života (např. ochrana lidských práv, rozvoj duchovních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, podpora vědy a výzkumu, vzdělání, tělovýchovy, sportu...). Stejně jako spolky, tak i nadace a nadační fondy mohou mimo hlavní činnost realizovat i činnost vedlejší (pokud není řečeno jinak v ustavující úpravě konkrétní organizace).

4.2.1 Nadace

Nadace jsou založeny nadační listinou (zakládací listinou či pořízením pro případ smrti). Zakládací listina (obdobně jako pořízení pro případ smrti) musí obsahovat alespoň: název a sídlo nadace, jméno zakladatele (může jím být jedna osoba), účel existence, údaj o výši vkladu zakladatele, údaj o výši nadačního kapitálu, informace o správní a dozorčí radě, určení správce vkladu a také podmínky pro poskytování nadačních příspěvků. Další podmínky fungování zpřesňuje listina nazývaná statut nadace.

Stejně jako v případě spolků, i nadace vznikají zápisem do veřejného rejstříku.

Nadace musí mít trvalý charakter, to samé platí i o nadačním kapitálu (nadační jistině), který musí mít hodnotu alespoň 500 000 Kč. Nadační kapitál je přitom používán v souladu s nadační listinou a statutem. Nadace může za účelem podpory své činnosti poskytovat nadační příspěvek (v souladu s nadační listinou a statutem).

Smlouvou lze svěřit nadaci do správy majetek ve formě přidruženého fondu, majetek je poté využíván v souladu s účelem existence nadace.

Mezi orgány nadace spadá správní rada (statutární orgán), která musí mít minimálně tři členy. Správní rada spravuje majetek a řídí činnost nadace. Dalším důležitým orgánem nadace může být (za určitých podmínek povinná - výše nadačního kapitálu alespoň 5 milionů Kč) dozorčí rada (kontrolní a revizní orgán), která je také minimálně tříčlenná. Pokud není v organizaci zřízena dozorčí rada, pak její úlohu zastává revizor. Zákon vymezuje, že funkce v orgánech nadace mohou zaujmout pouze osoby bez střetu zájmů (ve vztahu k nadaci) a osoby bezúhonné ve vztahu k účelu nadace.

I v rámci fungování nadace platí dispozitivní charakter občanského zákoníku.

Pro financování činnosti nadace není využíván přímo nadační kapitál (!), ale výnosy, které jsou jím tvořeny. Dále je činnost nadace financována ostatním majetkem nadace a z případných dalších zdrojů.

Pro účetnictví nadací platí obdobná úprava jako pro účetnictví spolků. Rozdílem je skutečnost, že účetní závěrka nadace či nadačního fondu musí za určitých podmínek podléhat auditorскому ověřování (výše obrátu nadace v předchozím období překročí 5 milionů Kč). Nadace má povinnost vypracovat

a zveřejnit závěrečnou zprávu, která má obsahovat základní informace o činnosti nadace za daný rok. Výroční zpráva musí být mimo jiné zveřejněna i v rámci veřejného rejstříku.

4.2.2 Nadační fond

Velmi blízkou právní formou k nadaci je nadační fond. Ten se oproti nadaci liší především svým netrvalým charakterem. Nadační fond povinně nevytváří nadační jistinu ani nadační kapitál. Majetek nadačního fondu (oproti majetku nadace) dále nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu a může být využíván pro účel činnosti nadačního fondu jako celek. Další atributy fungování jsou právní formě nadace obdobné.

4.2.3 Závěrem

Nadace (resp. nadační fond) se po rozhodnutí správní rady může rozhodnout pro změnu své právní formy na nadační fond (resp. na nadaci), předpokladem pro tuto změnu je naplnění všech povinností, které se k existenci organizace v „novém kabátě“ pojí (např. existence nadačního kapitálu v případě přechodu z nadačního fondu do právní formy nadace).

4.3 Ústavy (upraveno §402 – §418, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

Na pomezí mezi korporacemi a fundacemi stojí dle občanského zákoníku právní forma ústav, kterou lze založit za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky. Ústav má přitom provozovat činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem daných. Nad rámec činnosti hlavní může ústav provozovat i činnost vedlejší (pouze za předpokladu, že nedojde k omezení činnosti hlavní).

