JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Řízení nákladů v neziskové organizaci

Vedoucí diplomové práce:
Ing. Marie Vejsadová

Autor:
Bc. Lenka Joanidisová

2010

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s §47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum Podpis studenta

8. 9. 2010

Děkuji vedoucí práce paní Ing. Marii Vejsadové za pomoc, rady a připomínky při zpracování mé diplomové práce.

Dále bych ráda poděkovala paní ředitelce Mgr. Michaele Čermákové za umožnění zpracování praktické části mé diplomové práce v Diecézní charitě ČB, ekonomce slečně Bc. Evě Benešové za technickou pomoc a milý přístup a paní Ing. Olze Velíkové za cenné praktické rady a připomínky ke zpracování mé diplomové práce.

Abstract

This thesis aims to describe the theoretical principles of financial management of non-profit organizations, and through the analysis of a selected non-profit organization to verify the practical application of modern management methods in the field of cost management in practice. Based on the obtained results the thesis tries to suggest possible measures to improve financial management and streamlining of the organization.

The thesis was elaborated using the following methodological steps:
Definition of hypothesis and objectives of the work

- Study of theoretical sources
- Management survey
- Evaluation of survey results
- Proposals to optimize non-profit organization management

The practical part was realized at the centre of **Diocesan Charity in České Budějovice**. Based on the findings the author recommends several changes in the cost accounting of the organization. Primarily, to ***formalize the methodology*** of management control through the establishment of internal guidelines. Other proposals include changes in ***budgeting***, ***calculation of overhead costs*** and the ***budgets implementation control***. As the main output, the thesis suggests new structures of cost centers and a new way of re-invoicing costs.

Keywords:

Non-profit oganization, budget, management accounting, cost accounting, calculation, overhead costs.

Obsah

1 ÚVOD ... 3

I. TEORETICKÁ ČÁST ... 5

2 NEZISKOVÝ SEKTOR V ČESKÉ REPUBLICE ... 5

2.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA NEZISKOVÉHO SEKTORU V ČR ... 5
2.2 NESTÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE ... 5
2.3 STÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE ... 6

3 ZPŮSOBY FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ ... 7

3.1 ZDROJE FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ ... 7
3.1.1 Státní dotace a příspěvky ... 7
3.1.2 Granty nadací a fondů ... 7
3.1.3 Grantové programy ambasád ... 8
3.1.4 Projekty EU ... 8
3.1.5 Vlastní zdroje ... 8

4 LEGISLATIVNÍ OMEZENÍ PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ ... 9

5 NÁKLADY PODNIKU ... 10

5.1 POJETÍ NÁKLADŮ ... 10
5.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ ... 11
5.2.1 Druhové členění nákladů ... 11
5.2.2 Účelové členění nákladů ... 12

6 ROZPOČTOVÉ HOSPODAŘENÍ ... 14

6.1 CÍLE A FUNKCE ROZPOČTŮ ... 14
6.1.1 Druhy rozpočtů ... 14
6.1.2 Formy rozpočtů ... 15
6.2 SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ ... 16
6.2.1 Proces sestavování rozpočtu ... 16
6.2.2 Etapy sestavování rozpočtového výkazu zisku a ztrát v neziskové organizaci ... 17
6.2.3 Metody sestavování rozpočtu nákladů ... 19
6.3 KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTU ... 21

7 KALKULACE NÁKLADŮ ... 23

7.1 METODY KALKULACE NÁKLADŮ ... 23
7.1.1 Kalkulační vzorec ... 24
7.1.2 Metody přiřazování nákladů ... 25

8 METODIKA A HYPOTÉZY ... 28

II. PRAKTICKÁ ČÁST ... 30

9 DIECÉZNÍ CHARITA ČESKÉ BUDĚJOVICE ... 30

9.1 CHARAKTERISTIKA ORGANIZACE ... 30
9.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA DCH CB ... 32
9.3 PROJEKTY DCH ČB ... 33

10 ZPŮSOB A ZDROJE FINANCOVÁNÍ ORGANIZACE ... 36

10.1 FINANCOVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH PROJEKTŮ ... 38

11 PRINCIPY MANAŽERSKÉHO ŘÍZENÍ V DCH CB 40

12 TVORBA ROZPOČTŮ 42

13 KALKULACE NÁKLADŮ NA PROJEKTY 44

13.1 STRUKTURA NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK A PROJEKTŮ 45
13.2 SKLADBA NÁKLADŮ V DIECÉZNÍ CHARITĚ ČB V ROCE 2009 46
13.3 NÁKLADY JEDNOTLIVÝCH PROJEKTŮ 47

14 KONTROLA ROZPOČTŮ, SLEDOVÁNÍ A ŘÍZENÍ ODCHYLEK 49

15 ROČNÍ ZÁVĚREČNÉ PRÁCE 51

16 ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI A NÁVRH ZMĚN 52

16.1 NÁVRH NOVÉ STRUKTURY NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK A ZPŮSOBU PŘEÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ 55

17 ZÁVĚR 59

18 SEZNAM LITERATURY 61

19 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ 63

20 SEZNAM PŘÍLOH 64

PŘÍLOHA 1 SLOŽENÍ ZDROJŮ REŽIJNÍHO STŘEDISKA 1 A JEDNOTLIVÝCH PROJEKTŮ V ROCE 2009 65

PŘÍLOHA 2 SLOŽENÍ NÁKLADŮ REŽIJNÍHO STŘEDISKA 1 A JEDNOTLIVÝCH PROJEKTŮ V ROCE 2009 68

PŘÍLOHA 3 TABULKY VYÚČTOVÁNÍ DOTACE 71

1 Úvod

Dnešní doba se vyznačuje především orientací na činnosti založené na komerčním základě, nebo jinak řečeno, orientací na činnosti produkující zisk. Do popředí zájmu se dostávají především dovednosti jak organizovat a řídit komerční společnosti s cílem maximalizace zisku.

Na druhé straně si společnost čím dál tím více uvědomuje svou určitou společenskou zodpovědnost vůči svému okolí a cítí potřebu existence organizací, zabývajících se humanitární nebo sociální činností. Jedná se zejména o činnosti běžně stojící na okraji zájmu komerčních firem, a to zejména z důvodu nízké profitability daného sektoru. Jako namátkou můžeme jmenovat spolky na ochranu zvířat, domovy pro seniory, péče o mentálně postižené děti, poradny pro drogově závislé či poradny pro člověka v tísni. Z tohoto důvodu jsou zakládány tzv. ***neziskové organizace***, nemající za cíl tvorbu zisku, ale zodpovědně ***zabezpečit poslání***, kvůli kterému byly založeny. Financování těchto organizací je založeno zejména na vládních dotacích, dotacích z různých rozvojových programů EU, ale i prostřednictvím sponzoringu, finančních sbírek či darů od soukromých osob. Bez ohledu na zdroje financování mají tyto organizace jeden společný základ - s ***limitovanými prostředky*** je nutné zacházet maximálně ***efektivně*** a velmi citlivě ***zvažovat způsoby jejich spotřeby***. Kromě toho je nutné veškeré vynaložené prostředky přesně evidovat a transparentně dokládat způsoby jejich použití.

Na rozdíl od komerční sféry, kde existuje řada poradenských společností, nekonečné množství literatury a kdy firmy investují do svého managementu vysoké sumy na vzdělávání, situace v neziskových organizacích je výrazně jiná. Přestože v řízení neziskové organizace můžeme nalézt řadu společných parametrů jako u organizace ziskové, existuje zde celá řada odlišností. Bohužel specifika a potřeby řízení těchto neziskových organizací jsou často opomíjeny a z hlediska kvality manažerského řízení poněkud zaostávají za úrovní manažerského řízení v komerční sféře. Zároveň je zde možné sledovat určité nedostatky a absence teoreticky popsaných základů finančního řízení neziskového sektoru.

Základem této práce je teze, že ***v oblasti manažerského (controllingového) řízení neziskových organizací existuje řada mezer, které mají za následek obtížné a pracné plánování a dosahování požadovaných ekonomických cílů včetně požadavků na transparentnost zpracování***. Východiskem bude analýza specifik neziskového sektoru, teoretické zmapování principů řízení a legislativních omezení uplatňované v oblasti neziskového sektoru. Získané poznatky budou formou případové studie aplikovány na jedné z českých neziskových organizací. V závěru praktické části bude provedeno ***doporučení na optimalizaci*** způsobu manažerského řízení dané organizace.

Teoretická část práce bude nejprve věnována představení neziskového sektoru z obecného pohledu a jeho legislativní úpravě. Následovat bude zkrácené představení různých zdrojů financování nestátních neziskových organizací. Další kapitoly se budou postupně věnovat definici a rozdělení nákladů, tvorbě rozpočtů a kalkulacím nákladů.

Praktická část této práce bude zpracována na vybrané neziskové organizaci, a to na Diecézní charitě České Budějovice, konkrétně na její centrále. Nejprve bude představena Diecézní charita ČB a její činnost, následně bude rozebrán způsob a zdroje financování jejích činností. Další kapitoly budou věnovány popisu tvorby rozpočtů, používaným metodám kalkulací nákladů, kontrole plnění rozpočtů a ročním závěrečným pracím. V poslední kapitole budou zjištěné skutečnosti zhodnoceny a následně navrženy možné změny.

I. Teoretická část

2 Neziskový sektor v České republice

Neziskový sektor je velmi důležitou součástí každého vyspělého demokratického, ekonomického systému. Jeho úkolem je určitým způsobem vyrovnávat tržní tlaky a selhání v ekonomice. Charakteristickým znakem pro neziskové organizace je, že ***nejsou založeny za účelem vytváření zisku*** pro své vlastníky. Případný zisk, který nezisková organizace vytvoří je využit pro ***vlastní rozvoj*** organizace a ***zajištění hlavních cílů***, za nimiž byla organizace založena.

2.1 Legislativní úprava neziskového sektoru v ČR

Současnou právní úpravu účetnictví neziskových organizací tvoří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví;
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ze dne 11. listopadu 2009;
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání;
- České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

Neziskové organizace se v České republice dělí do dvou skupin, podle toho, jaké právní normy jsou pro ně závazné. Těmito skupinami jsou:

1. Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání.
2. Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.

Činnost jednotlivých forem neziskových organizací pak upravují zvláštní zákony (např. zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a další).

2.2 Nestátní neziskové organizace

Nestátní neziskové organizace se zaměřují na ***pomoc v různých oblastech života,*** jako je například péče o zdravotně postižené, pomoc občanům v nouzi, ale i ochrana

životního prostředí, kultura a ochrana kulturních památek a v neposlední řadě i práce ve sportu. Jejich ***motivem není zisk***, jak je tomu u tržních subjektů, ale ochota pomáhat.

Nejširší zastoupení v České republice mají občanská sdružení, nadace a nadační fondy, církve a církevní společnosti, obecně prospěšné společnosti.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. uvádí dále jako neziskové organizace politické strany a politická hnutí, zájmová sdružení právnických osob, organizace s mezinárodním prvkem, společenství vlastníků jednotek, veřejné vysoké školy a jiné účetní jednotky, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání.

2.3 Státní neziskové organizace

Státní neziskové organizace převážně zajišťují výkon veřejné správy na úrovni státu, regionu nebo obce. Jsou jimi územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace státní fondy podle zvláštních právních předpisů a organizační složky státu.

Další text bude zaměřen na problematiku nestátních neziskových organizací.

3 Způsoby financování neziskových organizací

Uvážíme-li, že podstatou existence neziskového sektoru je, jak již bylo řečeno, pomoc druhým a nikoli vytváření zisku, je pro fungování těchto organizací nutností zajištění více zdrojů financování, tzv. ***vícezdrojové financování***. Další důležitou podmínkou správného financování je ***poměrné zastoupení zdrojů financování***. Hlavní zdroje financování by měly být zastoupeny pokud možno stejným, nebo podobným dílem a žádný z nich by neměl být významně dominantní. Je-li nezisková organizace závislá z velké části na jednom hlavním zdroji, je značně ***nestabilní***.

3.1 Zdroje financování neziskových organizací

Zdroji získávání financí pro neziskové organizace jsou státní dotace a příspěvky, granty nadací a fondů, grantové programy ambasád, projekty EU a vlastní zdroje.

3.1.1 Státní dotace a příspěvky

Tyto dotace jsou poskytovány z rozpočtů státu prostřednictvím jednotlivých ministerstev a z rozpočtů krajů nebo obcí. Neumožňují víceletou podporu, jsou poskytovány na ***období jednoho roku*** v rámci státního rozpočtu. Na tyto dotace ***není právní nárok*** a jejich poskytování se řídí předem stanovenými podmínkami. Zásadně se poskytují na ***konkrétní*** projekt, program nebo akci. Většina dotací se poskytuje na základě státem vyhlášených konkrétních programů, na které stát přispívá.

Poskytovatel v podmínkách přidělení dotace často požaduje ***spoluúčast*** jiných zdrojů na financování projektu. Dotace od jednoho poskytovatele tedy většinou pokrývají jen určité procento (nejčastěji cca 70 %) celkových nákladů projektu.

3.1.2 Granty nadací a fondů

Nadace a fondy spravují ***soukromý nebo veřejný kapitál***. Jsou cíleně zaměřeny na řešení konkrétních problémů. Nejčastěji podporují oblast sociální, vzdělávání, kulturu a zdravotnictví, v menší míře se věnují ochraně lidských práv, ochraně životního prostředí a rozvoji neziskového sektoru.

České nadace a fondy poskytují granty většinou ***středního a menšího rozsahu***, zatímco některé zahraniční nadace a fondy podporují i projekty dlouhodobější a finančně náročnější.

3.1.3 Grantové programy ambasád

Některé země vyhlašují prostřednictvím svých ambasád grantové programy. Tyto projekty jsou zaměřeny především na rozvoj pluralitní občanské společnosti, vzdělávání, kulturní výměnu apod. Udělení grantu bývá ***podmíněno účastí partnerské organizace z poskytující země***. Délka i výše grantu jsou pro každý schválený projekt individuální.

3.1.4 Projekty EU

Evropská komise poskytuje finanční prostředky ve formě grantů na projekty a činnosti, které souvisejí s politikami Evropské unie. Granty jsou poskytovány v mnoha různých oblastech: výzkum, vzdělávání, zdraví, ochrana spotřebitelů, ochrana životního prostředí, humanitární pomoc atd. (Evropská komise, 2008)

Granty jsou každoročně plánovány. Jednotlivé útvary Komise, které spravují garntové programy, každý rok zveřejní do 31. března pracovní programy, které charakterizují granty, jež budou v daném roce poskytnuty.

Granty Evropské unie jsou pouze ***doplňkovým financováním*** a nepokrývají celkové potřeby projektů. Jsou ze zásady poskytovány na financování ***konkrétního projektu*** a nemohou být poskytnuty zpětně na již provedené činnosti. Na každou akci lze poskytnout ***pouze jeden grant.***

3.1.5 Vlastní zdroje

Vlastními zdroji mohou být výnosy z vlastní činnosti, výnosy z benefičních akcí, příspěvky členů, různé sbírky, ale i sponzorské dary jednotlivců, firem nebo jiných organizací.

4 Legislativní omezení pro řízení nákladů neziskových organizací

Jakékoli omezení rozpočtování a řízení nákladů ***nestátních neziskových organizací*** v právní úpravě v zásadě ***neexistuje***. Současná ***legislativa pouze upravuje*** hospodaření organizačních složek ***státní správy a samosprávy***:

Hospodaření s rozpočtovými prostředky a sestavování rozpočtu ve sféře státní správy upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech republiky, ve znění pozdějších předpisů. V organizacích v rámci působnosti samosprávy zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Hospodaření ostatních nevýdělečných organizací není podrobně upraveno. Pouze v případě, že nevýdělečná organizace obdrží subvenci na provoz z rozpočtu státní správy, případně samosprávy, zpracovává o ní samostatný rozpočet a účtuje o ní v rámci finančního účetnictví podle předpisů organizace, která subvenci poskytla. (Stejskalová, 2006)

Vzhledem k zaměření této diplomové práce na nestátní neziskové organizace, jsou pro její zpracování směrodatná ***pouze omezení stanovená poskytovateli*** účelových finančních zdrojů především z oblasti státní správy a samosprávy. Stanovení veškerých podmínek řízení nákladů, které nepodléhají výše zmíněným omezením, je plně v kompetenci samotné organizace.

5 Náklady podniku

5.1 Pojetí nákladů

Definice nákladů se odvíjí podle toho, v jakém typu účetnictví se s nimi pracuje. V téměř každém podniku existují dva relativně nezávislé okruhy účetnictví. Těmito systémy jsou ***finanční*** a ***manažerské účetnictví.*** K hlavním důvodům vzniku těchto dvou nezávislých systémů patří rozdílní adresáti jejich informací. Zatímco finanční účetnictví informuje o chodu podniku externí uživatele, manažerské účetnictví je určeno interním uživatelům.

*V případě **finančního účetnictví** se k jeho adresátům řadí v první řadě vlastníci a věřitelé společnosti, kteří z informací finančního účetnictví usuzují na zhodnocení a riziko spojené s kapitálem, který do podniku investovali. Naopak **manažerské účetnictví** usiluje o vytvoření takových finančních informací, které podpoří manažery podniku při jejich rozličných rozhodovacích úlohách, resp. obecněji při řízení celého podniku.* (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008)

Pojetí nákladů ve ***finančním účetnictví*** definuje Koncepční rámec k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS a IAS) takto:

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou příděly z vlastního kapitálu vlastníkům. Pro jejich vyjádření, buď ve výkazech, nebo v příloze, jsou určující odhad jistoty jejich vzniku a spolehlivosti ocenění. (IFRS/IAS, 2005)

Finanční účetnictví tedy chápe náklad jako ***skutečně spotřebované***, ***peněžně vyjádřené*** snížení ekonomického prospěchu ***bez ohledu na účel*** spotřeby a ***efektivnost*** využití daného konkrétního nákladu. Náklady zde mají jen velmi volnou vazbu na vytvořené výkony.

Manažerské účetnictví chápe náklady jako ***hodnotově vyjádřené***, ***účelné*** vynaložení ekonomických zdrojů podniku, ***účelově*** související s ekonomickou činností.

Důležitou vlastností nákladů v ***manažerském účetnictví*** je tedy jejich ***těsný vztah k vytvořeným výkonům*** podniku. Manažerské účetnictví klade důraz na dvě skutečnosti provázející spotřebu nákladů, a to na:

- ***účelovost spotřeby*** – na jakou činnost v podniku byl konkrétní náklad vynaložen, a
- ***účelnost spotřeby*** – přiměřenost nákladů, tj. bylo-li vynaložení daných zdrojů vzhledem k dosaženému výstupu racionální a hospodárné.

Cílem manažerského účetnictví je rovněž poskytnout komplexní informaci o všech relevantních nákladech, které byly spotřebovány v souvislosti s konkrétní činností, resp. manažerským rozhodnutím o jejím výkonu, protože jedině za předpokladu zahrnutí

všech relevantních nákladů lze určit, s jakou efektivností probíhala daná činnost. Z těchto důvodů bývají často náklady převzaté z finančního do manažerského účetnictví doplňovány o řadu tzv. ***kalkulačních nákladů****. Ty vyjadřují náklad v podobě ušlé příležitosti, kterou podnik obětoval v důsledku své volby realizovat danou činnost.* (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008)

Může jít o kalkulační úroky z kapitálu vázaného v majetku, kalkulační nájemné (ušlá příležitost pronajmout provozní prostory) nebo např. kalklační odpisy (lepší využití dlouhodobých aktiv, která jsou výkonově odepisována).

5.2 Členění nákladů

Základními otázkami, na které je při členění nákladů třeba odpovědět, jsou: Jaké náklady byly vynaloženy? Za jakým účelem byly vynaloženy? Jak jsou náklady kalkulovány? Jak se dané náklady mění se změnou množství výstupu?

Dvě základní skupiny členění nákladů podle manažerského účetnictví jsou:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů

5.2.1 Druhové členění nákladů

Podle podoby, v jaké vstupují ekonomické zdroje do organizace z externího prostředí, se náklady dělí na ***nákladové druhy***. Takto pojaté náklady mají podle (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007) tři základní vlastnosti, jsou:

- ***prvotní*** – jedná se o všechny externí náklady vstupující do organizace poprvé,
- ***externí*** – náklady vstupující do organizace z externího prostředí (od dodavatelů a zaměstnanců),
- ***jednoduché*** – v organizaci se dále podrobněji nečlení.