Ústavy jsou zakládány zakládací listinou, ta musí obsahovat: název (obsahující sousloví „zapsaný ústav“ či alespoň zkratku „z.ú.“) a sídlo ústavu, vymezení předmětu činnosti a případný předmět podnikání, údaje o výši vkladu zakladatelů, informace o správní či dozorčí radě (byla-li zřízena) a další podrobnosti o vnitřní organizaci ústavu. Další podmínky fungování zpřesňuje listina nazývaná statut ústavu. Stejně jako v případě jiných právních forem, i ústavy vznikají zápisem do veřejného rejstříku.

Statutárním orgánem ústavu je jeho ředitel, který zároveň nesmí být členem správní ani dozorčí rady. Správní rada je přitom nejvyšším orgánem, který schvaluje rozpočet, řádnou i mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu. Členové správní rady zároveň volí i odvolávají ředitele ústavu.

Ústavy financují své aktivity především z plateb od svých klientů. Nezřídka sehrávají důležitou úlohu i veřejné prostředky, příspěvky dárců, resp. kladné výsledky hospodaření (zisků). Činnost hlavní i činnost vedlejší mohou skončit ziskem, ten však může být po vypořádání daňové povinnosti použit pouze a jenom pro podporu hlavní činnosti.

Nároky na účetnictví ústavů jsou obdobné jako v případě zbylých právních forem. Stejně jako nadační subjekty, i v případě ústavů je za určitých podmínek nezbytné ověření účetní závěrky auditorem (obecnou podmínkou v případě ústavů je, že výše čistého obrátu překročí hranici 10 milionů Kč). Jednou z povinností ústavu je vypracovat a zveřejňovat výroční zprávu o činnosti organizace za daný rok. Výroční zpráva musí být mimo jiné zveřejněna i v rámci veřejného rejstříku.

4.4 Obecně prospěšné společnosti (upraveno zákonem č. 245/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech)

Obecně prospěšné společnosti se řídí zákonem č. 245/1995, který byl s účinností k 1. 1. 2014 zrušen, nové organizace této právní formy již nemohou vznikat. Obecně prospěšné organizace, které však

vznikly před 31. 12. 2013, se mohou podle zrušené legislativy řídit,⁴ a z toho důvodu zde budou nastíněna základní specifika jejich fungování.

Obecně prospěšné společnosti byly zakládány za účelem poskytování obecně prospěšných služeb veřejnosti za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek (především v oblasti školství, zdravotnictví a sociálních služeb). Nad rámec hlavní činnosti mohou obecně prospěšné společnosti poskytovat i vedlejší činnost, ta nesmí být provozována na úkor (ale ve prospěch) poslání společnosti.

Zakladateli obecně prospěšných společností mohly být fyzické i právnické osoby, včetně zástupců veřejného sektoru. Založení bylo možné na základě zakládací smlouvy (příp. zakladatelské listiny pro případ jediného zakladatele), ta musela obsahovat: název (obsahující sousloví „obecně prospěšná společnost“ či alespoň zkratku „o.p.s.“) a sídlo obecně prospěšné společnosti, vymezení druhu obecně prospěšných služeb a podmínky jejich poskytování, informaci o správní radě, řediteli a dozorčí radě, hodnotu a označení majetkových vkladů jednotlivých zakladatelů a další podrobnosti o vnitřní organizaci obecně prospěšné společnosti. Obecně prospěšná společnost vznikla dnem zápisu do veřejného rejstříku.

Statutárním orgánem obecně prospěšné společnosti je ředitel, který je jmenován a odvoláván správní radou, která taktéž definuje jeho úkoly. Správní rada je jmenována zakladatelem a do její působnosti náleží základní rozhodovací činnosti pro řízení společnosti, mimo jiné schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu obecně prospěšné společnosti. Kontrolním orgánem obecně prospěšné společnosti je dozorčí rada, jejíž členy taktéž jmenuje zakladatel společnosti. Činnost dozorčí rady spočívá především v přezkumu účetních závěrek a výroční zprávy a v kontrole souladu činnosti obecně prospěšné společnosti se zákonem.

Financování obecně prospěšných společností je zajištěno především z plateb od klientů, veřejných prostředků, darů fyzických a právnických osob či z kladných výsledků hospodaření. Stejně jako u ostatních nestátních neziskových organizací, i v případě obecně prospěšných společností může činnost hlavní i vedlejší skončit ziskem, ten však může být po vypořádání daňové povinnosti použit pouze a jenom pro podporu hlavní činnosti.

Nároky na účetnictví obecně prospěšných společností se nijak neliší od zbylých právních forem nestátního neziskového sektoru. Řádná i mimořádná účetní závěrka musí podléhat ověření auditorem v případě, že objem veřejných zdrojů překročí v daném roce hranici jednoho milionu Kč nebo v případě, že čistý obrat překročí hranici 10 milionů Kč. Další povinností obecně prospěšné společnosti je vypracovat a zveřejňovat výroční zprávu, která by informovala o činnosti a hospodaření organizace. Výroční zpráva musí být mimo jiné zveřejněna i v rámci veřejného rejstříku.

4.5 Církev a náboženské společnosti (*upraveno zákonem č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností*)

Po roce 1989 prošlo fungování církví a náboženských společností výrazným uvolněním, jehož hlavním znakem je garance náboženské svobody vycházející z Ústavy České republiky (zákon č. 1/1993 Sb.), resp. z Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky.

V současné době je základní normou upravující možnosti vzniku, registrace a fungování církví a náboženských společností zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví

⁴ Obecně prospěšné společnosti mají dle občanského zákoníku případně možnost změnit svou právní formu na ústav, nadaci nebo nadační fond.

a náboženských společností. Církev a náboženské společnosti přitom mohou vznikat dobrovolným sdružením fyzických osob za účelem vyznání víry.

Církev a náboženská společnost se stává právnickou osobou registrací, tu provádí na návrh minimálně tří fyzických osob starších 18 let Ministerstvo kultury. Návrh na registraci musí obsahovat tzv. základní dokument (určující: název, poslání, sídlo, označení a identifikaci statutárního orgánu, organizační strukturu církve a náboženské společnosti, vč. kontrolního orgánu je-li zřízen atd.), základní charakteristiky učení a poslání, zápis o založení církve a náboženské společnosti na území ČR, identifikace a originální podpisy minimálně 300 zletilých občanů, kteří se k dané církvi a náboženské společnosti hlásí.

Za určitých podmínek (10 let od registrace; bezúhonnost; k dané církvi a náboženské společnosti se hlásí alespoň 1 promile počtu obyvatel ČR, což dokládají svou bližší identifikací a originálními podpisy) mohou registrované církve a náboženské společnosti získat oprávnění k výkonu tzv. zvláštních práv (provádění výuky náboženství, provádění duchovenské činnosti v ozbrojených silách ČR, pořádání obřadů, při nichž lze uzavírat sňatky, zřizování církevních škol⁵...). Registrované církve a náboženské společnosti, které získaly oprávnění k výkonu zvláštních práv, poté musí každoročně zveřejňovat výroční zprávu o výkonu těchto práv.

Mimo hlavní činnosti mohou církve a náboženské společnosti realizovat i vedlejší výdělečné aktivity (tato skutečnost však musí být vymezena v základním dokumentu).

Rejstřík registrovaných církví a náboženských společností vede Ministerstvo kultury, součástí rejstříku je i sbírka listin. Registrované církve a náboženské společnosti se mohou sdružovat do svazů a mohou zřizovat tzv. evidované právnické osoby (např. účelová zařízení).

Na financování církví a náboženských společností se podílí zejména příspěvky fyzických a právnických osob, příjmy z prodeje a pronájmu majetku, dary a dědictví, sbírky, příjmy z podnikání nebo z jiné výdělečné činnosti a dotace. Specifický zdroj financování představují církevní sbírky v kostelech a modlitebnách, příspěvky státu na údržbu, ochranu a opravy nemovitého a movitého kulturního dědictví, a hlavně příspěvky ze státního rozpočtu ve formě úhrad osobních požitků duchovních, jejichž úloha se bude snižovat s postupným narovnáním vztahů mezi státem, církvemi a náboženskými společnostmi (tzv. církevní restituce).