Jsou jimi například spotřeba materiálu a energií, opravy a údržba, doprava, nájemné, telekomunikační služby, mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců a ostatní osobní náklady, odpisy, pojistné, úroky atd.

Analytické členění lze využít např. pro členění nákladů (i výnosů) podle toho, zda se vztahují k hlavní nebo hospodářské činnosti organizace.

Předností druhového členění nákladů je ***průkaznost*** a ***jednoznačnost*** vynaložených nákladů organizace. ***Nedostatkem*** je pak skutečnost, že se druhově členěné náklady ***nezabývají návazností*** vynaložených nákladů ***na výkony***, činnosti nebo útvary podniku.

5.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů na rozdíl od druhového členění ***sleduje náklady v návaznosti na výkony***, činnosti a útvary organizace. Toto členění sleduje náklady na rozdílné úrovni a s různou podrobností.

Náklady se účelově člení podle (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007) na:

- Náklady technologické (na vytvoření výkonu) a náklady na obsluhu a řízení;
- Náklady jednicové a režijní;
- Náklady přímé a nepřímé;
- Náklady variabilní a fixní.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické mají přímou vazbu na vytvořené výkony. Jsou vyvolané technologií daného výkonu. Jde například o spotřebu materiálu a energie související s výkonem, mzdové náklady výkonných pracovníků apod.

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady na zajištění podmínek racionálního průběhu všech činností podniku. Těmito náklady jsou např. mzdy řídících pracovníků, spotřeba materiálu administrativních činností, ale i náklady na provoz budov (topení, osvětlení, úklid atd.).

Náklady jednicové a režijní

Toto členění je podrobnějším členěním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení. Technologické náklady mohou být jak jednicové, tak režijní, náklady na obsluhu a řízení jsou pouze režijní.

Jednicové náklady jsou náklady, které bezprostředně souvisejí s jednotkou vytvořeného výkonu (spotřeba materiálu, práce, energie atd.). Pomocí jednicových nákladů lze stanovit náklady potřebné k vytvoření jednotky výkonu, tzv. ***normu spotřeby***. Norma spotřeby je stanovena v naturálních jednotkách. Oceněním naturální spotřeby vzniká ***kalkulace jednicového nákladu***.

U ***režijních nákladů*** nelze vyjádřit jejich přímou vazbu na konkrétní jednotku výkonu. Jedná se o ***společné náklady*** druhu výkonu, skupiny výkonů, útvaru, případně celého podniku. Hospodárnost režijních nákladů se řídí pomocí ***rozpočtů*** režijních nákladů.

Náklady přímé a nepřímé

Náklady přímé souvisejí přímo s daným výkonem a lze je proto ***přímo přiřadit*** tomuto výkonu. Přímými náklady mohou být jak náklady jednicové, tak náklady režijní, které jsou společné pouze danému druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto výkonu lze zjistit prostým dělením.

Náklady nepřímé jsou ***společné*** pro více druhů výkonů (útvarů, projektů). Tyto náklady se na dané výkony (útvary, projekty) ***rozpočítávají*** pomocí různých ***metod přiřazování*** nákladů.

Náklady variabilní a fixní

Variabilní náklady jsou závislé na realizovaných výkonech – ***mění se v závislosti*** na změně množství vytvořených výkonů.

Fixní náklady nejsou závislé na změně množství výkonů. Jsou vynakládány jednorázově po uplynutí určitého časového období bez ohledu na objem výkonů, např. nájemné.

6 Rozpočtové hospodaření

6.1 Cíle a funkce rozpočtů

V literatuře i praxi se setkáváme s různým definováním a chápáním pojmů rozpočet a plán. Často jsou oba pojmy ztotožňovány. Nicméně zde lze najít určité rozdíly. ***Plán*** chápeme jako ***dlouhodobé vyjádření úkolů***. Může být vyjádřen v naturálních jednotkách nebo slovním popisem strategických a taktických cílů celé organizace. Zatímco ***rozpočty*** konkretizují cíle v ***krátkých časových úsecích*** (zpravidla jeden rok) a jsou vyjádřeny ze zásady ***peněžně.*** Rozpočty jsou tedy určitým segmentem plánů.

6.1.1 Druhy rozpočtů

Podle určitých charakteristik obsahu můžeme podle (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008) klasifikovat soustavu rozpočtů do různých skupin.

Prvním kritériem, podle kterého můžeme rozpočty dělit, je časové hledisko. Rozpočty se z pohledu délky časového období, na které se sestavují, rozdělují na:

- ***Strategické plány***. Tyto plány jsou sestavovány na střednědobé až dlouhodobé období o délce 3 – 10 let. Jsou peněžním vyjádřením strategických cílů organizace. Obsahují menší množství položek, které představují vybrané hlavní souhrnné ukazatele vývoje organizace. Jsou složené ze zkrácených plánovaných účetních výkazů – rozvahy, výkazu zisku a ztrát a výkazu peněžních toků.

- ***Operativní rozpočty***. Jedná se o krátkodobé rozpočty, sestavované na období jednoho roku. Navazují na strategické plány a podrobněji rozebírají jejich položky v nejbližším roce. Rozpočtují očekávané výsledky na jednotlivé měsíce a rozdělují roční rozpočet organizace na dílčí rozpočty středisek.

Podle zaměření rozpočtu na organizaci jako celek nebo jen na její část rozdělujeme rozpočty na:

- ***Hlavní rozpočet***, který je sestavován za organizaci jako celek.
- ***Střediskové rozpočty***. Tyto rozpočty jsou dílčími rozpočty hlavního rozpočtu. Stanovují úkoly konkrétním střediskům.

Třetím kritériem pro členění rozpočtů je charakter rozpočtovaných údajů. Podle toho, jaký druh položek rozpočtujeme, dělíme rozpočty na:

- ***Rozpočty nákladů a výnosů***. Jedná se o ***rozpočty výkazu zisku a ztrát***, které představují spotřebu finančních prostředků a vytvořené výkony. Dílčí rozpočty nákladů a výnosů jsou agregovány do hlavního rozpočtu výkazu zisku a ztrát.

- ***Rozpočty stavových veličin – rozpočtová rozvaha,*** představuje plánovaný stav aktiv a pasiv (majetku a závazků) k určitému datu. Na podrobnější úrovni se může jednat o rozpočty konečného stavu materiálu, výrobků, pohledávek, závazků atd. Tyto dílčí rozpočty se spojují do hlavní rozpočtové rozvahy.

- ***Rozpočty příjmů a výdajů – rozpočty výkazu peněžních toků (cash flow)***. Jde o rozpočty skutečně přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich ekvivalentů v daném období. Důvodem sestavování těchto rozpočtů je potřeba informací o budoucí likviditě a solventnosti organizace. Jednotlivé rozpočty dílčích částí výkazu cash flow (např. rozpočet inkasa pohledávek, rozpočet plateb závazků) se agregují do hlavního rozpočtovaného výkazu příjmů a výdajů.

Všechny tři uvedené druhy rozpočtů lze navzájem ***kombinovat***, např. operativní střediskový rozpočet nákladů a výnosů. Některé kombinace jsou v praxi užívány často, jiné téměř vůbec. Relativně velká pozornost je v praxi věnována tvorbě rozpočtu nákladů a výnosů, dále pak rozpočtu příjmů a výdajů, v menší míře se organizace věnují rozpočtu stavových veličin.

V dalším textu se budu věnovat především rozpočtům nákladů a výnosů.

6.1.2 Formy rozpočtů

Forma uspořádání rozpočtu závisí na více faktorech. V první řadě se jedná o ***detailnost*** rozpočtu, která je závislá na ***délce rozpočtovaného období.*** V dlouhém a střednědobém období, jak již bylo řečeno výše, jsou rozpočty většinou sestaveny z méně hlavních (souhrnných) položek. Zatímco v krátkém období, kdy jsou informace o budoucnosti relativně jisté, bývají rozpočty členěny podrobněji. Toto však není pravidlem, i v krátkém období lze shrnovat položky do jedné částky. Je to účelné především u položek se ***srovnatelným zaměřením*** a ***nízkou konečnou částkou*** (např. poštovné a telefony lze shrnout pod jednu položku), středisko si pak může samo vybrat, jak tyto náklady „spotřebuje“, rozpočtovanou částku však ***v souhrnu nesmí překročit.***

Další forma uspořádání rozpočtu závisí na ***druhu nákladů***, které organizace plánuje na úrovni středisek. V závislosti na tom, jestli rozpočtujeme náklady fixní,

variabilní nebo smíšené, rozeznáváme podle (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008) dvě základní formy rozpočtů[1]:

- Pevný rozpočet
- Pružný (variabilní, flexibilní) rozpočet

Pevný rozpočet se používá v případě fixních režijních nákladů. Rozpočtované položky jsou uvedeny ***konečnou částkou***, kterou by nemělo dané středisko překročit.

Pružný rozpočet plánuje náklady fixní a variabilní, které jsou přímo závislé na ***objemu výkonů***, případně i náklady smíšené, jež jsou částečně fixní a částečně variabilní. Rozpočtovaná výše nákladů je v pružném rozpočtu stanovena ***v závislosti na objemu výkonů*** střediska v případě nákladů variabilních a ***celkovou částkou*** v případě nákladů fixních.

Uspořádání rozpočtu také závisí na zvoleném způsobu ***sestavení v časovém období***, na které je rozpočet vázán. Krátkodobé rozpočty jsou zpravidla sestavovány v rozdělení na 12 měsíců. Možností je také sestavit rozpočet na první tři měsíce podrobně a zbytek roku uspořádat do tří čtvrtletí. Jednotlivá čtvrtletí jsou pak v průběhu roku upřesňována.

6.2 Sestavování rozpočtů

6.2.1 Proces sestavování rozpočtu

Každá organizace by měla zavést ***směrnice pro sestavování rozpočtu***. Obsahem směrnic jsou postupy a metody sestavování rozpočtu, informační zdroje potřebné k sestavení rozpočtu, časový harmonogram a termíny odevzdání návrhů rozpočtu ke schválení, zodpovědné osoby za jednotlivé etapy sestavování rozpočtu a za jednotlivá data.

Pro kvalitní sestavení rozpočtů je důležité určit ***tým řídících pracovníků***, kteří se budou podílet na tvorbě rozpočtů. V týmu musí být zastoupeny všechny hlavní útvary podniku (ekonomické oddělení, vedoucí výkonných středisek atd.). Takto sestavený tým zajistí potřebnou koordinaci různých útvarů organizace při sestavování střediskových rozpočtů a zároveň by měl zajistit i požadavek na reálnost nastavených cílů jednotlivých útvarů.

[1] V ziskové sféře bývá využíváno i rozšíření o tzv. ***klouzavý rozpočet*** kdy se na konci každého třetího měsíce rozpočet prodlouží o další čtvrtletí.

6.2.2 Etapy sestavování rozpočtového výkazu zisku a ztrát v neziskové organizaci

Rozpočtový výkaz zisku a ztrát je prvotním a výchozím rozpočtem pro sestavení rozpočtu organizace. Jeho vypracování má podle (Stejskalová, 2006) několik etap:

1. příprava rozpočtu;
2. předběžný rozpočet výnosů;
3. předběžný rozpočet nákladů (dlouhodobý majetek, osobní náklady) a předběžný rozpočet čerpání fondů;
4. předběžný rozpočet příjmů a výdajů jednotlivých středisek/činností;
5. projednání předběžných rozpočtů;
6. sestavení a schválení hlavního rozpočtu.

Ve fázi ***přípravy rozpočtu*** je nutné, aby organizace stanovila ***strukturu a podobu*** rozpočtu. Obecné pravidlo říká, že nejdůležitější částí rozpočtu je hlavní rozpočet.

V rámci přípravy rozpočtu je také nutné věnovat pozornost ***sběru a analýze informací***, jako je např. očekávání ve vývoji poptávky po stávajících i plánovaných službách organizace, dostupnost finančních zdrojů, změny v politice státu ohledně poskytování dotací, požadavky na kvalifikaci zaměstnanců atd.

Rozpočty výnosů a nákladů jsou stěžejními rozpočty organizace. Metod jejich sestavování je více (viz. kapitola 6.2.3 Metody sestavování rozpočtu nákladů).

*Nejvýznamnější část **výnosů** nevýdělečných organizací většinou tvoří příspěvek od zřizovatele, příjmy z vlastní činnosti, subvence a dary. V rámci odhadu velikosti výnosů je nezbytné tuto položku rozdělit na výnosy z hlavní a vedlejší činnosti. Oba typy výnosů se často dále podrobně člení podle jednotlivých druhů činností.*

V některých případech, zejména při přijímání subvencí, hraje významnou roli faktor času. Stát se zaváže poskytnout subvenci na určitý projekt, ale peněžní prostředky jsou poskytnuty se značným zpožděním. Projekt tedy musí být zahájen a financován buď z vlastních zdrojů organizace, nebo časový nesoulad příjmů a výdajů bývá často řešen i pomocí bankovního úvěru. (Stejskalová, 2006)

Náklady je podle (Stejskalová, 2006) v praxi vhodné rozdělit do několika skupin:

- ***pravidelně se opakující náklady*** – osobní náklady, energie, vodné a stočné, materiálové náklady, telefonní poplatky, nájemné atd.;
- ***nepravidelné náklady*** – lze je předvídat, ale neopakují se každý rok;
- ***náklady na rozvoj*** – jedná se o rozvoj organizace ve smyslu rozšíření nebo zkvalitnění produkce, nebo o zvyšování vzdělanosti.

Na přípravě ***střediskových rozpočtů*** by měli, jak již bylo řečeno, spolupracovat pracovníci zodpovědní za plnění těchto rozpočtů. Tím by mělo být zajištěno akceptování rozpočtů zainteresovanými pracovníky.

Podle způsobu řízení organizace jsou při sestavování rozpočtů využívány následující tři postupy (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007):

Centralizovaný rozpočet se nejprve sestavuje na řídící úrovni a poté je rozepisován na nižší úrovně organizace.

Naopak ***decentralizovaný rozpočet*** je sestavován zdola nahoru – nejprve se sestavují rozpočty na nejnižších stupních řízení a poté se postupně sumarizují až na nejvyšší úroveň.

V první fázi sestavování ***kombinovaného rozpočtu*** jsou postupem „top-down" neboli ***shora dolů*** předávány informace o způsobu, metodě, limitech a dalších pravidlech sestavení rozpočtů. Příprava rozpočtů by pak mělo probíhat postupem „bottom-up", neboli ***zdola nahoru***. Tento postup znamená, že jsou nejprve sestaveny ***střediskové rozpočty***, které se následně, po projednání a schválení na nejbližší vyšší úrovni vedení, ***slučují*** do hierarchicky vyšších rozpočtů. Takto se postupuje až do sestavení hlavního rozpočtu.

V praxi neziskových organizací se ***nejčastěji využívá decentralizovaný*** způsob rozpočtování.

Při ***projednávání rozpočtů*** na vyšších úrovních řízení se zároveň ověřuje návaznost jednotlivých rozpočtů navzájem. Pokud jsou nalezeny rozpory, je nutné v navrhovaných rozpočtech ***provést změny***. Tyto změny by měly být ***konzultovány*** s pracovníky zodpovědnými za plnění rozpočtu, kteří dotčené rozpočty sestavili. Kontrola a následné opravy rozpočtů jsou prováděny do té doby, dokud není zajištěna návaznost všech rozpočtů.

Závěrečnou etapou procesu sestavování rozpočtů je ***vypracování hlavního rozpočtu*** a ***schválení*** celé rozpočtové soustavy.

Výsledek hospodaření u většiny nevýdělečných organizací bývá zpravidla nulový. Pokud nezisková organizace plánuje zlepšený výsledek hospodaření, sestaví ještě rozpočet rozdělení zisku.

6.2.3 Metody sestavování rozpočtu nákladů

Dvěma krajními přístupy sestavování rozpočtu podle (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008) jsou:

1. Přírůstkový způsob
2. Přístup nulové základny

Přírůstkový způsob

Při sestavování rozpočtu přírůstkovým (nebo také indexním) způsobem bere organizace za ***základ současný rozpočet*** a snaží se ***odhadnout meziroční změny*** jeho jednotlivých položek. O tyto změny ve formě indexů pak ***přizpůsobí*** stávající rozpočet.

Při odhadu změn bere organizace v úvahu veškeré známé skutečnosti:

- Plánované investice a rozvoj organizace (jedná se o rozvoj organizace ve smyslu rozšíření nebo zkvalitnění služeb, nebo o zvyšování vzdělanosti);
- Předpokládané změny poptávky po službách organizace;
- Odhady změn cenové úrovně a úrokových měr;
- Předpokládané legislativní změny, atd.

Předností této metody sestavování rozpočtu je její jednoduchost, rychlost a finanční nenáročnost, nedostatkem je přílišné zaměření do minulosti a tím jisté zakonzervování minulých nehospodárností.

Přístup nulové základny

Přístup nulové základny je opačným protipólem pro sestavování rozpočtu přírůstkovým způsobem. Přístup nulové základny se snaží v maximální možné míře ***oprostit od minulých údajů***. Jedná se o metodu přezkoumání a přehodnocení všech činností organizace. Vychází z očekávaných budoucích aktivit a očekávaného vývoje cen vstupů. Je tedy striktně zaměřen do budoucnosti.

Proces rozpočtování s nulovým základem začíná stanovením cílů a identifikací jednotlivých činností, nalezením vazeb mezi nimi, popřípadě jejich seskupením do dílčích procesů. Klíčovým krokem rozpočtování je posouzení přínosů těchto činností a odhad na ně vynaložených nákladů. (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

V tomto přístupu sestavování rozpočtu se tedy nepředpokládá přímá úměra mezi minulými a budoucími režijními náklady, ale každá jednotlivá položka nákladů se zkoumá zvlášť v závislosti na předpokládaných budoucích výkonech a činnostech jednotlivých středisek organizace.

Výhodou tohoto způsobu sestavování rozpočtů je vyšší a přesnější vypovídací schopnost rozpočtu o budoucím vývoji režijních nákladů. Dále tato metoda díky pravidelně se opakujícímu zkoumání výše jednotlivých položek nákladů oprošťuje od minulosti a tím částečně zabraňuje určité setrvačnosti v nehospodárném vynakládání nákladů. Také zkoumá alternativní možnosti k dosažení lepších výsledků. Značnou nevýhodou této metody je její pracnost, nákladnost a časová náročnost.

V řízení neziskových organizací lze využít i následující metody sestavování rozpočtu:

Fixně limitovaný rozpočet

Tato metoda rozpočtu je využívána především ústřední vládou k řízení vlastních odborů a ministerstev, případně k ovlivnění výdajů municipalit prostřednictvím systému fixně limitovaných dotací. Samotný rozpočet je sestaven ***jakoukoli metodou***, ale objem položek rozpočtu pro následující rok je po jeho sestavení dán ***fixně***. Výši jednotlivých položek tedy není možné překročit.

Rozpočtování dle výsledků

Metoda rozpočtování dle výsledků je zaměřena nejen na to, zda vynaložení zdrojů bylo hospodárné a správné, ale i na to, jestli bylo dosaženo očekávaných ***cílů***. Položky rozpočtu jsou pak strukturovány spíše podle jednotlivých ***činností*** než podle organizačních složek.

Výhodou rozpočtu je těsné propojení zdrojů organizace s jejími jednotlivými cíly. Nevýhodou je určitý sklon k přírůstkovým praktikám tvorby rozpočtu a zaměření spíše na efektivnost než na opodstatněnost jednotlivých činností.

Metoda programového rozpočtování

Podle metody programového rozpočtování je rozpočet sestaven ve struktuře, která uspořádá navrhované výdaje podle jejich výsledků, anebo podle míry, v jaké přispívají k dosažení celkových záměrů organizace. Jednotlivé programy jsou strukturovány na základě míry jejich přispění k plnění cílů. Alternativy, které jsou zaměřeny na plnění obdobných cílů, jsou sledovány v rámci jedné skupiny, což vede ke vzniku konkurence mezi nimi. Programová struktura sleduje, na rozdíl od organizační, hledisko účelnosti. Alokuje zdroje (na základě podobnosti a participaci na plnění cílů) do hlavních programů, programů dílčích a programových prvků. Jedná se o sestavení dlouhodobější strategie cílů a záměrů. (Provazníková, 2009) Tato metoda je ***více zaměřená na výsledek*** než na využívané vstupy.

V odborné literatuře lze nalézt řadu dalších speciálních metod sestavování rozpočtu. Použití těchto metod závisí na tom, zda je daná rozpočtovaná položka nákladů závislá na úrovni aktivity daného střediska, či nikoliv.

Příkladem takových metod můžou podle (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008) být např.:

- matematicko-statistické metody pro rozlišení fixní a variabilní složky nákladové položky;
- stanovení normativů variabilních nákladů;
- věcná analýza (jako alternativní postup k matematicko-statistickým metodám);
- odborný odhad, atd.

Nejčastěji používaná metoda pro sestavování rozpočtu neziskových organizací je ***přírůstkový způsob***. V některých případech, např. jedná-li se o sestavování rozpočtů v rámci různých grantových programů, je využívána i ***metoda s nulovým základem***. Je možné se však setkat i s dalšími již zmiňovanými metodami sestavování rozpočtu – fixně limitovaným rozpočetem, rozpočtováním podle výsledků i metodou programového rozpočtování.

6.3 Kontrola plnění rozpočtu

Aby rozpočet fungoval jako účinný nástroj řízení organizace, je nutné provádět ***pravidelnou kontrolu*** jeho dodržování. Tato kontrola by měla probíhat alespoň jednou měsíčně.

Odchylky skutečných hodnot nákladů (výnosů, zisku) od rozpočtovaných jsou ***vyhodnocovány*** a v případě potřeby jsou ***přijímána opatření*** k podpoře pozitivních, nebo potlačení negativních odchylek. Zároveň je také nutné rozhodnout, zda jsou tyto odchylky natolik významné, aby se přistoupilo k ***přizpůsobení*** rozpočtu novým podmínkám. Analýza odchylek by měla informovat nejen o výši jednotlivých odchylek, ale také o tom:

- ve kterých položkách a tím i činnostech došlo k odchylkám od rozpočtu;
- jaký dopad měla odchylka na hospodářský výsledek podniku;
- kdo je za odchylku zodpovědný.

Při kontrole rozpočtu je třeba zohlednit i aktivitu střediska. Je-li aktivita střediska měřena, přistupuje se k měření jiným způsobem, než v případě, kdy měřena není nebo je ze své podstaty neměřitelná. V závislosti na těchto podmínkách lze kontrolu rozpočtu provádět pomocí pevného rozpočtu, variantního přepočteného rozpočtu nebo lineárně přepočteného rozpočtu (pevně přepočteného rozpočtu).

Pevný rozpočet

Pevný rozpočet se při kontrole ***nemění***. Je používán u středisek, u kterých se aktivita nesleduje, nebo ji není možné měřit. Jedná se například o střediska správních útvarů, jako je např. ekonomické oddělení. Skutečně dosažené výsledky – náklady těchto středisek se pak porovnávají přímo se stanoveným rozpočtem.

Variantní přepočtený rozpočet

Tento rozpočet je pro potřeby kontroly nákladů ***přepočítáván*** podle skutečně dosažených výsledků (objemu výkonů) střediska. Podle tohoto rozpočtu jsou přepočítávány ***jednicové a variabilní náklady***, fixní složka režijních nákladů se nepřepočítává a zůstává v původní rozpočtované výši.

Variantní přepočtený rozpočet je vhodné používat u středisek, která nemají přímý kontakt s uživatelem služby a nemají možnost sama ovlivňovat objem a strukturu výkonů, nejsou tedy motivována k vyššímu objemu výkonů.

Lineárně přepočtený rozpočet

V tomto rozpočtu jsou podle skutečného objemu výkonů ***přepočteny celkové rozpočtované náklady***. To znamená jak jednicové, tak variabilní a zároveň i fixní, a to pomocí předběžné kalkulace plných nákladů výkonu. Je využíván spíše v ziskové sféře.

Lineárně přepočtený rozpočet se používá u středisek, která je vhodné motivovat k vyššímu využití kapacity. Jsou to střediska s omezenou kapacitou (tzv. úzká místa v činnosti podniku) a střediska, která mají možnost prodávat své výkony nejen v rámci podniku, ale i externě (např. středisko dopravy).

7 Kalkulace nákladů

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí ***přiřazení*** (propočet, alokace) nákladů, na naturálně vyjádřenou jednotku (např. službu nebo činnost).

Základními otázkami existence a tvorby kalkulací podle (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007) jsou:

1. Proč je požadováno přiřazovat náklady výkonu?
2. Jak správně přiřadit náklady výkonu?

Na první otázku lze odpovědět, že jsou kalkulace nezbytné pro podporu vedení společnosti v různých rozhodovacích úlohách.

Na druhou otázku nelze jednoznačně odpovědět. Rozhodnutí jak se budou náklady přiřazovat výkonům, závisí na odpovědi na první otázku, tedy na tom, pro jaké rozhodování potřebuje organizace kalkulovat náklady.

7.1 Metody kalkulace nákladů

Metoda kalkulace nákladů podle (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007) závisí na těchto otázkách:

- Jaké je vymezení předmětu kalkulace?
- Jaká je struktura nákladových položek, ve kterých se zjišťují náklady na kalkulační jednici – jaký je využívaný kalkulační vzorec? (viz. kapitola 7.1.1)
- Jaký je způsob přiřazování nákladů? (viz. kapitola 7.1.2)

Předmětem kalkulace mohou být v zásadě všechny druhy výkonů v organizaci. Konkrétní výkon, na který jsou alokovány jednotlivé nákladové položky, se nazývá ***kalkulační jednice***. Počet kalkulačních jednic, na které se alokují celkové náklady organizace, představuje pojem ***kalkulované množství***.

Při využívání kalkulací v neziskové sféře je ***nejobtížnějším úkolem stanovení hodnoty výkonů*** a v návaznosti na tento problém i stanovení kalkulační jednice. Kalkulační jednice by i v neziskových organizacích měla být stanovena v závislosti na jednotlivých činnostech organizace.

7.1.1 Kalkulační vzorec

Kalkulačním vzorcem rozumíme ***strukturu nákladových položek***, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici.

Druhy kalkulačních vzorců podle (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007) a (Král, 2005) jsou:

- Kalkulace plných nákladů;
- Kalkulace variabilních nákladů;
- Retrográdní kalkulační vzorec;
- Kalkulace založená na vztahu k aktivitám (ABC metoda).

Kalkulace plných nákladů

Konkrétnímu výkonu jsou přiřazovány náklady, které jsou rozlišeny na náklady ***přímé a nepřímé***. Nebere se tedy zřetel na fixní a variabilní složky nákladů, pozornost je věnována pouze ***způsobu přiřazení*** nákladů.

Struktura kalkulačního vzorce plných nákladů:

	přímé jednicové náklady
+	přímé režijní náklady
+	nepřímé režijní náklady
=	celkové náklady výkonu

Jde pouze o ***statické zobrazení*** kalkulovaných veličin, vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem a sortiment výkonů.

Kalkulace variabilních nákladů

Pro potřeby řízení organizace jsou důležité nejen informace, jaké jsou náklady daného výkonu, ale i které náklady nejsou ***ovlivněny tvorbou výkonu*** (změnou v množství a struktuře výkonu), proto vzniklo dělení nákladů na náklady variabilní a fixní. Při kalkulaci variabilních nákladů je tedy kladen důraz na ***závislost nákladů na objemu výkonů***.

	přímé jednicové náklady
+	variabilní náklady výkonu
=	celkové variabilní náklady výkonu

Kalkulace variabilních nákladů se používá především k cenovým rozhodováním.

Následující dvě metody kalkulací se užívají ***hlavně v ziskové sféře*** a jsou zde uvedeny pro úplnost.

Retrográdní kalkulační vzorec

Kalkulace výkonu, jako velmi důležitá informace pro hodnotové řízení, se stále častěji vyjadřuje takovou formou kalkulačního vzorce, jejímž cílem není zjistit či stanovit náklady výkonu, ale jeho ***přínos*** *(marži, zisk). Základní rozdíl přitom nespočívá pouze v řazení kalkulovaných položek, ale v* ***odlišném pohledu*** *na tyto položky. Význam vytvořeného výkonu lze posoudit podle přínosu podniku (marže), nikoliv podle jeho nákladů. Z vlastní podstaty podnikatelského procesu vyplývá, že smyslem tvorby výkonů (vynaložených nákladů) je jejich prodej zákazníkům, tj.* ***úhrada nákladů a tvorba zisku***. (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

Retrográdní kalkulační vzorec:

	prodejní cena výkonu
-	kalkulované náklady výkonu
=	zisk (přínos) výkonu

Retrográdní kalkulace variabilních nákladů:

	prodejní cena výkonu
-	variabilní náklady výkonu
=	marže (příspěvek na úhradu) výkonu

Kalkulace založená na vztahu k aktivitám (ABC metoda)

Základním smyslem kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit je co nejpřesněji ***vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku****, a to zejména v případech, kdy touto příčinou* ***není zvýšení objemu*** *finálních výkonů.* (Král, 2005)

Tato metoda umožňuje ***přesněji posoudit nákladovou náročnost*** dílčích aktivit a porovnat ji s jejich přínosy. Nevýhodou je, stejně jako u kalkulace plných nákladů, ***statický pohled*** na kalkulované veličiny.

7.1.2 Metody přiřazování nákladů

Metody přiřazování nákladů budou představeny na kalkulaci plných nákladů (tedy kalkulace přímých a nepřímých nákladů).

Přímé náklady (jednicové a část režijních nákladů) se přiřazují na jednotlivé výkony pomocí ***dělení***. Celková suma přímých nákladů se tedy vydělí kalkulovaným množstvím.

Nepřímými náklady jsou náklady společné pro určitou skupinu nebo všechny výkony podniku. Tyto náklady se přiřazují výnosům ***několika způsoby*** kalkulací:

1) ***kalkulace dělením***
   a) prostá
   b) s poměrovými (ekvivalenčními) čísly
2) ***kalkulace přirážková***
   a) sumační
   b) diferencovaná

Základním principem přiřazování nepřímých nákladů by měl být ***princip příčinné souvislosti****. Pro některé rozhodovací úlohy, např. u nákladových položek, u kterých neexistuje příčinná souvislost s tvorbou konkrétních výkonů, ale s řízením podniku jako celku, se využívá i tzv.* ***princip únosnosti.*** (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007)

Prostá kalkulace dělením

Jedná se o ***nejjednodušší*** metodu přiřazování nákladů výkonům. Celkové nepřímé náklady se vydělí kalkulovaným množstvím výkonů. Tím se zjistí nepřímé náklady na jednotku výkonu, které jsou pro různé druhy výkonů ***ve stejné výši.***

Tuto metodu lze výhodně použít pro ***výkony stejné nákladové náročnosti.*** Pokud jsou však jednotlivé výkony ***různě*** nákladově náročné, dochází při použití této metody ke značnému ***zkreslení*** výsledné kalkulace jednotlivých výkonů.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato metoda kalkulace přiřazuje společné nepřímé náklady na základě tzv. ***přepočtené jednice***, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost jednotlivých výkonů.

Přirážková kalkulace

Pro alokaci nepřímých nákladů přirážkovou kalkulací je využívána tzv. ***rozvrhová základna***. Rozvrhovou základnou se rozumí ***hodnotově*** nebo ***naturálně*** vyjádřená

jednotka, pomocí které se alokují náklady na výkony. Touto rozvrhovou základnou může být např.:

- ***hodnotové (peněžní) jednotky***:
  - přímé mzdy,
  - spotřeba materiálu v peněžních jednotkách apod.
- ***naturální jednotky***:
  - hodina práce,
  - spotřeba strojového času,
  - spotřeba materiálu v naturálních jednotkách atd.

U hodnotových jednotek je přirážka vyjádřena ve formě ***procenta*** a u naturálních jednotek ve formě peněžní ***sazby***.

Výhoda ***hodnotových základen*** je ve snadném a přesném zjišťování, nevýhodou je jejich nestabilita – podléhají častým změnám. Tento nedostatek nemají ***naturální základny***. Jejich zjišťování je však náročnější. Vybírají se buď na základě zkušeností, nebo pomocí technicko-ekonomických rozborů.

Přirážková kalkulace – sumační

Sumační metodou se přiřazují náklady pouze ***na jediný druh rozvrhové základny***. Sumační metoda tedy předpokládá, že se náklady vyvíjejí pouze v závislosti na jedné zvolené rozvrhové základně. Ve složitějších podmínkách vytváření výkonů je však tento předpoklad nereálný.

Přirážková kalkulace - diferencovaná

Naopak diferencovaná metoda přirážkové kalkulace nákladů bere v úvahu pro různé druhy nepřímých nákladů ***různé rozvrhové základny***. Tyto rozvrhové základny jsou voleny podle vzájemného vztahu nepřímých nákladů a rozvrhové základny.

Nejčastěji využívanými metodami kalkulace u neziskových organizací jsou ***prostá kalkulace dělením*** a ***přirážková diferencovaná kalkulace***. Druhou z možností nabízí i vyhláška č. 410/2009 Sb., k provedení zákona o účetnictví, která navrhuje organizaci přiřazovat režijní náklady v poměru výše výnosů jednotlivých středisek (projektů). V tomto případě jsou tedy režijní náklady alokovány na základě hodnotové jednotky. I když vhodnější jednotkou pro rozpouštění režijních nákladů jsou, jak již bylo řečeno, naturální jednotky.

8 Metodika a hypotézy

Diplomová práce byla zpracována prostřednictvím následujícího metodického postupu:

- Definice hypotézy, cílů práce
- Studium teoretických zdrojů
- Manažerský průzkum
- Vyhodnocení výsledků průzkumu
- Návrhy na optimalizaci řízení neziskové organizace

Základem práce bylo ***stanovení základních cílů*** diplomové práce a předmětu manažerského zkoumání, tj. ***hypotézy***. Nulovou hypotézou (tj. předmětem zkoumání) byla teze, že metody používané pro manažerské řízení neziskové organizace nejsou dostatečně efektivní pro zajištění řízení všech cílů organizace. Zkoumání bylo zpracováno formou případové studie na jedné konkrétní společnosti. Ačkoliv se tedy jedná o případovou studii jedné konkrétní společnosti, z hlediska očekávaných přínosů této práce je možné zjištěné výsledky generalizovat a syntetizovat pro návrhy a optimalizaci řízení neziskových organizací podobného zaměření.

V rámci studia ***teoretických zdrojů*** se zpracovatel zabýval zkoumáním různých přístupů řízení neziskových organizací, legislativních a jiných omezení a různými přístupy ke sledování a řízení jednotlivých nákladů ve společnosti.

Manažerský průzkum se zabýval zkoumáním principů fungování dané společnosti, identifikací základní principů pro nákladové řízení neziskové organizace a identifikací slabých stránek tohoto řízení.

Pro zkoumání a zodpovězení otázek manažerského průzkumu je obecně možné použít různých metod:

- Průzkum, dotazníky
- Skupinové diskuze
- Případové studie
- Interview
- Pozorování
- Přezkoumání dokumentace

V rámci zpracování diplomové práce byly využity metody ***řízeného interview*** s pracovníky neziskové organizace a ***přezkoumání dokumentace*** – finanční výkazy, reporty ze systému řízení, výroční zprávy, organizační akty.

V rámci ***vyhodnocení výsledků manažerského průzkumu*** byly zjištěné poznatky porovnávány s teoretickými východisky. Výstupy vyhodnocení byly zpracovány do podoby ***návrhů optimalizace manažerského řízení neziskové organizace***, která

následně byla podrobena kritice prostřednictvím konzultací s vedoucím diplomové práce a s pracovníky zabývající se poradenstvím v oblasti finančního a controllingového řízení.

II. Praktická část

9 Diecézní charita České Budějovice

9.1 Charakteristika organizace

Charita ČR pomáhá lidem, kteří si pomoci nemohou, a podporuje samostatnost těch, kteří si pomoci neumějí. Členem Charity Česká republika je šest diecézních (DCH) a dvě arcidiecézní (ACH) charity. Devátým subjektem jsou Česká katolická charita - Domovy duchovních a řeholnic.

Nezisková humanitární organizace Diecézní charita České Budějovice (DCH ČB) je významným nestátním poskytovatelem sociálně-zdravotních služeb v Jihočeském kraji. Je zřízena katolickou církví a jejím posláním je pomoc lidem v nouzi bez ohledu na jejich příslušnost k rase, národnosti či náboženství. (Web Diecézní charita České Budějovice, 2010)

Diecézní charita České Budějovice (dále Diecézní charita ČB, nebo jen DCH ČB) je evidovaná právnická osoba, je členem sdružení Charita Česká republika. Byla zřízena r. 1991 dekretem biskupa ThDr. Antonína Lišky. Diecézní charita ČB působí na území českobudějovické diecéze, zahrnuje Jihočeský kraj, jižní část Plzeňského a západní cíp kraje Vysočina.

Diecézní charita zastřešuje v současné době celkem 38 charit, z toho 27 profesionálních a 11 dobrovolných. V roce 2009 charitní zařízení poskytla službu 6 113 klientům v 69 projektech. (Výroční zpráva DCH ČB 2009, 2010)

Aktivity Diecézní charity České Budějovice lze rozdělit na:

1. projekty diecézního střediska
2. projekty městské charity a charit oblastních a farních

Diecézní charita České Budějovice je řídícím, metodickým, koordinačním, kontrolním a servisním centrem v celé českobudějovické diecézi a je spoluodpovědná za poskytování sociálních, zdravotnických i humanitárních služeb v co nejlepší kvalitě. DCH CB je také provozovatelem těchto projektů (Výroční zpráva DCH ČB 2009, 2010):

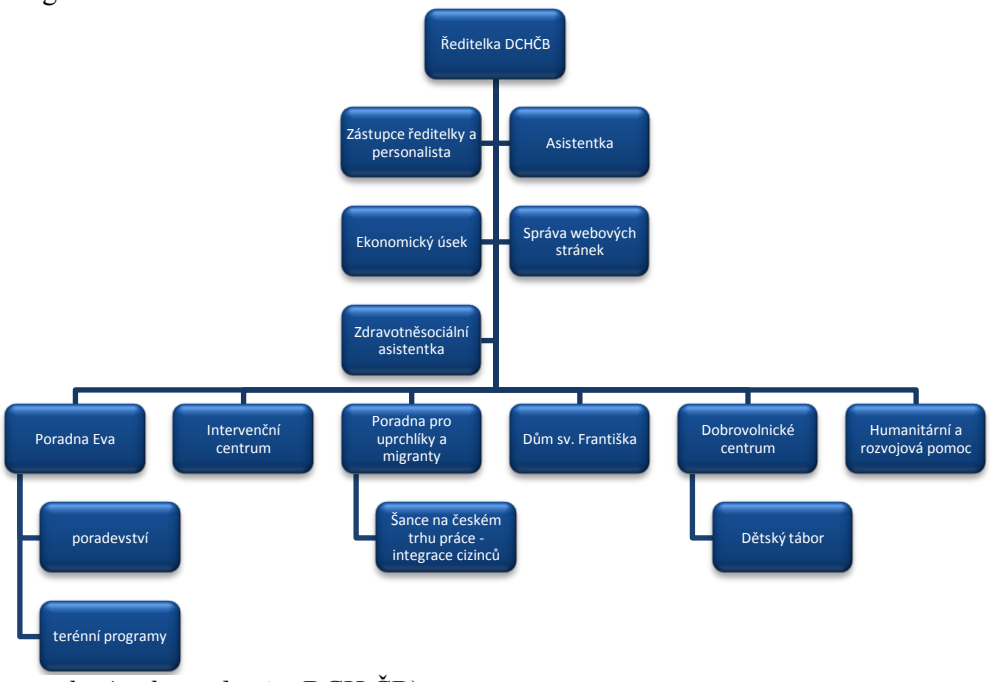
- Poradna Eva pro ženy a dívky v nouzi - Odborné sociální poradenství
- Poradna Eva pro ženy a dívky v nouzi – Terénní programy
- Intervenční centrum pro osoby ohrožené domácím násilím
- Poradna pro uprchlíky a migranty
    - Šance na českém trhu práce
- Dům chráněného bydlení pro seniory a lidi se zdravotním postižením – Dům sv. Františka ve Veselí nad Lužnicí
- Dobrovolnické centrum
    - Dětský tábor
- Humanitární a rozvojová pomoc

Diecézní charita ČB také provozuje hospodářskou činnost. Jedná se o pronájem nemovitosti – penzionu Volšovka. Výnosy z hospodářské činnosti jsou zcela použity k financování hlavní činnosti.