Stejně jako na zbývající organizace nestátního neziskového sektoru, tak i na církve a náboženské společnosti jsou kladeny nároky vedení účetnictví, jejichž podmínky specifikují zvláštní předpisy.

Jak již bylo zmíněno výše, statutární orgán registrované církve a náboženské společnosti může navrhnout k evidenci Ministerstvu kultury „orgány registrované církve a náboženské společnosti, řeholní a jiné církevní organizace“, a hlavně tzv. **účelové zařízení** sloužící k poskytování charitativních či vzdělávacích služeb.

Evidenci se účelové zařízení stává právnickou osobou. Mimo hlavní činnosti (především obecně prospěšné charitativní, sociální nebo zdravotnické) mohou takové osoby realizovat i další činnosti pouze ve formě doplňkových aktivit. Hlavní činnost účelových zařízení spočívá především v poskytování obecně prospěšných služeb veřejnosti za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek.

Návrh na evidenci účelových zařízení (např. charity či diakonie) musí přitom obsahovat zakládací listinu. Právě prostřednictvím této listiny může dojít k založení účelového zařízení. Zakládací listina přitom

⁵ Církevní školy mají při získávání dotací ze státního rozpočtu výhodnější postavení než školy soukromé.

musí obsahovat: název a identifikaci osoby zakladatele, název a sídlo účelového zařízení, označení a identifikaci statutárního orgánu, stanovy (bližší specifikace účelu existence a možnosti vedlejší činnosti), způsob zveřejňování výroční zprávy o činnosti a hospodaření...

Povinností účelových zařízení je zveřejňovat výroční zprávu obsahující mimo jiné účetní závěrku (vč. přehledu o peněžních tocích) a za určitých podmínek i výrok auditora k účetní závěrce (v případě, že čistý obrat překročí 10 milionů Kč).

Ministerstvo kultury provádí evidenci účelových zařízení zápisem do Rejstříku evidovaných právnických osob, rejstřík opět obsahuje sbírku listin.

Zamyslete se:

4.1

Najděte alespoň 5 spolků a nahlédněte do jejich stanov. Kde budete stanovy hledat?

4.2

Co jsou to „korporace“ a co „fundace“? Dokážete vymezit rozdíly?

Jaký je rozdíl mezi „nadací“ a „nadačním fondem“?

4.3

Za jakým účelem mohou vznikat ústavy?

4.4

Mohou ještě v dnešních dnech vznikat/fungovat obecně prospěšné společnosti?

Jaký je rozdíl mezi obecně prospěšnou společností a ústavem?

4.5

Jaký je rozdíl mezi „církví a náboženskou společností“ a „účelovým zařízením“?

4.

Které z právních forem nestátních neziskových organizací jsou vhodné pro níže uvedené aktivity?

- Obec ve spolupráci s místními občany chce zřídit dům pro seniory s pečovatelskou službou.
- Skupina nadšených včelařů z regionu, chce vytvořit sdružení, v němž by si vzájemně pomáhali ve svém koníčku a sdíleli své zkušenosti.
- Skupina nadšenců organizujících sportovní aktivity v obci chce přesunout svoji působnost z veřejných prostranství a pořídit si vlastní sportovní areál.
- Zámožná občanka nejmenované obce chce odkázat své uspořené prostředky tak, aby z nich měli užitek obyvatelé její milované obce.
- Skupina dobrovolných herců a nadšenců, kteří doteď hráli bezplatně v budově obce, musí (pro zachování své činnosti) tuto budovu od obce odkoupit.
- Farní charita hodlá začít poskytovat sociální služby v místě své působnosti.

5. Daně a daňová specifika nestátních neziskových organizací

Přestože stát v obecném pohledu nazírá na nestátní neziskové organizace jako na pozitivní prvek národního hospodářství, nejsou ani tyto subjekty ušetřeny daňových povinností. Jistou úlitbu přece jenom stát těmto organizacím nabízí, a to ve formě tzv. specifického daňového režimu, ten bude dále přiblížen na příkladu jedné z nejvýznamnějších daní, daně z příjmů právnických osob.