Praktická část této diplomové práce je zpracována v diecézním středisku DCH ČB.

9.2 Organizační struktura DCH CB

Obr. 1 Organizační struktura DCH ČB



Zdroj: autorka (po konzultaci v DCH ČB)

Tab. 1Počty zaměstnanců v DCH ČB v roce 2009

Počet zaměstnanců	**fyzický**	**přepočtený**
DCH ČB celkem*)	55	28
Poradna Eva - poradenství	2	1,5
Poradna Eva – terénní programy	3	2,5
Intervenční centrum	3	2,1
Poradna pro uprchlíky a migranty	2	1,5
Šance na českém trhu práce	3	1
Dům sv. Františka	8	7
Dobrovolnické centrum	3	2,1
Dětský tábor	3	1

*) včetně zaměstnanců režijního střediska 1
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

9.3 Projekty DCH ČB

Poradna Eva – Odborné sociální poradenství

Sociální poradenství je poskytováno ženám a dívkám od 16 let, které aktuálně pobývají na území Jihočeského kraje a potřebují radu či podporu při řešení své životní situace. Sociální poradenství je poskytováno tak, aby se uživatelky lépe orientovaly ve svých právech i právem chráněných zájmech a aby se posílily jejich schopnosti při zvládání životních situací. (Výroční zpráva DCH ČB 2009, 2010)

Poradna Eva klientkám mimo jiné umožňuje dvakrát měsíčně bezplatnou konzultaci s právníkem, doprovod k jednáním a asistenci při vyřizování záležitostí, pomoc s listinami, pomoc při zprostředkování bydlení a zaměstnání, poradenství v oblasti dluhové problematiky a v odůvodněných případech i přímou materiální pomoc.

Poradenství je ambulantní a bezplatné. V roce 2009 bylo poskytnuto poradenství 232 klientkám, z toho 178 klientek vyhledalo službu opakovaně a 54 jednorázově. Celkem bylo uskutečněno 1 135 kontaktů s klientkami.

Poradna Eva – Terénní programy

Tato bezplatná služba je zaměřena na osoby a rodiny s dětmi, které mají vlivem chudoby, nezaměstnanosti, nízké kvalifikace nebo etnického původu omezené šance zapojit se do života společnosti. Pracovníci terénního programu tyto klienty vyhledávají, kontaktují a nabízejí jim pomoc.

Cílem práce v terénním programu je navázat s uživatelem vztah spolupráce, zastavit sociální propad a podpořit jeho zapojení do společnosti. O zastavení sociálního propadu usilují aktivity zaměřené na stabilizaci sociální situace uživatele – sestavování rodinného rozpočtu, dluhové poradenství, poskytování poradenství a podpory při získávání sociálních dávek, důchodů a pomoc při hledání bydlení a práce. (Výroční zpráva DCH ČB 2009, 2010)

V roce 2009 bylo v terénních programech podpořeno 34 rodin (168 osob, z toho 69 dospělých a 99 dětí). Celkem bylo provedeno 935 kontaktů.

Intervenční centrum pro osoby ohrožené domácím násilím

Cílem Intervenčního centra je poskytování rad a pomoci osobám ohroženým domácím násilím. V rámci služby je poskytováno základní sociální poradenství, je prováděna sociálně terapeutická činnost a další potřebné úkony vedoucí ke stabilizaci psychického stavu a sociální situace uživatelů.

Služba je poskytována v rámci celého Jihočeského kraje, je bezplatná a je určena osobám starším 18 let.

V roce 2009 bylo evidováno celkem 213 uživatelů této služby při 1 086 osobních nebo telefonických kontaktech.

Poradna pro uprchlíky a migranty

Poradna poskytuje pomoc všem cizincům v nepříznivé životní situaci. Zaměřuje se na pomoc cizincům v sociálně právní oblasti, pomoc při sepisování úředních listin, žádostí a dokumentů, zprostředkování tlumočnických služeb, pomoc při hledání ubytování a zaměstnání a materiální a finanční pomoc.

V roce 2009 navštívilo poradnu 202 uživatelů při 392 kontaktech.

Poradna též realizuje projekt ***Šance na českém trhu práce*.**

Šance na českém trhu práce – integrace cizinců

Jedná se o pomoc cizincům získat a osvojit si dovednosti směřující k usnadnění vstupu na trh práce. Náplní projektu je výuka cizinců v oblasti počítačových dovedností a výuka českého a anglického jazyka. Další aktivity jsou zaměřeny na přípravu na přijímací řízení (sestavení strukturovaného životopisu, sepsání motivačního dopisu, příprava na přijímací pohovor atd.) a pomoc s administrativními záležitostmi, souvisejícími s nástupem do zaměstnání.

V roce2009 bylo v projektu zařazeno 16 uživatelů.

Dům chráněného bydlení pro seniory a lidi se zdravotním postižením – Dům sv. Františka ve Veselí nad Lužnicí

Zařízení nabízí samostatné bydlení v rodinném prostředí, respektování zvyklostí obyvatel, pružný režim dne, úplnou pomoc pracovnic v případě ztráty pohyblivosti a nadstandardní služby přímo v budově (kadeřnictví, pedikúra, zdravotní masáže apod.). Cílem je co nejvíce podporovat uživatele v samostatnosti.

V roce 2009 zajišťoval Dům sv. Františka bydlení 33 obyvatelům.

Dobrovolnické centrum

Práce s dobrovolníky je součástí strategie Diecézní charity ČB. Hlavním cílem Dobrovolnického centra je zprostředkování pomoci lidem v nouzi skrze službu dobrovolníků. O službu dobrovolníků je ze strany partnerských organizací i klientů velký zájem, poptávka trvale převyšuje nabídku. (Výroční zpráva DCH ČB 2009, 2010)

Dobrovolníci jsou v první řadě zajišťovány pro jednotlivé projekty DCH ČB, dále pak pro Městskou charitu a jiná charitní i necharitní zařízení.

Jednou z aktivit Dobrovolnického centra je i ***projekt dětského tábora***.

V roce 2009 bylo Dobrovolnickým centrem evidováno 187 dobrovolníků.

Humanitární a rozvojová pomoc

V tomto projektu je poskytována humanitární pomoc jak v zahraničí, tak doma.

V zahraničí je pomoc určena na projekty v:

1. ***Bělorusku*** – projekt „Děti ulice“, projekt Adopce na dálku a Ozdravné pobyty dětí z Běloruska. Projekt „Děti ulice“ je zaměřený na pomoc dětem vychovávaným pouze jedním z rodičů nebo prarodiči, případně dětem z prostředí alkoholizmu. Formou adopce na dálku je zajištěna podpora vzdělání dětí ze sociálně nejslabších rodin. Každoroční ozdravné pobyty v České republice absolvovalo v roce 2009 20 dětí.
2. ***Zimbabwe*** – adopce na dálku (tento projekt byl spuštěn od 1. října 2009). Projekt je zaměřen na financování života, zdravotní péče a studia dětí – sirotků v dětském domově Amaveni.
3. ***Rumunsku*** – humanitární pomoc pro obyvatele rumunského Oradea.
4. ***Bulharsku*** – podpora projektu Nízkoprahového zařízení pro děti a mládež ve Staré Zagore.
5. ***Kongu*** – projekt Vodní kapka pro Kongo

Humanitární pomoc doma byla v roce 2009 zaměřena na pomoc při likvidaci škod způsobených v Jižních Čechách povodněmi v létě 2009.

10 Způsob a zdroje financování organizace

Funkce Diecézní charity České Budějovice je zajištěn více zdroji financování. Těmito zdroji jsou:

- tržby za služby,
- dotace:
  - ministerstev (MPSV, MVČR, MŠMT),
  - kraje,
  - obce,
  - ze strukturálních fondů EU,
  - ostatní dotace,
- ostatní výnosy (např. dotace z Úřadu práce, úroky připsané na účet, tržby z prodeje DHM)
- tuzemské dary a
- církevní sbírky.

Veškeré dotace, část darů a církevní sbírky jsou poskytovány ***přísně účelově*** na daný projekt a nelze je tudíž využít pro financování DCH ČB jako celku. Proto je nutné co největší část nepřímých režijních nákladů alokovat na jednotlivé projekty. Ta část režijních nákladů, kterou nelze alokovat (např. z důvodů závazných pravidel poskytovatelů dotací) je financována z ostatních neúčelových zdrojů např. neúčelovými finančními dary.

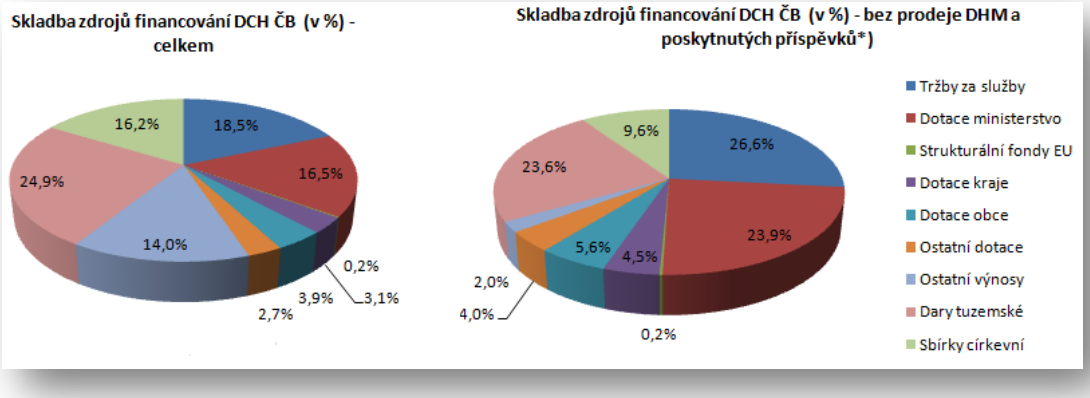
V roce 2009 byla skladba zdrojů financování následující:

Tab. 2 Skladba zdrojů financování DCH ČB v roce 2009 (v %)

Poměr jednotlivých výnosů na celkových výnosech Druhy výnosů	Celkem za DCH CB	Bez prodeje DHM a poskytnutých příspěvků*)
Tržby za služby	18,5	26,6
Dotace ministerstvo	16,5	23,9
Strukturální fondy EU	0,2	0,2
Dotace kraje	3,1	4,5
Dotace obce	3,9	5,6
Ostatní dotace	2,7	4,0
Ostatní výnosy	14,0	2,0
Dary tuzemské	24,9	23,6
Sbírky církevní	16,2	9,6
Výnosy celkem	**100,0**	**100,0**

*) vyloučení mimořádného výnosu z prodeje DHM, který se vyrovná s náklady v položce „Zůstatková cena prodaného DHM“ a poskytnuté příspěvky, které nebyly použity pro krytí režijních nákladů DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 2 Skladba zdrojů financování DCH ČB v roce 2009 (v %)



*) vyloučení mimořádného výnosu z prodeje DHM, který se vyrovná s náklady v položce „Zůstatková cena prodaného DHM“ a poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami, které nebyly použity na úhradu režijních nákladů DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH ČB za rok 2009

Z uvedené tabulky a grafu je patrné, že DCH CB ***využívá vícezdrojového financování***. Největší podíl na celkovém financování v roce 2009 měly tuzemské dary (24,9 %), za tímto zdrojem následují tržby za služby (18,5 %), dotace z ministerstev (16,5 %), církevní sbírky (16,2 %) a ostatní výnosy (14,0 %). Ostatní zdroje v celkovém financování jednotlivě nepřesahují hranici 4 %. Hlavních zdrojů financování (nad 10 %) je tedy pět z devíti a tyto zdroje pokrývají 90 % všech výnosů.

Pokud z celkových zdrojů za rok 2009 vyloučíme mimořádné výnosy v podobě tržeb z prodeje dlouhodobého hmotného majetku, který je neopakovatelný a nelze s ním tedy v budoucnu nijak počítat, a o poskytnuté příspěvky změní se nám podstatně skladba finančních zdrojů. Na prvním místě budou tržby za služby (26,6 %), dvacetiprocentní hranici zde překročily také dotace ministerstva (23,9 %) a tuzemské dary (23,6 %). Poměr ostatních zdrojů je nižší než 10 %. Nyní už jsou hlavní zdroje pouze tři.

Nejen v důsledku mimořádnosti v ostatních výnosech, ale také vzhledem ke značné volatilitě tuzemských darů (pouze 6,1 % na celkových výnosech v roce 2008) bylo nutné, aby se DCH ČB zaměřila na získání dalších významnějších zdrojů financování, např. v podobě ***zvýšení dotací ze strukturálních fondů EU***. Tento krok se zdařil a DCH ČB získala dotace z EU na dva projekty v letech 2010 – 2012 a to na projekt Poradna EVA pro ženy a dívky v nouzi – terénní programy a na projekt Intervenční centrum pro osoby ohrožené domácím násilím.

Tříkrálová sbírka

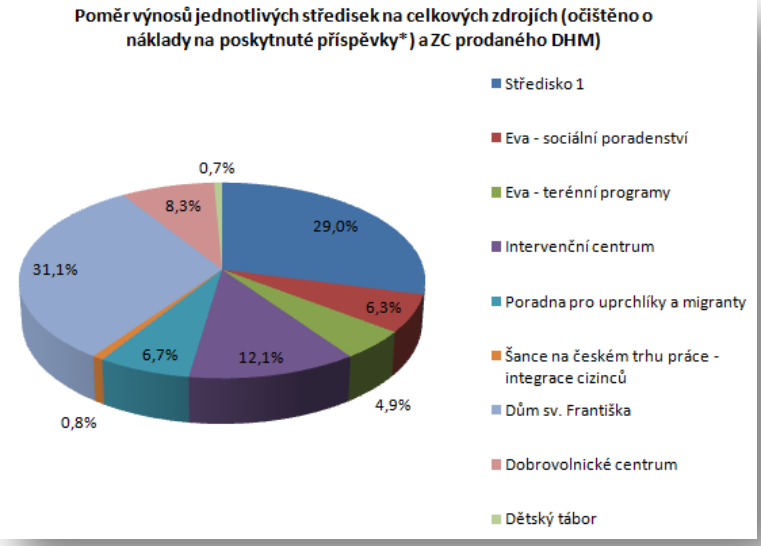
Jedním z významných zdrojů financování je i Tříkrálová sbírka, která tvoří 16,2, resp. 18,5 % zdrojů financování.

Každoroční výnos z této církevní sbírky je rozdělen následovně:

65 % plyne do rozpočtů podřízených charit,
15 % je rozděleno mezi jednotlivé projekty DCH CB,
10 % je výnosem projektu Humanitární a rozvojová pomoc,
5 % pro Charitu Česká republika,
5 % na pokrytí nákladů na zajištění sbírky pro DCH CB.

10.1 Financování jednotlivých projektů

Obr. 3 Poměr výnosů jednotlivých středisek na celkových zdrojích v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky*) a ZC prodaného DHM)



*) Jedná se o poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami, které nebyly použity na úhradu režijních nákladů DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH ČB za rok 2009

Uvedený graf představuje procentní podíl výnosů jednotlivých projektů na celkových výnosech Diecézní charity ČB. Největší podíl výnosů má Dům sv. Františka pro seniory (31,1 %). Tento projekt generuje nejvyšší tržby za služby, které jsou následně reinvestovány zpět do provozu projektu. Druhý největší podíl na výnosech má režijní středisko - Středisko 1 (29,0 %). Náklady, zůstávající na tomto středisku, jsou financovány z neúčelových zdrojů. Z ostatních projektů má největší podíl na výnosech

projekt Intervenčního centra (12,1 %). Ostatní projekty mají zhruba stejné poměry na zdrojích (od 4,9 do 8,3 %). Nejmenšími projekty Diecézní charity ČB jsou dětský tábor (0,7 %), který každoročně pořádá Dobrovolnické centrum a Projekt Šance na českém trhu práce (0,8 %) spadající do působnosti Poradny pro uprchlíky a migranty.

Projekt ***Humanitární a rozvojové pomoci*** zde není uveden. Je financován pouze z účelových příspěvků (v případě adopce na dálku), z jiných účelových finančních darů a z určené části výtěžku z Tříkrálové sbírky. Tento projekt je založen na „politice samofinancování“. Pokud vedoucí projektu sám nesežene dostatek financí, musí se některé aktivity projektu snížit, případně úplně zrušit. Z tohoto důvodu nejsou na projekt alokovány žádné nepřímé náklady.

Skladba zdrojů jednotlivých projektů a střediska 1 viz. Příloha 1

11 Principy manažerského řízení v DCH CB

Proces plánování, řízení a kontroly financí v organizaci začíná již v létě předcházejícího roku.

Prvním krokem plánování financí je ***sestavování rozpočtů***. V DCH ČB jsou sestavovány ***pouze roční rozpočty výnosů a nákladů jednotlivých nákladových středisek*** (projektů) a to ve vyrovnané formě. Rozpočty jsou sestaveny ***v celkových ročních částkách*** – nejsou rozepsány do jednotlivých měsíců ani čtvrtletí. Rozpočty výnosů jsou v rámci jednotlivých projektů dále ***členěny podle poskytovatelů zdrojů***. Tyto rozpočty jsou důležitým podkladem pro zpracování žádostí o dotace z rozpočtů státní správy a samosprávy. Hlavní (řídící) rozpočet není v organizaci sestavován vůbec.

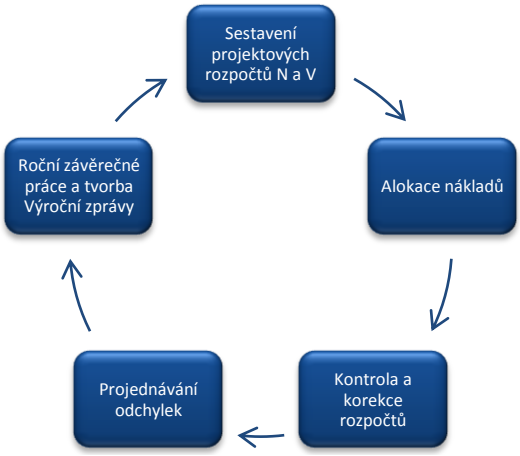
Od začátku roku se na příslušné projekty účtují ***přímé náklady***, ***nepřímé náklady*** jsou účtovány na řídící středisko (středisko 1) a průběžně jsou pomocí programu MS Excel alokovány a následně v účetním systému přeúčtovávány na jednotlivé projekty.

K první ***korekci rozpočtů*** výnosů a nákladů projektů může dojít již v prvním čtvrtletí běžného roku, po přidělení finančních zdrojů ve formě dotací od státní správy a samosprávy. ***Kontrola plnění*** rozpočtu a čerpání zdrojů je prováděna ***čtvrtletně*** v programu MS Excel. Hlavní důraz je kladen na ***dodržení schválených limitů*** nákladových položek od jednotlivých poskytovatelů zdrojů, tj. každý poskytovatel zdrojů schválil konkrétní skladbu nákladů, která bude financována z jeho zdrojů a tento rozpočet nesmí být v rámci jeho poskytnutých financí bez jeho souhlasu měněn.

Pokud dojde k zjištění možných ***odchylek***, jak pozitivních tak negativních, okamžitě po zjištění se tyto odchylky ***projednají s vedoucím projektů***. V praxi dochází během roku spíše k ***pozitivním odchylkám*** (např. nízké čerpání financí na odborná školení), důvodem je skutečnost, že jsou vedoucí projektů motivováni k dodržení limitů nákladů spoluprácí na získávání zdrojů pro svůj projekt.

Na konci roku je prováděno ***konečné vyúčtování*** každého projektu a následně jsou sestaveny ***konečné rozpočty*** jednotlivých projektů. Z údajů z Hlavní knihy jsou sestaveny ***seznamy účetních dokladů***, které byly v průběhu roku alokovány na jednotlivé projekty a zakázky. Na každý účetní doklad je pak ***doplněn údaj o projektu*** a zakázce, ke které byl přiřazen. Seznamy účetních dokladů jsou spolu s konečnými rozpočty poslány jednotlivým poskytovatelům dotací. Údaje pro ***Výroční zprávu*** organizace mohou být sestaveny až po výroku auditora.

Obr. 4 Proces manažerského řízení v DCH CB



Zdroj: autorka

12 Tvorba rozpočtů

Z důvodu podávání žádostí o poskytnutí dotací na ministerstva v termínu od 1. do 30. září, ***začíná*** tvorba rozpočtu v DCH CB již na konci léta předcházejícího roku. Výsledky dotačního řízení bývají zveřejněny na webových stránkách ministerstva do konce ledna následujícího roku. První splátka dotací pak bývá připsána příjemci na účet do 31. března, druhá do 31. května a třetí do 30. září.

Soustava rozpočtů, jak již bylo napsáno výše, se v DCH ČB skládá pouze z ***rozpočtů jednotlivých projektů***. Hlavní rozpočet (tj. rozpočtová rozvaha, rozpočtový výkaz zisku a ztrát a rozpočtový výkaz cash flow) a rozpočet režijních nákladů řídícího střediska nejsou v organizaci tvořeny vůbec.

Všechny předpokládané nepřímé režijní náklady jsou na jednotlivé projekty alokovány už při sestavování jejich projektů. Neexistuje tedy systém interních rozpočtů, ze kterých by se až následně sestavovaly rozpočty pro potřeby podávání žádostí o dotace, jednotlivé rozpočty jsou rovnou tvořeny za tímto účelem. Důležitým požadavkem na rozpočty projektů je jeho ***vyrovnaná forma***. Jednotlivé projekty mohou vykázat na konci období nepatrnou ztrátu, nesmí však být ziskové. Pokud by došlo ke kladnému výsledku hospodaření, přebytek financí by musel být vrácen poskytovateli.

Rozpočty projektů se pro potřeby žádostí o dotace skládají z ***rozpočtu očekávaných nákladů a z rozpočtu předpokládaných výnosů***. Náklady a výnosy v rozpočtech jsou podrobně ***rozepsány podle jednotlivých položek*** (např. kancelářské potřeby, odborná literatura, energie, vodné a stočné, telefony atd.). ***Rozpočty výnosů jsou dále členěny podle poskytovatelů zdrojů***. Jednotlivé položky nákladů jsou v rámci poskytovatelů z oblasti státní správy a samosprávy co do výše ***limitovány*** poskytnutými financemi na konkrétní účel. Jsou-li finance poskytovány z rozpočtů státní správy a samosprávy, nelze již žádat o dotace ze strukturálních fondů EU a naopak, je-li poskytnuta dotace z EU, nelze získat dotace státní.

Schválené rozpočty projektů, na něž byly poskytnuty dotace z rozpočtů státní správy nebo samosprávy, je možné ***měnit*** směrem dolů (snižovat očekávané náklady) jak v celkové sumě, tak ve výši jednotlivých položek ***jen po žádosti*** v předepsané formě. Také při poskytnutí nižší finanční částky, než o kterou bylo žádáno, je možné u poskytovatele dotace zažádat o změnu v rozpočtu. Důležitou podmínkou změny rozpočtu je ***dodržení požadovaného poměru*** dotačních financí a vlastní spoluúčasti. Pokud je rozpočet rozšiřován (zvýšením předpokládaných nákladů) je oznámení o změně rozpočtu závislé na původu dodatečných zdrojů. Jsou-li tyto nové zdroje poskytovány z rozpočtů státní správy nebo samosprávy, je opět nutné o změnu rozpočtu zažádat, pokud se jedná o ostatní zdroje, žádost není nutná.

Jednotlivé rozpočty projektů v DCH ČB jsou sestavovány ***přírůstkovým způsobem s odborným odhadem*** vedoucího projektu a ekonoma charity. Rozpočty výnosů projektů jsou pak podrobněji položkově rozpracovány podle poskytovatelů

zdrojů. Rozpočty výnosů i nákladů jsou zachyceny v ***celkové roční částce***, nejsou tedy rozepsány na čtvrtletí či měsíce.

Obr. 5 Příklad projektového rozpočtu v DCH ČB

Položka rozpočtu		Celkový rozpočet v Kč	upravený rozpočet	úprava MAG	úpr. ÚV	úprava MPSV
1.1.Materiálové náklady		***49 000***	***0***	**19 000,00**	**7 000,00**	**2 500,00**
	kancelářské	10 000	0	2 000,00	1 000,00	1 000,00
	vybavení dr	20 000	0	10 000,00	5 000,00	0,00
	pohonné hm	5 000	0	1 500,00	0,00	0,00
	režijní mater	5 000	0	2 500,00	0,00	1 500,00
	potraviny -	5 000	0	3 000,00	0,00	0,00
	tiskoviny, V	2 500	0	0,00	500,00	0,00
	odborná liter	1 500	0	0,00	500,00	0,00
1.2 Nemateriálové nákla		***145 500***	***0***	**55 300,00**	**17 958,00**	**56 500,00**
	energie	5 000	0	1 000,00	1 000,00	1 000,00
	vytápění	2 500	0	800,00	500,00	0,00
	vodné a sto	5 000	0	1 000,00	500,00	1 000,00
	opravy a ud	8 000	0	2 000,00	0,00	0,00
	opravy a ud	3 000	0	1 000,00	1 000,00	0,00
	cestovní ná	14 000	0	5 000,00	0,00	5 000,00
	telefony	30 000	0	10 000,00	4 958,00	15 000,00
	poštovné	500	0	0,00	0,00	500,00
	účetnictví	30 000	0	10 000,00	0,00	10 000,00
	právní porad	25 000	0	15 000,00	10 000,00	0,00
	supervise	3 000	0	1 000,00	0,00	1 000,00
	audit standa	1 000	0	0,00	0,00	0,00
	Školení a ku	15 000	0	5 800,00	0,00	5 000,00
	software + a	5 000	0	0,00	0,00	0,00
	nájemné	0	0	0,00	0,00	0,00
	tvorba a spr	5 000	0	0,00	0,00	0,00
	propagace-n	12 000	0	2 200,00	0,00	3 000,00
	správa PC a	2 000	0	500,00	0,00	15 000,00
1.3 Jiné provozní nákla		***4 000***	***0***	**0,00**	**1 500,00**	**1 400,00**
	pojištění slu	3 000	0	0,00	1 500,00	400,00
	poplatky a k	1 000	0	0,00	0,00	1 000,00
2.1. Mzdové náklady		***543 400***	***0***	**56 493,00**	**215 330,00**	**216 120,00**
	hrubé mzdy	528 400	0	56 493,00	215 330,00	216 120,00
	DPP	15 000	0	0,00	0,00	0,00
2.2 Odvody na sociální		***179 656***	***0***	**19 207,00**	**73 212,00**	**73 480,00**
Celkové náklady na rea		**921 556**	**0**	**150 000,00**	**315 000,00**	**350 000,00**
Neuznatelné náklady		0	0	**0,00**		**0,00**
Celkem uznatelné nákla		**921 556**	**0**	**150 000,00**	**315 000,00**	**350 000,00**

Zdroj: DCH ČB

Projektový rozpočet je rozdělen na dvě části. ***První část*** obsahuje jednotlivé ***nákladové položky***, celkový rozpočet nákladů a sloupec pro dodatečné úpravy rozpočtu. Ve ***druhé části*** rozpočtu jsou nákladovým položkám přiřazeny ***finanční zdroje rozdělené podle poskytovatelů***. Struktura nákladových položek je co nejvíce přizpůsobena potřebám vyúčtování dotací na konci roku.

13 Kalkulace nákladů na projekty

V organizaci jsou náklady členěny na ***přímé*** (tj. přímo přiřaditelné jednotlivým projektům) a na náklady ***nepřímé*** (společné režijní náklady).

Přímé náklady, kromě osobních nákladů, jsou při vzniku účtovány v účetním systému (Money S3) rovnou na nákladová střediska = ***jednotlivé projekty***. Přijaté faktury jsou na projekty (nákladová střediska) účtovány po odsouhlasení vedoucím projektu.

Pro zjišťování přímých nákladů placených hotově je v organizaci zřízen systém pokladen, sestávající se z ***hlavní pokladny*** a ***pokladen jednotlivých projektů***. Výdaje (náklady) z projektových pokladen jsou v systému účtovány na příslušné projekty. Finance jsou do projektových pokladen doplňovány průběžně podle potřeby na žádost vedoucího projektu. Limit pro čerpání prostředků z hlavní pokladny do projektových pokladen není regulován, všeobecně však není překračována hranice cca 5 000,- Kč, limitní je též „velikost“ projektu.

Pokud je potřeba ***jednorázového vyššího finančního výdaje***, jsou tyto nákupy hrazeny přímo z prostředků hlavní pokladny. Tento náklad je následně účtován na projekt vedoucího, který o přidělení částky požádal.

Vnitřní směrnice pro proces schvalování výdajů jednorázových vyšších částek (včetně limitů těchto částek), oběh přijatých faktur, přidělování financí do projektových pokladen a limitů těchto převodů ***nejsou v organizaci zpracovány***.

Nepřímé režijní náklady jsou při svém vzniku účtovány na středisko 1 (řídící/režijní středisko). Průběžně jsou pak tyto náklady alokovány na jednotlivé projekty v tabulkovém procesoru Microsoft Excel a následně v účetnictví přeúčtovávány.

Některé režijní náklady, jako například cestovné režijních zaměstnanců, které není přímým nákladem některého z projektů, nelze z důvodů pravidel o poskytování zdrojů na projekty alokovat. Tyto náklady pak zůstávají na středisku 1 a jsou hrazeny z neúčelových zdrojů.

Ostatní režijní náklady, které lze plně, nebo alespoň částečně alokovat jsou kalkulovány dvěma způsoby. Prvním způsobem je ***kalkulace prostým dělením***, druhým způsobem je ***diferencovaná přirážková kalkulace***.

Prostým dělením jsou kalkulovány ***prakticky všechny nepřímé náklady*** organizace. Částka nákladů, která má být kalkulována je dělena počtem projektů. Takto získané podíly jsou pak přeúčtovány na jednotlivé projekty. V případě ***některých*** druhů nákladů, např. v případě nákladů na služby v podobě externě zajišťovaného účetnictví, je však ***zohledněna i velikost projektu***. (Projekt Integrace cizinců je velmi malý, co se zdrojů týče, proto je na tento projekt alokována nižší částka.)

Diferencovanou přirážkovou metodou je ve skutečnosti alokováno ***pouze nájemné***. Rozvrhovou základnou jsou metry čtvereční podlahové ploch pronajímaných místností.

V případě ***osobních nákladů*** je postupováno jiným způsobem. Veškeré přímé i nepřímé osobní náklady jsou při svém vzniku ***účtovány na středisko 1***. V programu MS Excel jsou ***během roku měsíčně alokovány*** na jednotlivé projekty. A teprve ***na konci roku*** jsou jednotlivé částky ***přeúčtovány*** k tíži projektů.

Přímé osobní náklady jsou kalkulovány podle ***velikosti úvazku***. ***Část nepřímých osobních nákladů*** je kalkulována již zmíněnou metodou ***prostým dělením***. ***Část zůstává na středisku 1*** a je hrazena z neúčelových zdrojů. Poměr, v jakém je částka nepřímých osobních nákladů rozdělována na část, která je alokována a část hrazenou z neúčelových zdrojů, je určován každoročním rozhodnutím vedení organizace. Částku režijních osobních nákladů, která je alokována na projekty též ovlivňují případné podmínky stanovené poskytovateli financí, kteří mohou požadovat určitý poměr mezi osobními a provozními náklady projektu.

Vzhledem k tomu, že výnosy ***hospodářské činnosti*** jsou nízké a v nejbližší budoucnosti se počítá s prodejem pronajímané nemovitosti, ***nejsou*** na tento projekt alokovány žádné nepřímé režijní náklady. V kapitole 16 - Zhodnocení řízení nákladů společnosti a návrh změn ***bude*** na toto stanovisko vedení DCH ČB ***brán zřetel***.

13.1 Struktura nákladových středisek a projektů

Struktura nákladových středisek/projektů v DCH ČB je následující:

Obr. 6 Struktura nákladového střediska a projektů DCH ČB

Zdroj: autorka (po konzultaci v DCH ČB)

Středisko režijních nákladů – Středisko 1 a jednotlivé projekty si jsou ***navzájem rovny***. Čísla jednotlivých projektů, která se zadávají do účetního systému Money S3 do kolonky „Středisko“ jsou uvedena v následující tabulce 3.

Tab. 3 Tabulka čísel středisek a projektů

	č. střediska/projektu
Režijní středisko	1
Poradna Eva - poradenství	12A
Poradna Eva – terénní programy	12B
Intervenční centrum	38
Poradna pro cizince a migranty	03
Šance na českém trhu práce	03A
Dům sv. Františka	18
Dobrovolnické centrum	30
Dětský tábor	30G

Zdroj dat:DCH ČB

13.2 Skladba nákladů v Diecézní charitě ČB v roce 2009

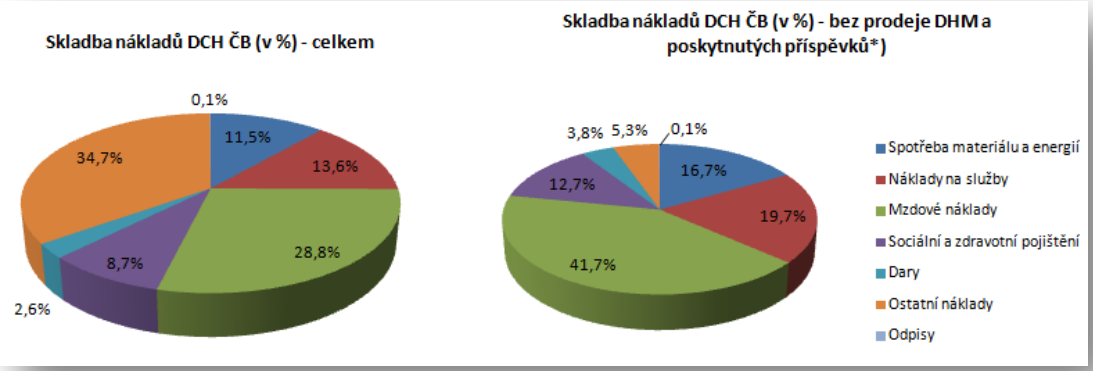
V roce 2009 byla skladba nákladů následující:

Tab. 4 Skladba nákladů DCH ČB v roce 2009 (v %)

Poměr jednotlivých nákladů na celkových nákladech **Druhy nákladů**	**Celkem za DCH ČB**	**Bez prodeje DHM a poskytnutých příspěvků*)**
Spotřeba materiálu a energií	11,5	16,7
Náklady na služby	13,6	19,7
Mzdové náklady	28,8	41,7
Sociální a zdravotní pojištění	8,7	12,7
Dary	2,6	3,8
Ostatní náklady	34,7	5,3
Odpisy	0,1	0,1
Náklady celkem	**100,0**	**100,0**

*) vyloučení zůstatkové ceny DHM, která se vyrovná s výnosy v položce „Tržby za prodaný DHM“ a náklady na poskytnuté příspěvky, které nebyly součástí spotřeby DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 7 Skladba nákladů DCH ČB v roce 2009 (v %)



*) vyloučení zůstatkové ceny DHM, která se vyrovná s výnosy v položce „Tržby za prodaný DHM“ a náklady na poskytnuté příspěvky, které nebyly součástí spotřeby DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Uvedená tabulka a grafy představují poměr jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech DCH ČB, resp. na nákladech očištěných o zůstatkovou cenu prodaného DHM a poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami, které nebyly použity na úhradu režijních nákladů DCH ČB.

Největší podíl na celkových nákladech v roce 2009 měly ostatní náklady (34,7 %). Druhými největšími náklady byly mzdové náklady (28,8 %), které následují náklady na služby (13,6 %) a spotřeba materiálu a energií. Ostatní nákladové položky mají poměr na celkových nákladech nižší než 10 %.

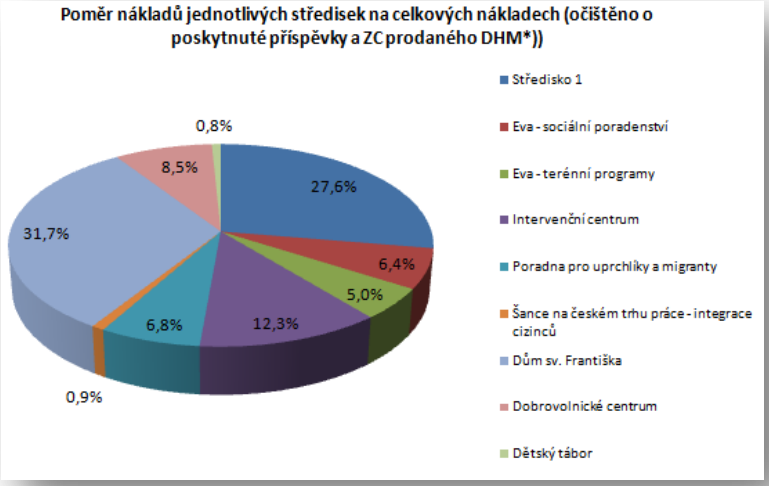
Pokud celkové náklady očistíme o významné nespotřební výdaje (které jsou zahrnuty v položce Ostatní náklady), poměry nákladových položek na upravených celkových nákladech se značně změní. Nejvyššími náklady jsou nyní mzdové náklady (41,7 %), následují náklady na služby (19,7 %), spotřeba materiálu a energií (16,7 %) a desetiprocentní hranici překročily i náklady na sociální a zdravotní pojištění (12,7 %). Ostatní nákladové položky mají poměr na celkových upravených nákladech menší než 10 %.

13.3 Náklady jednotlivých projektů

Následující graf uvádí poměry nákladů středisek na celkových nákladech organizace. Údaje jsou očištěné o poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM. Z grafu je patrné, že nejvyšší poměr na celkových nákladech má Dům sv. Františka (31,7 %), druhý největší poměr na celkových nákladech má režijní středisko 1 (27,6 %), dále následuje projekt Intervenčního centra (12,3 %). Ostatní projekty mají poměr na celkových nákladech menší než 10 %. Nejmenšími projekty z hlediska nákladů jsou

projekty Šance na českém trhu práce a Dětský tábor, které mají poměr na celkových nákladech nižší než 1 %.

Obr. 8 Poměr nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech (v %), (očištěno o poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM*))



*) vyloučení zůstatkové ceny DHM, která se vyrovná s výnosy v položce „Tržby za prodaný DHM“ a náklady na poskytnuté příspěvky, které nebyly součástí spotřeby DCH ČB
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Skladba nákladů jednotlivých projektů a střediska 1 viz. Příloha 2

14 Kontrola rozpočtů, sledování a řízení odchylek

Jak již bylo zmíněno výše, probíhá kontrola plnění rozpočtu a kontrola čerpání zdrojů pro interní potřeby organizace ***čtvrtletně***. U projektů, na něž byly poskytnuty zdroje ze strukturálních fondů EU, je kontrola a vyúčtování poskytovateli minimálně po skončení každého čtvrtletí roku ***povinností***.

Jednotlivé účetní případy jsou podle jednotlivých účetních dokladů průběžně v programu MS Excel ***ručně přiřazovány*** na projekty ***ke konkrétním poskytovatelům*** finančních zdrojů. Po této alokaci je k danému účetnímu dokladu do účetního systému zadána ***zkratku zakázky*** (např. MPSV, MVCR, MAG). Toto členění v účetním systému slouží jako ***podklad pro kontrolu*** plnění podmínek přidělení financí ***ze strany poskytovatelů*** dotací. V případě takové kontroly lze z účetního systému vytisknout Hlavní knihu omezenou pouze na daný projekt a zakázku.

V programu MS Excel jsou pak čtvrtletně vyhodnocovány celkové částky jednotlivých položek alokované na poskytovatele dotací. Jednotlivé nákladové položky nesmí v rámci konkrétní zakázky překročit poskytovatelem schválené limity.