Kapitola Vám nejprve nabídne základní vhled do českého daňového systému a poté vymezí specifika daně z příjmů.

5.1 Daňový systém ČR

Legislativu, která se daním v ČR věnuje, můžeme rozdělit do pomyslných dvou oblastí.

První oblast – procesní – je řešena zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ten upravuje postup správců daní, práva a povinnosti vznikající při správě daní daňových subjektů a také vznikající třetím osobám.

Druhou oblast – hmotněprávní – pak tvoří konkrétní daňové zákony, které specifikují jednotlivé daně. Daňová struktura v ČR je následující:

1. **Přímé daně** (osoba plátce a poplatníka je shodná)
 - a. **daně důchodové:**
 - i. daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb.)
 - b. **daně majetkové:**
 - i. daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb.),
 - ii. daň z nabytí nemovitých věcí (zákonné opatření č. 340/2013 Sb.),
 - iii. daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb.)
2. **Nepřímé daně** (osoba plátce a poplatníka se liší).
 - a. **daně univerzální:**
 - i. daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.)
 - b. **daně selektivní:**
 - i. daně spotřební (zákon č. 353/2003 Sb.),
 - ii. daně ekologické – ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny (zákon č. 261/2007 Sb.)

Tzv. specifický daňový režim se přitom pojí s nestátními neziskovými organizacemi, které jsou označovány za tzv. veřejně prospěšné poplatníky (vymezení uvádí zákon o dani z příjmů). Mezi daně, které nabízejí specifický daňový režim, spadá např. daň silniční (úlevy pro hlavní činnost veřejně prospěšných poplatníků), daň z nemovitých věcí (osvobození pozemků a staveb navázaných na hlavní činnost veřejně prospěšných poplatníků), a hlavně daň z příjmů právnických osob.

5.2 Daň z příjmů právnických osob

Jak již bylo řečeno, zákon o daních z příjmů vymezuje tzv. veřejně prospěšné poplatníky. Ve svém § 17a upřesňuje, že takovými subjekty jsou ty, které „... v souladu se svým zakladatelským právním jednáním,

statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním“.⁶

Toto vymezení má širší působnost i nad rámec zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů je nicméně zásadní pro stanovení daňové povinnosti, která se pojí ke všem realizovaným aktivitám nestátních neziskových organizací.

5.2.1 Příjmová a výdajová stránka u veřejně prospěšných poplatníků

Za účelem správného stanovení daňové povinnosti zákon definuje, co lze považovat za předmět daně z příjmů právnických osob a co předmětem daně není, resp. co je předmětem daně a zároveň je od daně osvobozeno. Rekapitulaci těchto skutečností nabízí níže uvedený přehled.

Mezi příjmy (prosím dále chápejte jako synonymum slova „výnosy“) veřejně prospěšného poplatníka, které **nejsou předmětem daně** z příjmů právnických osob, zákon řadí:

- 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 (převod či užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi; nájem a prodej státního majetku);
- f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

Zůstaňme u příjmů z nepodnikatelské činnosti. Ty se pro účely daně z příjmů posuzují za celé zdaňovací období. Rozhodující přitom je, za jaké ceny jsou činnosti poskytovány – zda za ceny odpovídající výdajům na jejich zajištění, či za ceny vyšší. Zjednodušeně lze říci, že je rozhodující, zda činnost končí s kladným či záporným hospodářským výsledkem.⁷

Proti výše vymezenému zákon jmenuje příjmy, které **jsou předmětem daně** vždy:

- a) příjmy z reklamy;
- b) příjmy z členského příspěvku;
- c) příjmy v podobě úroků;
- d) příjmy z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.⁸

⁶ Pro vymezení hlavní činnosti – tj. plnění poslání – jsou přitom určující zakládací dokumenty každé jednotlivé organizace. Mezi takové dokumenty lze v obecné rovině řadit například statut, stanovy, zřizovací či zakladatelské listiny.

⁷ Legislativní úprava (§ 18a) zní přesně: „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 příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje

⁸ S výjimkou příjmů z investičních dotací jsou předmětem daně také všechny příjmy u veřejně prospěšného poplatníka, který je: veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, a hlavně obecně prospěšnou společností či ústavem.