Obr. 9 Rozšíření projektového rozpočtu o sledování čerpání finančních zdrojů

						čerpání I. Q			čerpání II. Q		
Položka rozpočtu	Celkový rozpočet v Kč	upravený rozpočet	úprava MAG	úpr. ÚV	úprava MPSV	MAG	ÚV	MPSV	MAG	ÚV	MPSV
1.1.Materiálové náklady	*49 000*	*0*	*18 000,00*	*7 000,00*	*2 500,00*						
kancelářské potřeby	10 000	0	2 000,00	1 000,00	1 000,00	1 039,10	1 000,00	673,53	152		
vybavení do 40000 Kč	20 000	0	10 000,00	5 000,00	0,00	2 648,40					
pohonné hmoty	5 000	0	1 500,00	0,00	0,00		xxx	xxxxx		xxx	xxx
režijní materiál	5 000	0	2 500,00	0,00	1 500,00	451,20	xxx	110,00	846	xxx	841
potraviny - přímá pomoc	5 000	0	3 000,00	0,00	0,00		xxx	115,00		xxx	115
tiskoviny, VZ, letáky	2 500	0	0,00	500,00	0,00	xxxx	412,50	xxxxx	xx	412,5	xxx
odborná literatura	1 500	0	0,00	500,00	0,00	xxxx		xxxxx	xx		xxx
1.2 Nemateriálové náklady	*145 500*	*0*	*55 300,00*	*17 968,00*	*68 600,00*						
energie	5 000	0	1 000,00	1 000,00	1 000,00						
vytápění	2 500	0	800,00	500,00	0,00			xx			xx
vodné a stočné	5 000	0	1 000,00	500,00	1 000,00						
opravy a udržování budov	8 000	0	2 000,00	0,00	0,00		xxx	xxxx		xxx	xxx
opravy a udržování aut	3 000	0	1 000,00	1 000,00	0,00			xxxx			xxx
cestovní náhrady	14 000	0	5 000,00	0,00	5 000,00		xxx			xxx	
telefony	30 000	0	10 000,00	4 958,00	15 000,00		4 580,51		9847,55	4580,51	
poštovné	500	0	0,00	0,00	500,00	xxxx	xxx	414,00	xx	xxx	316
účetnictví	30 000	0	10 000,00	0,00	10 000,00	10 000,00	xxx	5 000,00	3000	xxx	8000
právní poradenství	25 000	0	15 000,00	10 000,00	0,00		4 025,00	xxxx		4025	xxx
supervize	3 000	0	1 000,00	0,00	1 000,00	662,50	xxx			xxx	
audit standardů kvality	1 000	0	0,00	0,00	0,00	xxxx	xxx	xxxx	xxx	xxx	xxx
školení a kurzy	15 000	0	5 800,00	0,00	5 000,00	5 800,00	xxx	630,00	4680	xxx	1750
software + aktualizace	5 000	0	0,00	0,00	0,00	xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	
nájemné	0	0	0,00	0,00	0,00	xxxx	xxx	xxxx	xxx	xxx	xxx
tvorba a správa www stránek	5 000	0	0,00	0,00	0,00	xxxx	xxx	xx	xx	xxx	xxx
propagace-mediální činnost	12 000	0	2 200,00	0,00	3 000,00	2 200,00	xxx	1 200,00	2200	xxx	
správa PC a kancelářské techniky	2 000	0	500,00	0,00	15 000,00	500,00	xxx	14 370,40		xxx	11707,2
1.3 Jiné provozní náklady	*4 000*	*0*	*0,00*	*1 600,00*	*1 400,00*						
pojištění služba a majetku	3 000	0	0,00	1 500,00	400,00	xxxx	1 000,00	400,00	xx		
poplatky a kolky	1 000	0	0,00	0,00	1 000,00	xxxx	xxx	100,00	xx	xxx	
2.1. Mzdové náklady	*543 400*	*0*	*56 490,00*	*215 330,00*	*216 120,00*						
hrubé mzdy	528 400	0	56 490,00	215 330,00	216 120,00						
DPP	15 000	0	0,00	0,00	0,00	xxxx	xxx	xxxx	xxx	xxx	xxx
2.2 Odvody na sociální a zdravot.pojiš	*179 656*	*0*	*18 207,00*	*73 212,00*	*73 480,00*						
Celkové náklady na realizaci služby	921 656	0	150 000,00	316 000,00	360 000,00						
Neuznatelné náklady	0	0	0,00		0,00						
Celkem uznatelné náklady	921 656	0	150 000,00	316 000,00	360 000,00	23 301,20	11 018,01	23 012,93	20 725,55	9 018,01	22 729,20

Zdroj: DCH ČB

Výše uvedená tabulka rozpočtu projektu je rozšířena o sloupce čtvrtletního čerpání finančních zdrojů od jednotlivých poskytovatelů. Pro kontrolu plnění rozpočtu jsou vyčerpané zdroje barevně označovány.

Odchylky, ke kterým může v průběhu roku docházet, jsou trojího druhu:

- celkový roční povolený limit některé nákladové položky byl překročen – již ***došlo k přečerpání***;
- čerpání finančních prostředků se u některé nákladové položky blíží k povolenému limitu – ***hrozí přečerpání***;
- čerpání finančních prostředků u některé nákladové položky ještě nezačalo, nebo je čerpána malá část – ***nebezpečí nedočerpání zdrojů***.

Všechny tyto skutečnosti je nutné posuzovat z ***časového hlediska***. Je důležité sledovat, jestli k nebezpečí přečerpání dochází již na začátku roku, nebo k nebezpečí nedočerpání zdrojů na konci roku.

Jsou-li zjištěny ***odchylky,*** ke kterým již došlo, nebo k nim může dojít, je tato skutečnost ***neodkladně řešena s vedoucím konkrétního projektu.*** Na základě jednání s vedoucím projektu je pak přistoupeno k ***nápravám***. Vedoucí projektu buď oznámí, kdy a jak bude určitý druh nákladů čerpán, nebo je určeno, které nálady již nesmí překročit, případně se musí podílet na zajištění dodatečných zdrojů financování. Z důvodu obtížnosti zajišťování dodatečných zdrojů dochází v některých případech spíše k nebezpečím nedočerpání. Jednou z možností řešení negativních odchylek je také žádost o změnu celkového rozpočtu nebo o změnu v rámci nákladových položek u poskytovatele účelových zdrojů.

15 Roční závěrečné práce

Hlavní činností ekonomického oddělení Diecézní charity prováděnou koncem roku je ***vyúčtování jednotlivých projektů*** s ohledem na potřeby ***finančního vypořádání přijatých dotací***. Dotace musí být vyúčtovány do konce ledna následujícího roku.

U každého projektu je provedeno konečné vyúčtování a sestavení ***konečného rozpočtu***. Dále jsou z údajů z Hlavní knihy sestaveny ***přehledy účetních dokladů***, kterými byly čerpány dotace. Tyto seznamy jsou sestavovány ***zvlášť*** ke každé zakázce (poskytovateli zdroje) daného projektu. ***Každý účetní doklad***, kterým byla čerpána dotace, je pak ***jednoznačně označen*** údajem, ze které dotace se jím čerpalo. Jeden účetní doklad ***lze rozúčtovat*** na více projektů, na dokladu je pak označeno, jak vysoká částka byla přidělena na jednotlivé projekty. Z těchto podkladů jsou sestavena jednotlivá vyúčtování dotací a odeslána poskytovatelům.

Závěrečnou prací na konci každého roku je sestavení tzv. ***Výroční zprávy***. Tato zpráva je přehledem všech činností organizace a dosažených statistických a finančních výsledků. Výroční zpráva by měla být vydána ***do konce června následujícího roku***. Nicméně je ji možné sestavit ***až po výroku auditora***. Z finančního hlediska jsou povinnými údaji ve výroční zprávě:

- Výrok auditora;
- rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k roční účetní uzávěrce;
- vyúčtování nákladů a výnosů jednotlivých projektů diecézního střediska;
- vyúčtování nákladů a výnosů celé diecéze;
- další statistické údaje (počty zaměstnanců, počty klientů, počty návštěv atd.)

16 Zhodnocení řízení nákladů společnosti a návrh změn

Pro řízení financí (rozpočtování, alokaci nákladů, čerpání zdrojů atd.) v neziskové organizaci je podstatné ***dodržení podmínek stanovených poskytovateli*** zdrojů. Některými nejběžnějšími podmínkami v oblasti poskytování účelových zdrojů jsou následující požadavky:

- účelové dotace nesmí být použity na jiný než schválený projekt;
- dotace nelze použít na nákup dlouhodobého majetku;
- dotace lze čerpat pouze uznatelnými náklady souvisejícími s určeným projektem;
- příjemce dotace musí dodržet nařízené procento spoluúčasti na nákladech projektu;
- musí být dodržen nařízený poměr osobních nákladů alokovaných na projekt vůči ostatním provozním nákladům projektu;
- rozpočet výnosů a čerpání zdrojů musí být u jednotlivých projektů rozděleno podle poskytovatelů účelových zdrojů;
- organizace musí být schopna přesně dokladově doložit čerpání dotací.

Stanovené podmínky je důležité zohlednit při případné aplikaci navrhovaných následujících změn v řízení financí a nákladů organizace.

Formalizace metodiky manažerského řízení

Ačkoliv řada principů řízení funguje zdánlivě dobře, je možné nalézt řadu oblastí na zlepšení. V první řadě je nezbytná určitá ***formalizace metodiky manažerského řízení***. Přestože základní principy alokace nákladů jsou víceméně správné, není zajištěna jejich transparentnost ani jejich pravidelné uplatňování v čase. Změny v metodice alokace nákladů nejsou podchycené a tedy i obtížně dohledatelné.

Jedním ze základních požadavků na transparentní řízení a kvalitní organizaci práce Diecézní charity ČB je sepsání ***vnitřních směrnic***. Vnitřní směrnice upravují a standardizují různé oblasti fungování organizace, ať už se jedná o organizační uspořádání, provozní předpisy, všeobecné zásady, oblast organizace účetnictví (např. oběh účetních dokladů, postupy inventarizace), personální oblast (BOZP, náplň práce jednotlivých profesí atd.) nebo směrnice upravující řízení financí (postup a způsob sestavování systému rozpočtů, metody a podmínky alokace režijních nákladů na projekty, způsob a četnost kontroly dodržování rozpočtů atd.).

Rozpočtové hospodaření

Pro účely plánování výsledků hospodaření za celý rok, by bylo vhodné ***zavést plánování hlavních finančních reportů, tj. výkazu zisku a ztráty, rozvahy a výkazu cash flow***. Tyto výkazy by se měli sestavovat z jednotlivých rozpočtů projektů a rozpočtu řídícího střediska (který také není v organizaci sestavován). Jedná se tedy o metodu plánování zdola-nahoru, ale dotaženou na úroveň sledování celé organizace. Sledováním celkového výsledku hospodaření by bylo možné získat pohled na celou organizaci a její předpokládané výsledky.

Pokud by organizace zavedla ***sestavování rozpočtu řídícího střediska***, získala by přehled o celkových předpokládaných režijních nákladech. Jednotlivé ***projektové rozpočty nákladů by se pak nejprve sestavovaly v „interní" formě***, tedy jen z očekávaných přímých nákladů projektů. Pro potřeby žádostí o dotace by pak byly režijní náklady pomocí předem stanoveného klíče ***rozpočtovány*** na projektové rozpočty.

Z hlediska operativního řízení je vhodné ***rozpracovávat rozpočty projektů/středisek na jednotlivé měsíce***. Tím by organizace jednak zpřehlednila včasnou kontrolu plnění rozpočtů z hlediska nákladů, ale také by získala přehled o době přijetí finančních zdrojů v podobě dotací, které jsou poskytovány ve více splátkách. V případě zjištění odchylek by tento postup umožnil organizaci včasné přijetí korekcí. V neposlední řadě by zefektivňování plánování a čerpání finančních zdrojů sloužilo pro ***kvalitnější řízení cash flow***.

Kalkulace nákladů na projekty

Jak již bylo zmíněno, řada výnosů je poskytována ***přísně účelově***. Z tohoto důvodu je nutné tuto ***účelovost zohlednit již v rámci plánování*** projektů. To umožňuje již v rámci plánování projektu získat představu o krytí projektů účelově získanými prostředky a o ***potřebě financování projektů pomocí neúčelových prostředků***. V ideálním případě účelově vázané prostředky pokrývají celý projekt včetně alokovaných režijních nákladů. V praxi však spíše nastanou případy, kdy je nutné, zejména u režijních nákladů, financovat náklady z neúčelových zdrojů. V principu by však nemělo docházet k tomu, aby byl projekt z větší části financován neúčelovými zdroji, pokud může být financován účelovými zdroji.

Jedna z nejobtížněji definovatelných otázek je ***způsob alokace režijních nákladů*** na jednotlivé projekty. Jak již bylo zmíněno, z hlediska účelovosti přidělovaných dotací na konkrétní projekty je vhodné alokovat i nepřímé náklady na dané projekty, a tím alespoň z části, umožnit jejich financování těmito zdroji. Do problematiky však vstupuje i povaha jednotlivých finančních zdrojů, které mohou být poskytovány účelově buď na konkrétní projekt, nebo i jen na určitý druh nákladů. Zároveň přílišná složitost principů alokace, zohledňující řadu parametrů (povahu zdroje, druhy povolených nákladů, velikost finančního zdroje apod.) by mohla mít negativní vliv na složitost celého řešení a následně i na transparentnost finančního řízení celé organizace.

Jako východisko pro základní kalkulaci a alokaci režijních nákladů je možné ***použít místo metody prostého dělení diferencovanou přirážkovou metodu***. Rozvrhová základna by pro většinu režijních nákladů mohla být určena v zásadě trojí. Režijní náklady by se mohly na jednotlivé projekty alokovat buď ***na základě poměru očekávaných výnosů projektů***, nebo ***podle očekávaného přepočteného počtu pracovníků*** případně ***podle různých rozvrhových základen***, které mají ***příčinnou souvislost*** s kalkulovaným nákladem. Tyto principy umožňují transparentní alokaci režijních nákladů na jednotlivé projekty.

Příklad rozúčtování měsíčních režijních osobních nákladů v částce 120 tis. Kč podle současné metodiky a podle navrhovaných způsobů alokace, budeme-li ***předpokládat požadavek na úplnou alokaci*** nákladů na projekty (vstupní údaje jsou pro potřeby příkladu zvoleny náhodně, neodpovídají tedy skutečnosti):

Tab. 5 Příklad přiřazení nákladů projektům podle různých způsobů alokace (v Kč)

Projekt*)	Současnost**)		Poměr výnosů***)		Počet pracovníků	
	%	částka	%	částka	PEP^{+})	částka
Eva - poradna	14,3	17 143	8,8	10 577	1,5	9 626
Eva - terén	14,3	17 143	6,9	8 300	2,5	16 043
Intervenční centrum	14,3	17 143	17,1	20 531	2,1	13 476
Poradna pro cizince	14,3	17 143	9,4	11 287	1,5	9 626
Integrace cizinců	7,1	8 571	1,2	1 383	1	6 417
Dům sv. Františka	14,3	17 143	43,9	52 667	7	44 920
Dobrovolníci	14,3	17 143	11,7	14 054	2,1	13 476
Dětský tábor	7,1	8 571	1,0	1 200	1	6 417
Celkem	**100,0**	**120 000**	**100,0**	**120 000**	**18,7**	**120 000**

*) Pro potřeby tabulky byly názvy projektů zkráceny.
**)Na malé projekty je alokována poloviční částka než na ostatní.
***)Poměr výnosů je zde stanoven podle minulého období.
$^{+}$) Přepočtený počet pracovníků.
Zdroj: autorka

Kalkulace na jednoho přepočteného pracovníka:

$$\frac{režijní.osobní.náklady}{PEP.celkem} = \frac{120000}{18{,}7} = 6417$$

Z uvedené tabulky jsou patrné poměrně ***vysoké rozdíly*** alokovaných částek. Obecně lze říci, že současný způsob přiřazování režijních nákladů by se mohl zdát na první pohled spravedlivý, protože žádný z šesti větších projektů nijak nezvýhodňuje. Nedostatkem této metody však naopak je právě ***nepřiměřené zatěžování*** některých projektů režijními náklady, které daný projekt není schopen vzhledem ke své velikosti unést. Druhé dvě metody alokace velikost jednotlivých projektů zohledňují, první prostřednictvím hodnotového kritéria, druhá v závislosti na „pracnosti“. Nevýhodou alokace pomocí poměru výnosů je přílišná volatilita zdrojů financování. Tyto zdroje

jsou závislé na mnoha okolnostech, a organizace je nemůže příliš ovlivnit. Nevýhodou rozpočtování podle přepočteného počtu pracovníků je možnost, že na „zdrojově malém“ projektu může pracovat více pracovníků než na velkém projektu.

Kontrola plnění rozpočtů

Kontrola a vyhodnocování plnění rozpočtů by, v případě navrhovaného zavedení rozpočtů rozpracovaných na měsíce, mohla probíhat ***měsíčně***. Tento způsob by, jak již bylo řečeno výše, umožni ***včasnou*** identifikaci a korekci případných odchylek.

Podpora řízení prostřednictvím IT technologií

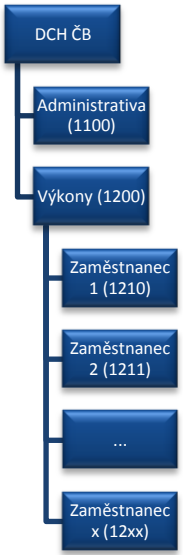
Stávající způsob plánování, konsolidace, sledování a aktualizace rozpočtů je poměrně složitá a pracná záležitost. Jednotlivé části jsou zpracovávány v různých softwarových aplikacích (Money S3, MS Excel). Výstupy z jednotlivých aplikací nemají jasnou vzájemnou návaznost ani potřebnou míru automatizace. Jednou z oblastí pro možná zlepšení je tedy i ***zlepšení podpory procesu manažerského účetnictví prostřednictvím řízení informačních technologií.*** V zásadě je možné po určitých úpravách použít i MS Excel, nicméně je na zvážení, zda by tuto problematiku nebylo vhodnější řešit pokročilejšími aplikacemi. Na druhé straně je MS Excel levné řešení, které umožňuje definovat libovolný model řízení.

16.1 Návrh nové struktury nákladových středisek a způsobu přeúčtování nákladů

Software Money S3 umožňuje zadat k jednotlivým účetním případům ***tři druhy controllingových objektů***, které mezi sebou nejsou nijak hierarchicky provázané. Jsou to objekty ***Středisko, Zakázka a Činnost***. Návrh nové struktury vychází z těchto softwarových možností.

Na ***úrovni střediska*** je navrhováno sledovat režijní náklady a náklady na výkonné zaměstnance.

Obr. 10 Nová struktura středisek DCH ČB

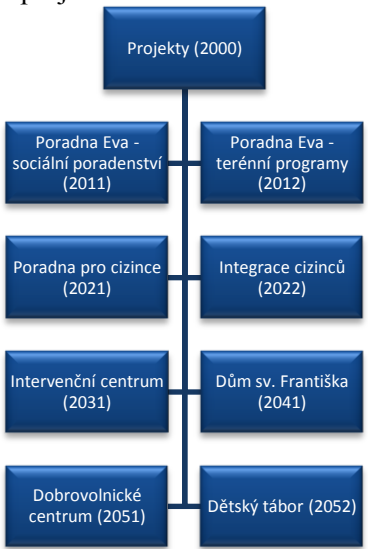


Zdroj: autorka

Střediska Administrativa a Výkony jsou ***souhrnná***. V případě požadavků na podrobnější sledování administrativních (společných režijních) nákladů lze ke středisku Administrativa přiřadit další střediska (např. Řízení organizace – středisko č. 1110, Ekonomický úsek – středisko č. 1120 atd.).

Na ***úrovni zakázky*** je možné sledovat jednotlivé projekty:

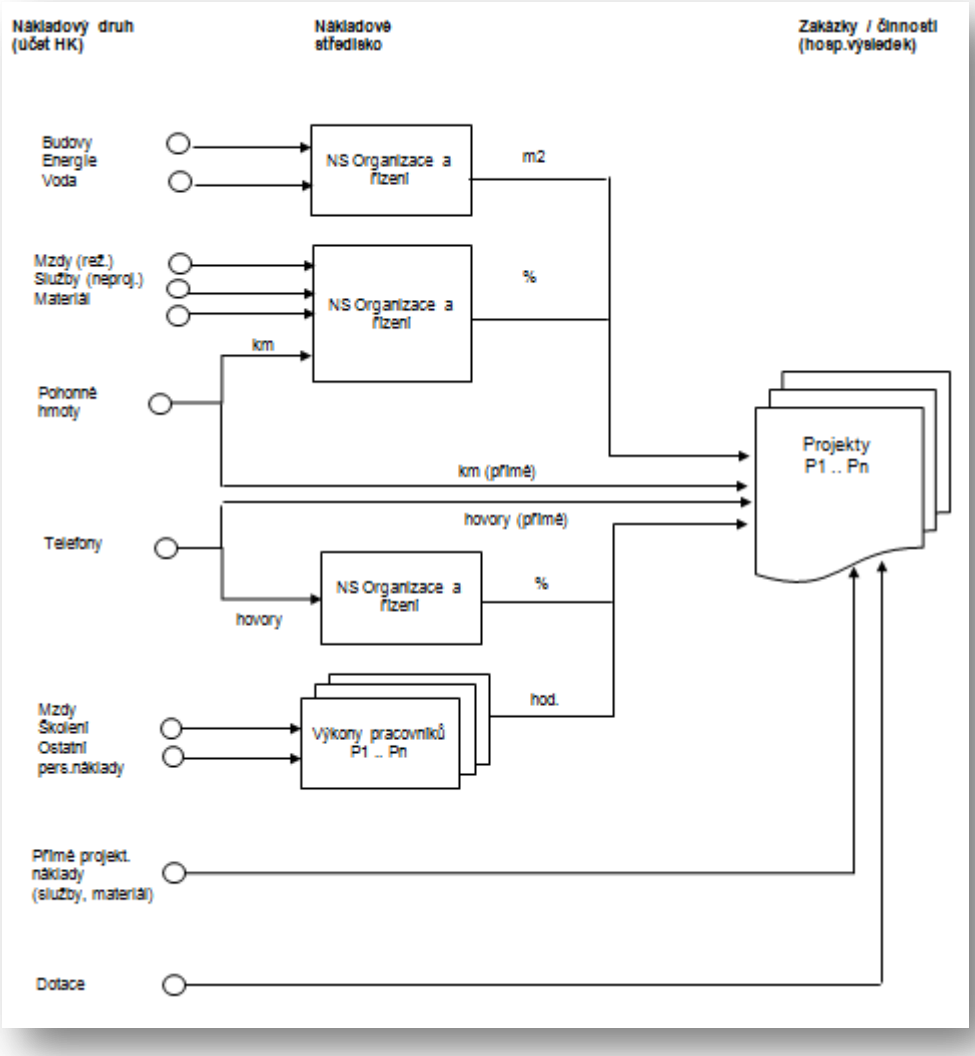
Obr. 11 Nová struktura zakázek – projektů



Zdroj: autorka

Na ***úrovni činnosti*** by byly sledovány jednotlivé zdroje financování např. MPSV, MVČR, MAG (magistrát) atd.

Obr. 12 Schéma navrhovaného procesu alokování nákladů



Zdroj: autorka

Výše uvedené schéma alokace nákladů je návrhem, který by bylo nutné odzkoušet v praxi.

Pro některé náklady lze využít funkcionality software Money S3. Jako například pro rozúčtování nákladů na auta lze využít funkcionalitu Jízdní deník. Pokud by organizace chtěla sledovat i náklady na jednotlivá auta, bylo by řešením použití analytických účtů v účetní osnově.

Následující tabulka obsahuje srovnání současného a výše navrhovaného stavu řízení nákladů organizace.

Tab. 6 Srovnání současného stavu řízení nákladů s navrhovanými změnami

Parametr	Stávající stav	Navržené řešení
Sledování hosp. výsledku	Hospodářský výsledek se sleduje jak na projektech, tak na režijním středisku 1. Náklady na režijním středisku je nutné pokrýt z neúčelových zdrojů.	Veškeré režijní náklady jsou rozúčtovány na jednotlivé projekty. Cílem řízení je dosáhnout nulového HV jednotlivých projektů.
Náklady na projekt	Náklady na projekt nepokrývají náklady na organizaci a řízení.	Náklady na projekt obsahují veškeré náklady, včetně OAŘ.
Struktura projektových nákladů	Účtování neumožňuje rozlišit povahu nákladů mezi náklady přímé, výkonové a režijní.	Formou alokace nákladů z NS na zakázky je možné rozlišit povahu nákladů.
Transparentnost zpracování	Vazba mezi primárním příjemcem zdrojem nákladů a konečným příjemcem je dostupná v Excelu.	Veškeré vzájemné vazby jsou zachyceny v rámci informačního systému Money S3.
Reporting	Souhrnný reporting výsledných nákladů na projekt a zbytkových nákladů na OAŘ.	Souhrnný reporting celkových nákladů za projekt.
Vnitropodnikové řízení	Sledování nákladů je možné pouze na úrovni projektů.	Sledování nákladů je možné jak na úrovni projektů, tak na úrovni struktury organizace (náklady na administrativu, výkonné útvary).

Zdroj: autorka

17 Závěr

Nezisková organizace ve srovnání s komerční organizací obsahuje řadu specifik a odlišností. Jako jednu ze základních odchylek od komerčního řízení můžeme jmenovat cíle řízení hospodářského výsledku a práci s příjmy.

Práce s příjmy – v rámci komerčního sektoru není třeba většinou odlišovat povahu/zdroj příjmů. Veškerý příjem firmy v komerčním prostředí slouží jako zdroj financování dalších aktivit nebo slouží k rozdělení mezi vlastníky a není nutné rozlišovat původ daného zdroje. Zároveň pokud dojde k nárůstu nebo k úspoře finančních prostředků, jedná se většinou o pozitivní výsledek. Oproti tomu v rámci neziskového sektoru je jako jeden z nejdůležitějších parametrů nezbytné reflektovat na ***omezení spočívající v možnostech užití daného finančního zdroje***. Zároveň pokud dojde k jakékoliv odchylce od plánované hodnoty, jedná se o negativní vývoj, který může ohrozit dostupnost daného zdroje v budoucnu, nebo být předmětem pokut a penalizací za nedodržení sjednaných podmínek. Z tohoto pohledu má nezisková organizace podstatně méně volnosti nakládání s finančními prostředky.

Tvorba HV – v rámci komerčního sektoru mají společnosti většinou za cíl generování zisku popř. očekávané úrovně zhodnocení. Tento zisk pak mohou, jak již bylo řečeno výše, použít podle svého uvážení (reinvestice, rozdělení mezi vlastníky). Oproti tomu v neziskovém sektoru je cílem veškeré prostředky řídit do nuly (ideální stav). Jakákoliv odchylka (podobně jako u práce s příjmy) je vnímána jako ohrožení budoucích příjmů popř. vystavování se riziku peníze vracet zpět popř. platit penále. Toto ovšem neznamená, že nezisková organizace nesmí vytvářet zisk. ***Případný zisk však musí vložit zpět do organizace jako podporu své hlavní činnosti a nesmí jej použít k rozdělení mezi vlastníky***. Vytvoření zisku je v tomto případě dokonce z pohledu poskytovatelů účelových zdrojů chápáno jako ***určitá výhoda***. Organizace je totiž schopna ***spolupodílet se na financování svých aktivit***, což je z pohledu donátorů vítané, resp. žádané.

Na základě aplikace teoretických poznatků na případovou studii Diecézní charity České Budějovice byl ***navržen model řízení***, který by mohl některé oblasti řízení zjednodušit, ztransparentnit a zefektivnit. Jedná se o doporučení zahrnující:

- Formou vnitropodnikové směrnice ***formalizovat*** proces plánování a řízení neziskové organizace;
- Zajistit ***systematický proces plánování*** metodou bottom-up s provázaností na vzájemné vazby a sestavování nejen dílčích, ale i hlavního rozpočtu;
- Návrhy možných ***kalkulací*** režijních nákladů na projekty s posouzením jejich přínosů a nedostatků;
- Návrh změny ***procesu*** účtování nákladů na Nákladová střediska, Zakázky a Činnosti;
- Transparentně zajistit aktuální přehled o čerpání prostředků na jednotlivé projekty s možností ***odlišit původce nákladu*** (přímý materiál, výkony, režie apod.)

Teoretická úvaha byla rozšířena o demonstrativní rozúčtování a zpracování nákladů dle jednotlivých principů. I přes teoretickou možnost navrženého řešení, v praxi by bylonutné před jakoukoliv takovouto změnou provést potvrzení od některé z příslušných auditorských firem.

18 Seznam literatury

1. Barákova, M. Diplomová práce. *Manažerské účetnictví v neziskové organizaci*. Brno 2008.
2. Doyle, D. P. *Strategické řízení nákladů. Cost Control, a strategic guide*. Přel.Wagner, J. a kol. Praha: ASPI,a.s., 2006. 228 s. ISBN 80-7357-189-7
3. Drucker, P. F. *Řízení neziskových organizaci. Praxe a principy*. 1. vyd. Praha : MANAGEMENT PRESS, 1994. 184 s. ISBN 80-85603-38-1.
4. Eschenbach, R. *Controlling*. 2.vyd. Praha: ASPI,a.s., 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1
5. Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI,a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0
6. Hamerníkova, B. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru*. Praha : Eurolex Bohemia, 2000. 213 s. ISBN 80-902752-3-0
7. Král, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. Rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2005. 475 s. ISBN 80-7261-131-3
8. Louča, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 2. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2003. 108 s. ISBN 80-247-0524-9
9. Metodika Ministerstva práce a sociálních věci pro poskytování dotací poskytovatelům sociálních služeb pro rok 2010 v oblasti podpory poskytování sociálních služeb
10. Provazníková, R., Sedláčková, O. *Financování měst obcí a regionů – teorie a praxe*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 304 s. ISBN 978-80-247-2789-9
11. Růžičkova, R. *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně*. 10. Aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2
12. Sedlaček, J. Základy manažerského účetnictví. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 1996. 149 s. ISBN 80-210-1312-5
13. Stejskalová, I. a kolektiv *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací*. Praha: ASPI,a.s., 2006. 140 s. ISBN 80-7357-187-0
14. Svobodová, J. a kolektiv *Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o. 2009. 320 s. ISBN 978-80-7263-380-7
15. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
16. vyhláška č 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
17. vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ze dne 11. listopadu 2009
18. České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
19. České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu

20. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/nezisk_organizace.html
21. http://www.czech.cz/cz/66483-neziskovy-sektor
22. http://www.ucitelskyzpravodaj.cz/tistenyUZ/1rocnik/2cislo/nebojtesegrantu/tabid/384/Default.aspx
23. http://ec.europa.eu/ceskarepublika/granty_cs.htm
24. http://www.mpsv.cz/files/clanky/4558/metodika.pdf
25. http://www.mpsv.cz/files/clanky/8081/terminovnik.pdf
26. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Prevodovy_mustek_pro_zmeny_vyhlasky_505_pdf.pdf
27. http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_51058.html
28. http://www.charitacb.cz/
29. http://cs.wikipedia.org/wiki/Hlavn%C3%AD_strana

19 Seznam tabulek a obrázků

Tab. 1Počty zaměstnanců v DCH ČB v roce 2009
Tab. 2 Skladba zdrojů financování DCH ČB v roce 2009 (v %)
Tab. 3 Tabulka čísel středisek a projektů
Tab. 4 Skladba nákladů DCH ČB v roce 2009 (v %)
Tab. 5 Příklad přiřazení nákladů projektům podle různých způsobů alokace (v Kč)
Tab. 6 Srovnání současného stavu řízení nákladů s navrhovanými změnami
Tab. 7 Složení zdrojů financování střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM)
Tab. 8 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM)

Obr. 1 Organizační struktura DCH ČB
Obr. 2 Skladba zdrojů financování DCH ČB v roce 2009 (v %)
Obr. 3 Poměr výnosů jednotlivých středisek na celkových zdrojích v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky*) a ZC prodaného DHM)
Obr. 4 Proces manažerského řízení v DCH CB
Obr. 5 Příklad projektového rozpočtu v DCH ČB
Obr. 6 Struktura nákladového střediska a projektů DCH ČB
Obr. 7 Skladba nákladů DCH ČB v roce 2009 (v %)
Obr. 8 Poměr nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech (v %), (očištěno o poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM*))
Obr. 9 Rozšíření projektového rozpočtu o sledování čerpání finančních zdrojů
Obr. 10 Nová struktura středisek DCH ČB
Obr. 11 Nová struktura zakázek – projektů
Obr. 12 Schéma navrhovaného procesu alokování nákladů
Obr. 13 Složení zdrojů financování středisk1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (1/2)
Obr. 14 Složení zdrojů financování střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (2/2)
Obr. 15 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (1/2)
Obr. 16 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (2/2)
Obr. 17 Tabulka č. 1 Vyúčtování dotace od MPSV
Obr. 18 Tabulka č. 2 Vyúčtování dotace od MPSV
Obr. 19 Tabulka č. 3 Vyúčtování dotace od MPSV

20 Seznam příloh

Příloha 1 Složení zdrojů režijního střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009
Příloha 2 Složení nákladů režijního střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009
Příloha 3 Tabulky vyúčtování dotace

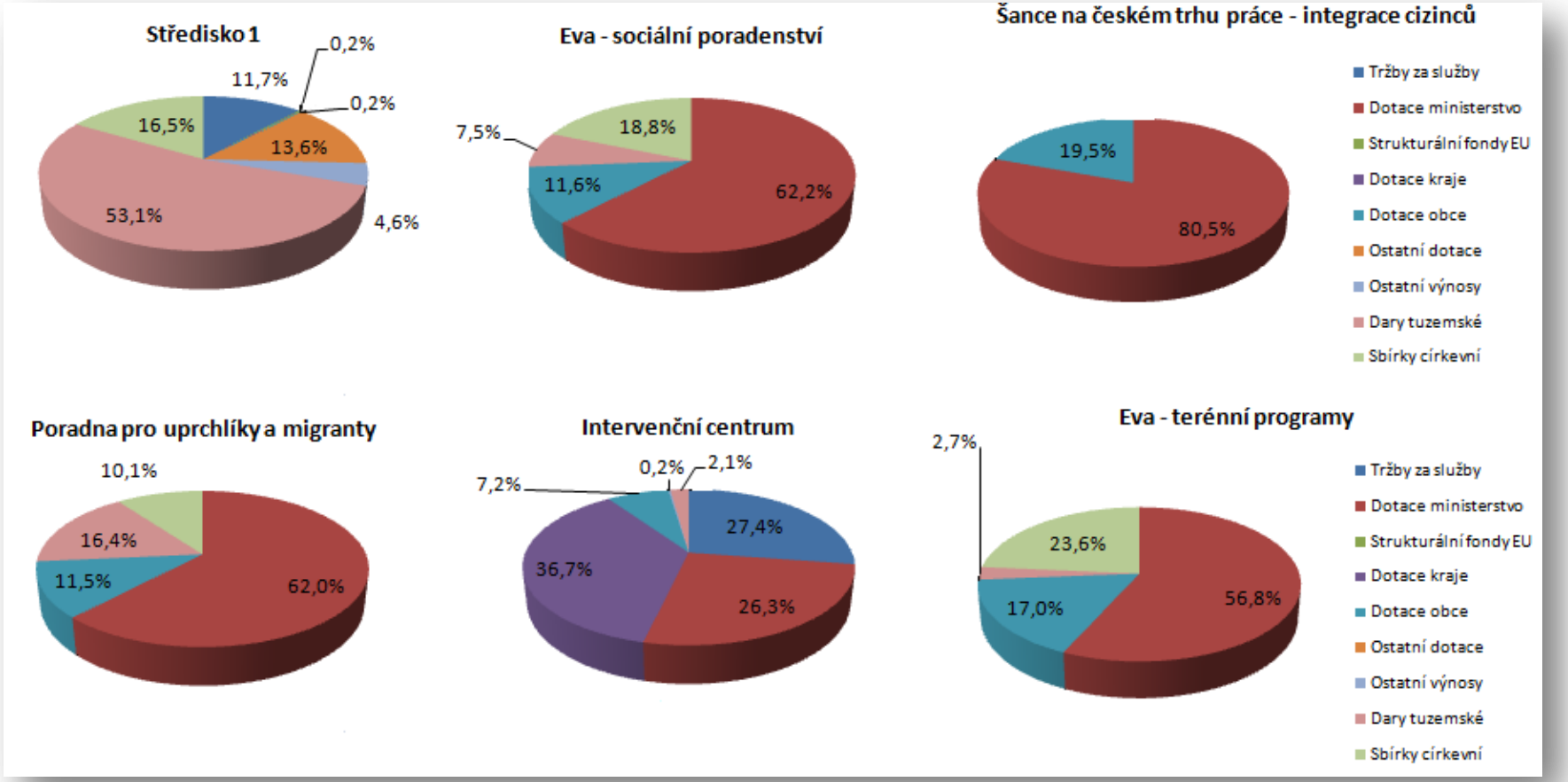
Příloha 1 Složení zdrojů režijního střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009

Tab. 7 Složení zdrojů financování střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM)

Poměr jednotlivých výnosů na celkových výnosech Druhy výnosů	Středisko 1*)	Poradna Eva - poradenství	Poradna Eva – terénní programy ***)	Intervenční centrum ***)	Poradna pro cizince	Šance na českém trhu práce	Dům sv. Františka	Dobrovolnické centrum	Dětský tábor
Tržby za služby	11,7	-	-	27,4	-	-	63,9	-	2,1
Dotace ministerstvo	-	62,1	56,8	26,3	62,0	80,5	22,5	26,0	-
Strukturální fondy EU	0,2	-	-	-	-	-	-	-	22,4
Dotace kraje	-	-	-	36,7	-	-	-	-	-
Dotace obce	0,2	11,6	17,0	7,2	11,5	19,5	-	20,1	70,4
Ostatní dotace	13,6	-	-	-	-	-	-	-	-
Ostatní výnosy**)	4,5	-	-	0,3	-	-	2,2	-	-
Dary tuzemské**)	53,1	7,5	2,6	2,1	16,4	-	9,7	38,4	5,1
Sbírky církevní**)	16,5	18,8	23,6	-	10,1	-	1,7	15,5	-
Celkem	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**

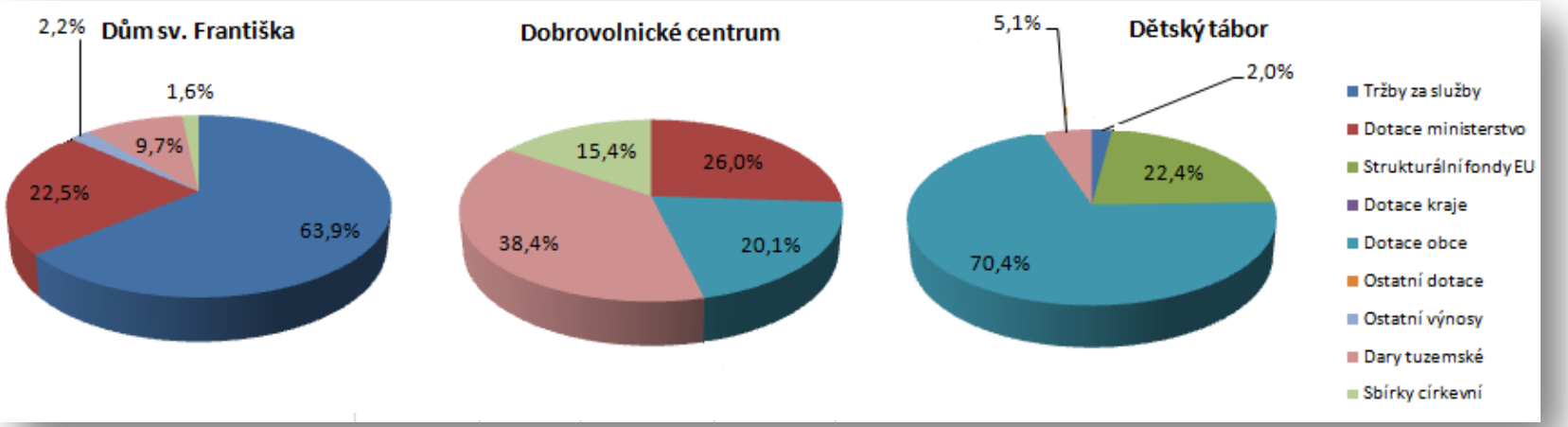
*) Režijní středisko.
**)Údaje u střediska 1 očištěné o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM.
***) Na roky 2010 – 2012 byly získány dotace ze strukturálních fondů EU.
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 13 Složení zdrojů financování střediska1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (1/2)



Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 14 Složení zdrojů financování střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (2/2)



Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Z uvedených údajů vyplývá, že ve čtyřech případech jsou hlavním zdrojem financování projektů (více než 55 % zdrojů projektu) dotace z ministerstev a u dalších tří případů tvoří podstatný zdroj financování (více než 20 % zdrojů projektu). Ostatní zdroje jsou v jednotlivých projektech zastoupeny s různou intenzitou. V případě Domu sv. Františka jsou největším zdrojem financování tržby za vlastní služby (63,9 %). Nejvýznamnějším zdrojem Intervenčního centra jsou dotace z kraje (36,7 %). Dobrovolnické centrum získalo nejvíce zdrojů z tuzemských darů (38,4 %). Ve všech projektech, kromě jednoho, jsou pak zastoupeny dotace z obcí a u pěti projektů výnosy z církevních sbírek. Hlavním zdrojem financování režijního střediska 1 jsou neúčelové tuzemské dary (53,1 %), následují církevní sbírky (16,5 %), ostatní dotace (13,6 %) a tržby za služby (11,7 %), ostatní zdroje mají ve středisku 1 zastoupení menší než 5 %.