Skupinu příjmů, které jsou předmětem daně, zákon dále zužuje tím, že v rámci jejího středu definuje příjmy **od daně osvobozené** (§ 19 a § 19a), mezi ty řadí například:

- členský příspěvek vybíraný na základě stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin (přijatých zájmovým sdružením právnických osob, spolkem, odborovou organizací, politickou stranou či hnutím, profesní komorou s nepovinným členstvím...);
- výnosy kostelních sbírek;
- výnosy nadace z majetku vloženého do nadační jistiny;
- příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, atd.
- bezúplatný příjem z nabytí dědictví či odkazu, atd.

K jednotlivým skupinám příjmů je pro účely správného stanovení daňové povinnosti nezbytné přiřadit odpovídající **výdaje** (prosím dále chápejte jako synonymum slova „náklady“). V praxi je oblast výdajů značně problémová a přináší řadu obtížně řešitelných situací, které nejsou vždy jednoznačně upraveny zákonnými předpisy. Za problematické mohou být považovány především: provozní (fixní) výdaje (které se váží na celou organizaci bez ohledu na to, zda bude nějakých příjmů dosaženo), odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a další.

5.2.2 Metodický postup rozčlenění příjmů a výdajů pro účely daně z příjmů právnických osob
 S rozdělením příjmů a výdajů k jednotlivým činnostem by mělo nestátním neziskovým organizacím napomoci účetnictví (musí jej coby právnické osoby dle zákona vést). V rámci účetní závěrky (resp. ke dni účetní závěrky) by tak měly organizace mít k dispozici odděleně příjmy, 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.

Příjmy a z nich plynoucí výdaje pro daňové účely je nevhodnější převést do připravené tabulky, která bude mít zjednodušeně následující podobu.

Schéma 5: Metodický postup rozčlenění příjmů a výdajů pro daňové účely

Není předmět daně		Osvobozeno		Hlavní činnost		Označení V>N*		Je předmětem daně	
1		2		3		4		5	
Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady

Pramen: publikace – Merlíčková Růžičková, 2013: Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně.

*Poznámka *: V – výnosy, N – náklady; V>N – výnosy větší nákladů, tj. předmět daně.*

Při podrobnějším zpracování lze předpokládat, že by měl každý sloupec dále pět specifických oddílů (1: označení typu výnosů nebo názvu činnosti; 2: hodnota výnosů; 3: hodnota nákladů; 4: rozdíl mezi příjmy a výdaji; 5: místo pro poznámky, např. pro různé přílohy s výpočty, sestavy, odkazy atd.). U větších organizací lze také předpokládat, že bude každý řádek tabulky čerpat ze samostatné přílohy s podklady (např. samostatného výkazu zisku a ztráty pro každou činnost nebo akci).

5.2.3 Základ daně z příjmů právnických osob a postup stanovení daně

Při stanovování základu daně se obecně vychází z účetního výsledku hospodaření. Ten je upraven dle pokynů příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Lze tedy říci, že základem daně je rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně) převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Dále je výsledek hospodaření upraven o položky, které nejsou zahrnuty v účetnictví a vstupují do základu daně (tj. položky zvyšující či snižující výsledek hospodaření).

Do základu daně se přitom nezahrnují tyto:

- 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).

Pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob se postupuje dle níže zobrazeného schématu.

Schéma 6: Výpočet daně z příjmů právnických osob u nepodnikatelských subjektů

=> VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

- - příjmy, které nejsou předmětem daně
- - příjmy osvobozené od daně
- - příjmy nezahrnované do základu daně, tj.:
 - 1. příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (§ 36)
 - 2. příjmy zdaněné sazbou podle § 21, odst. 4 (samostatný základ daně)
 - 3. částky, které již byly u daného poplatníka zdaněny, atd.
- - mimoúčetní daňově uznatelné výdaje
- + účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné
- + položky neoprávněně zkracující příjmy
- ± ostatní úprava příjmů a výdajů

=> ZÁKLAD DANĚ

- - odčitatelné položky, tj.:
 - 1. daňová ztráta
 - 2. odpočet části výdajů na výuku učňů, na vědu a výzkum, atd.
 - 3. 30 % ze základu daně upraveného o 1. a 2. (viz v textu dále)

=> ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ

- * sazba daně

=> DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

- slevy na dani

=> DAŇ PO SLEVĚ

Pramen: publikace – Jurajdová, Šelešovský a kol., 2004: Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací nestátního neziskového sektoru.

Položka snižující základ daně u veřejně prospěšných poplatníků

Základ daně z příjmů právnických osob mohou veřejně prospěšní poplatníci dále snížit o tak zvané odčitatelné položky. Významnou podporou nestátního neziskového sektoru je možnost snížit základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 milion Kč. 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.

Obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou, mohou proti ostatním veřejně prospěšným poplatníkům základ daně snížit až o 30 % maximálně však o 3 miliony Kč. V případě, že 30 % snížení činí méně než 1 milion Kč, lze odečíst částku ve výši 1 milion Kč, maximálně však do výše základu daně.

Prostředky získané touto úsporou na dani však musí veřejně prospěšný poplatník využít v následujícím zdaňovacím období ke krytí výdajů prováděných nepodnikatelských činnostech.

Zamyslete se:

Jaké daně znáte?

5.1

Co si představíte pod pojmem specifický daňový režim?

Jak funguje specifický daňový režim v případě nestátních neziskových organizací?

5.2

Popište postup stanovení daňové povinnosti spolku k dani z příjmů právnických osob.

Jaká specifika se vztahují k dani z příjmů právnických osob v případě hlavní a vedlejší činnosti spolku?

Příloha 1: Možná podoba darovací smlouvy

Smluvní strany

V PŘÍPADĚ FYZICKÉ OSOBY:

Jméno Příjmení

trvale bytem Ulice č.p., Město, PSČ

narozen XX.XX.XXXX

V PŘÍPADĚ PRÁVNICKÉ OSOBY:

Název, IČ XXXXXXXXX, DIČ XXXXXXXXXX

sídlem Ulice č.p., Město, PSČ

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném XXX,
pod spisovou značkou XXX

zastoupená Jméno Příjmení, funkce

v tomto smluvním vztahu vystupující jako „dárce“.

a

Název, IČ XXXXXXXXX, DIČ XXXXXXXXXX

sídlem Ulice č.p., Město, PSČ

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném XXX, pod spisovou značkou XXX

zastoupená Jméno Příjmení, funkce

v tomto smluvním vztahu vystupující jako „obdarovaný“.

Uzavírají tuto

DAROVACÍ SMLOUVU

(dle § 2055 a násl. Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění)

I.

Dárce na základě této smlouvy daruje obdarovanému pro níže uvedený účel finanční dar ve výši:

Kč X.XXX, - (slovy: XXX XXX korun českých)

V PŘÍPADĚ HOTOVOSTNÍHO PŘEDÁNÍ: Tato částka bude obdarovanému předána v hotovosti k rukám funkce (jméno a příjmení) po podepsání této darovací smlouvy.

V PŘÍPADĚ BEZHOTOVOSTNÍHO PŘEDÁNÍ: Tato částka bude obdarovanému poukázána na bankovní účet č. XXXXXXXXXXXX/XXXX.

II.

Poskytnutý dar bude výhradně použit pro XXX.

III.

Obdarovaný výše uvedený dar do svého majetku tímto přijímá a hospodárně jej využije k účelu, ke kterému byl poskytnut. S využitím prostředků bude dárce obdarováním na základě písemné žádosti seznámen.

IV.

Dárce v souladu s ustanovením zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů může použít hodnotu daru pro odečtení ze základu daně.

V.

Tuto smlouvu lze měnit a doplňovat pouze písemnými dodatky vzešlými z dohody obou stran. Smluvní strany tímto prohlašují, že tato smlouva vyjadřuje jejich pravdivou a úplnou vůli prostou tísne a nápadně nevýhodných podmínek, jakož i omylu, a na důkaz toho připojují níže své podpisy. Smlouva je vyhotovena ve dvou vyhotoveních, každá ze stran obdrží po jednom.