Příloha 2 Složení nákladů režijního střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009

Tab. 8 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %), (očištěno o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM)

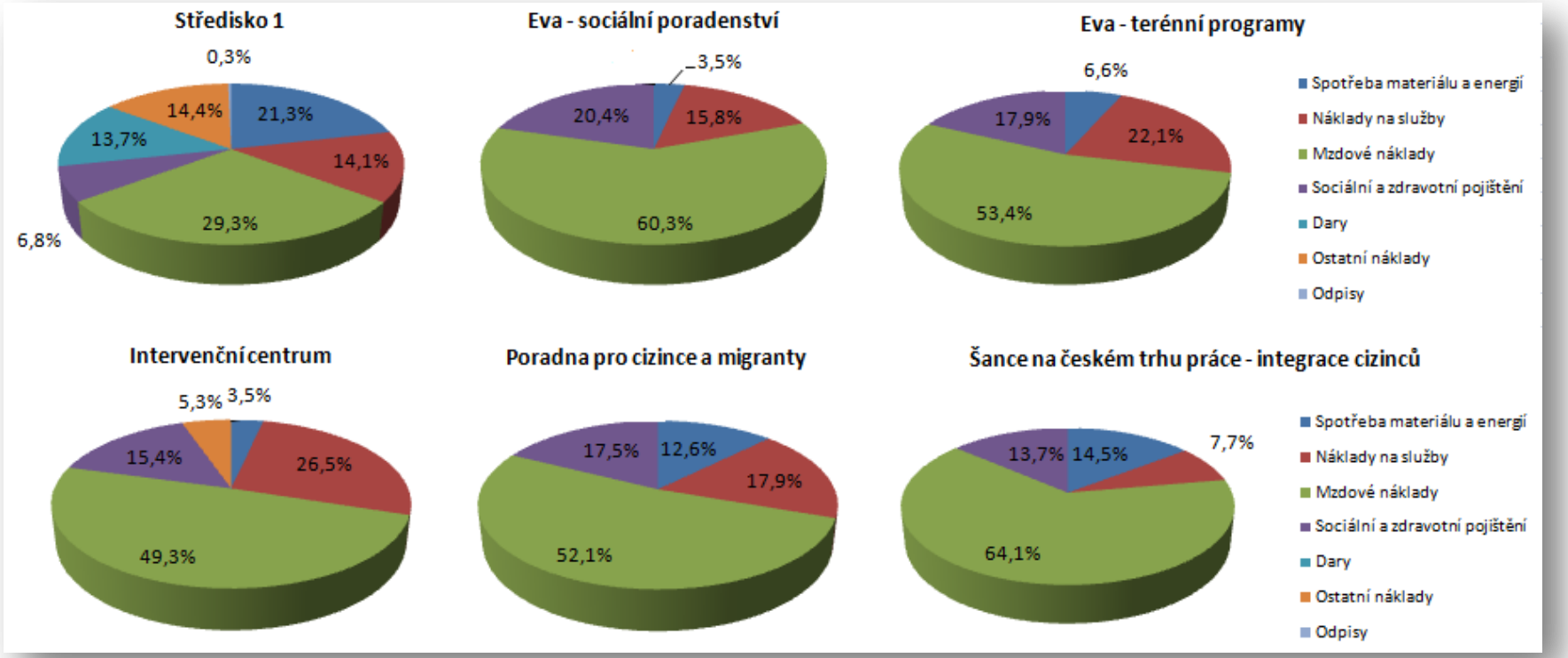
Poměr jednotlivých nákladů na celkových nákladech / Nákladové druhy	Středisko 1*)	Poradna Eva - poradenství	Poradna Eva – terénní programy	Intervenční centrum	Poradna pro cizince	Šance na českém trhu práce	Dům sv. Františka	Dobrovolnické centrum	Dětský tábor
Spotřeba materiálu a energií	21,3	3,5	6,6	3,5	12,5	14,5	24,7	8,2	42,9
Náklady na služby	14,2	15,8	22,1	26,5	17,9	7,7	19,0	33,6	33,3
Mzdové náklady	29,3	60,3	53,4	49,3	52,1	64,1	41,0	44,0	20,0
Sociální a zdravotní pojištění	6,8	20,4	17,9	15,4	17,5	13,7	13,1	13,8	3,8
Dary	13,7	-	-	-	-	-	-	-	-
Ostatní náklady	14,4	-	-	5,3	-	-	2,2	0,4	-
Odpisy	0,3	-	-	-	-	-	-	-	-
Celkem	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**

*) Režijní středisko.

**)Údaje u střediska 1 očištěné o náklady na poskytnuté příspěvky a ZC prodaného DHM.

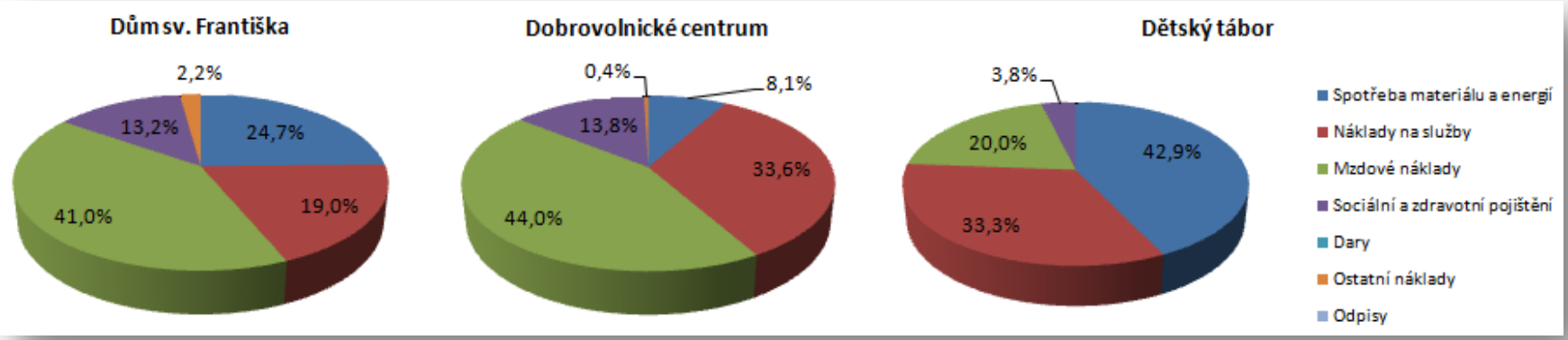
Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 15 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (1/2)



Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Obr. 16 Složení nákladů střediska 1 a jednotlivých projektů v roce 2009 (v %) (2/2)

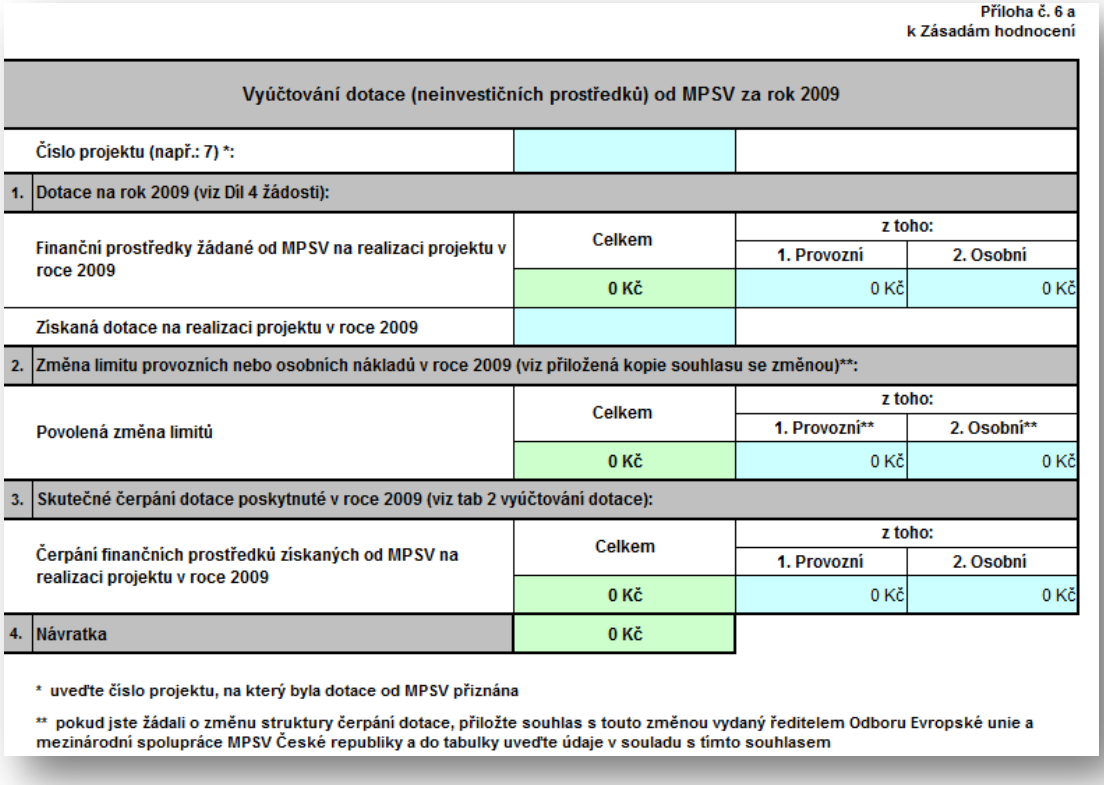


Zdroj dat: Výroční zpráva DCH CB za rok 2009

Z uvedených grafů a z tabulky je patrné, že největšími náklady střediska 1 a všech projektů, kromě projektu dětského tábora, jsou mzdové náklady. Tyto náklady většinou tvoří 40 – 65 % nákladů projektu, u střediska 1 je to pak 29,3 % a u dětského tábora 20,0 %. Ve všech projektech (i u střediska 1) se v různé míře vyskytují náklady na spotřebovaný materiál a energie, náklady na služby a sociální a zdravotní pojištění. Nejvyšší míra ostatních nákladů je u střediska 1, tento druh nákladů se vyskytuje ještě u projektů Intervenčního centra, Domu sv. Františka a u Dobrovolnického centra, pouze ala ve velmi nízkém poměru (0,4 – 5,3 %). Náklady v podobě darů a odpisy se vyskytují pouze u střediska 1.

Příloha 3 Tabulky vyúčtování dotace

Obr. 17 Tabulka č. 1 Vyúčtování dotace od MPSV



Příloha č. 6 a
k Zásadám hodnocení

Vyúčtování dotace (neinvestičních prostředků) od MPSV za rok 2009			
Číslo projektu (např.: 7) *:			
1. Dotace na rok 2009 (viz Díl 4 žádosti):			
Finanční prostředky žádané od MPSV na realizaci projektu v roce 2009	Celkem	z toho:	
		1. Provozní	2. Osobní
	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Získaná dotace na realizaci projektu v roce 2009			
2. Změna limitu provozních nebo osobních nákladů v roce 2009 (viz přiložená kopie souhlasu se změnou)**:			
Povolená změna limitů	Celkem	z toho:	
		1. Provozní**	2. Osobní**
	0 Kč	0 Kč	0 Kč
3. Skutečné čerpání dotace poskytnuté v roce 2009 (viz tab 2 vyúčtování dotace):			
Čerpání finančních prostředků získaných od MPSV na realizaci projektu v roce 2009	Celkem	z toho:	
		1. Provozní	2. Osobní
	0 Kč	0 Kč	0 Kč
4. Návratka	0 Kč		

* uveďte číslo projektu, na který byla dotace od MPSV přiznána

** pokud jste žádali o změnu struktury čerpání dotace, přiložte souhlas s touto změnou vydaný ředitelem Odboru Evropské unie a mezinárodní spolupráce MPSV České republiky a do tabulky uveďte údaje v souladu s tímto souhlasem

Zdroj: MPSV

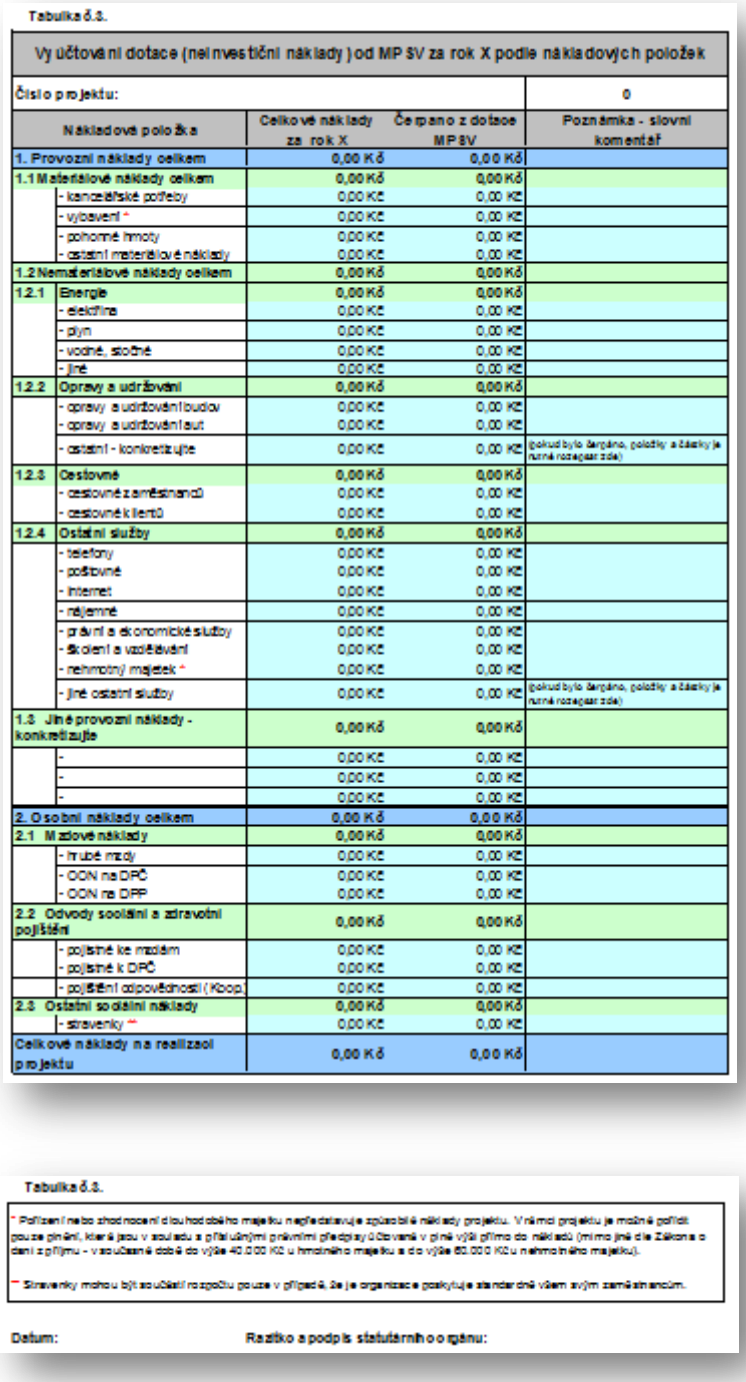
Obr. 18 Tabulka č. 2 Vyúčtování dotace od MPSV

Číslo projektu:	0	
Finanční prostředky získané na realizaci projektu	přiděleno	skutečně vyčerpáno
MPSV	0 Kč	0 Kč
MŠMT	0 Kč	0 Kč
MZ	0 Kč	0 Kč
MV	0 Kč	0 Kč
Mezirezortní rady vlády (komise a výbory)	0 Kč	0 Kč
Úřady práce	0 Kč	0 Kč
Ostatní rezorty státní správy	0 Kč	0 Kč
STÁTNÍ ROZPOČET CELKEM	0 Kč	0 Kč
Kraj	0 Kč	0 Kč
Magistrát	0 Kč	0 Kč
Obec	0 Kč	0 Kč
ÚZEMNÍ ROZPOČTY CELKEM	0 Kč	0 Kč
Prostředky EU	0 Kč	0 Kč
Zahraniční granty mimo EU (EHP/Norsko, USA)	0 Kč	0 Kč
Nadace zahraniční i tuzemské	0 Kč	0 Kč
Sbírky	0 Kč	0 Kč
Sponzorské dary	0 Kč	0 Kč
Příjmy od klientů	0 Kč	0 Kč
Vlastní příjmy	0 Kč	0 Kč
Ostatní (uveďte jaké): ...	0 Kč	0 Kč
OSTATNÍ ZDROJE CELKEM	0 Kč	0 Kč
ZDROJE FINANCOVÁNÍ CELKEM	0 Kč	0 Kč
% spoluúčast MPSV		0,00%
% spoluúčast státních zdrojů*		0,00%

* pokud došlo k povolení překročení limitu spoluúčasti státního podílu ve výši 70 % je nutné přiložit rozhodnutí ředitelem Odboru Evropské unie a mezinárodní spolupráce MPSV České republiky

Zdroj: MPSV

Obr. 19 Tabulka č. 3 Vyúčtování dotace od MPSV



Tabulka č.3.

Vyúčtování dotace (neinvestiční náklady) od MPSV za rok X podle nákladových položek				
Číslo projektu:				0
Nákladová položka		Celkové náklady za rok X	Čerpáno z dotace MPSV	Poznámka - slovní komentář
1. Provozní náklady celkem		0,00 Kč	0,00 Kč	
1.1 Materiálové náklady celkem		0,00 Kč	0,00 Kč	
	- kancelářské potřeby	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- vybavení *	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- pohonné hmoty	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- ostatní materiálové náklady	0,00 Kč	0,00 Kč	
1.2 Nemateriálové náklady celkem		0,00 Kč	0,00 Kč	
1.2.1	Energie	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- elektřina	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- plyn	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- vodné, stočné	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- jiné	0,00 Kč	0,00 Kč	
1.2.2	Opravy a udržování	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- opravy a udržování budov	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- opravy a udržování aut	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- ostatní - konkretizujte	0,00 Kč	0,00 Kč	(pokud bylo čerpáno, položky a částky je nutná rozepsat zde)
1.2.3	Cestovné	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- cestovné zaměstnanců	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- cestovné klientů	0,00 Kč	0,00 Kč	
1.2.4	Ostatní služby	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- telefony	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- poštovné	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- internet	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- nájemné	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- právní a ekonomické služby	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- školení a vzdělávání	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- nehmotný majetek *	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- jiné ostatní služby	0,00 Kč	0,00 Kč	(pokud bylo čerpáno, položky a částky je nutná rozepsat zde)
1.3 Jiné provozní náklady - konkretizujte		0,00 Kč	0,00 Kč	
	-	0,00 Kč	0,00 Kč	
	-	0,00 Kč	0,00 Kč	
	-	0,00 Kč	0,00 Kč	
2. Osobní náklady celkem		0,00 Kč	0,00 Kč	
2.1 Mzdové náklady		0,00 Kč	0,00 Kč	
	- hrubé mzdy	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- OON na DPČ	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- OON na DPP	0,00 Kč	0,00 Kč	
2.2 Odvody sociální a zdravotní pojištění		0,00 Kč	0,00 Kč	
	- pojistné ke mzdám	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- pojistné k DPČ	0,00 Kč	0,00 Kč	
	- pojištění odpovědnosti (Koop.)	0,00 Kč	0,00 Kč	
2.3 Ostatní sociální náklady		0,00 Kč	0,00 Kč	
	- stravenky **	0,00 Kč	0,00 Kč	
Celkové náklady na realizaci projektu		0,00 Kč	0,00 Kč	

Tabulka č.3.

* Pořízení nebo zhodnocení dlouhodobého majetku nepředstavuje způsobilé náklady projektu. V rámci projektu je možné pořídit pouze plnění, která jsou v souladu s příslušnými právními předpisy účtovaná v plné výši přímo do nákladů (mimo jiné dle Zákona o dani z příjmu - v současné době do výše 40.000 Kč u hmotného majetku a do výše 60.000 Kč u nehmotného majetku).

** Stravenky mohou být součástí rozpočtu pouze v případě, že je organizace poskytuje standardně všem svým zaměstnancům.

Datum: Razítko a podpis statutárního orgánu:

Zdroj: MPSV