V XXX dne XX/XX/XXXX

dárce

podpis a případně razítko

obdarovaný

podpis a razítko

Příloha 2: Možná podoba smlouvy o reklamě

SMLOUVA O REKLAMNÍ SPOLUPRÁCI

(dle § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění)

uzavřená mezi níže uvedenými smluvními stranami:

Název, IČ XXXXXXXXX, DIČ XXXXXXXXXX
sídlem Ulice č.p., Město, PSČ
zapsaná v obchodním rejstříku vedeném XXX, pod spisovou značkou XXX
zastoupená Jméno Příjmení, funkce

na straně jedné jako „objednatel“

a

Název, IČ XXXXXXXXX, DIČ XXXXXXXXXX
sídlem Ulice č.p., Město, PSČ
zapsaná v obchodním rejstříku vedeném XXX, pod spisovou značkou XXX
zastoupená Jméno Příjmení, funkce

na straně druhé jako „poskytovatel“.

Shora uvedené smluvní strany uzavřely dle § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění, tuto smlouvu o reklamní spolupráci (dále jen „smlouva“):

I. Předmět smlouvy

1. Smlouvou se poskytovatel zavazuje na svůj náklad poskytnout objednateli reklamní prostor a objednatel se zavazuje za poskytnutí tohoto reklamního prostoru zaplatit poskytovatelům sjednaný poplatek.
2. Poplaskem se rozumí finanční částka ve výši XXX Kč (slovy: XXX XXX korun českých, dále jen „poplatek“).
3. Předmětem plnění dle této smlouvy je poskytnutí reklamního prostoru v rámci prezentace projektu XXX (dále jen „projekt“) organizovaného poskytovatelem. Zodpovědnými osobami za projekt jsou Jméno Příjmení, r.č. XXXXXX/XXXX (dále jen „zodpovědné osoby“). Předmětem projektu je stručný popis projektu v době od XX/XX do XX/XX.

II. Práva a povinnosti smluvních stran

1. Poplatek se objednatel zavazuje poukázat na bankovní účet poskytovatele, který je vedený u banky, č.ú. XXXXXXXXXXX/XXXX, a to nejpozději do XX dnů od data podpisu této smlouvy.
2. Poskytovatel poskytne reklamní prostor následujícími způsoby:
 - a) umístění loga objednatele na letáčích a propagačních plakátech projektu,
 - b) umístění loga objednatele v místě realizace projektu,
 - c) umístění propagačních materiálů objednatele v místě realizace projektu a
 - d) umístěním reklamního sdělení objednatele na webových stránkách projektu na adrese www.Rozsah, podoba a způsob umístění reklamních sdělení specifikuje poskytovatel do XX/XX/XXXX objednateli. Objednatel na základě sdělení připraví podklady pro reklamu dle zadání poskytovatele.
3. Neuskuteční-li zodpovědné osoby projekt, je objednatel oprávněn od této smlouvy odstoupit. Toto právo objednatel uplatní nejpozději dne XX/XX/XXXX, jinak právo odstoupit od smlouvy zaniká.

III. Závěrečná ustanovení

1. Práva a povinnosti z této smlouvy vyplývající a ve smlouvě neupravené se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
2. Tato smlouva je sepsána ve dvou vyhotoveních, každé s platností originálu, přičemž každá smluvní strana obdrží jedno vyhotovení.
3. Písemné vyhotovení smlouvy sestává ze dvou stran textu. Na důkaz pravosti a původnosti písemného

- vyhotovení smlouvy smluvní strany umístí svůj podpis taktéž do zápatí strany č. 1.
4. Ke změně této smlouvy může dojít pouze na základě písemné dohody všech smluvních stran formou vzestupně číslovaných dodatků.
 5. Tato smlouva nabývá platnosti jejím podpisem oběma smluvními stranami.
 6. Smluvní strany prohlašují, že tuto smlouvu uzavírají po vzájemné dohodě na základě jejich pravé a svobodné vůle, a nikoliv v tísní ani za jinak nápadně nevýhodných podmínek, a dále prohlašují, že si smlouvu přečetly a s jejím obsahem souhlasí, a na důkaz toho připojují své podpisy.

V XXX, dne XX/XX/XXX

objednatel
podpis a razítko

poskytovatel
podpis a razítko