

Efektivita hospodaření NNO

Praha, květen 2015

Operační program: Lidské zdroje a zaměstnanost

Projekt: Systém evidence a ohodnocení dobrovolnické práce jako nástroje zvýšení transparentnosti a efektivity hospodaření NNO

č. projektu: CZ.1.04/5.1.01/B2.00024

Autoři: Ing. Aleš Sedláček, Ing. Kateřina Brejchová



Obsah

Úvod.....	3
Rentabilita	4
Klasická definice rentability	4
Rentabilita v prostředí neziskových organizací.....	4
Náklady na vlastní správu	4
Účtování bez systému nákladových středisek.....	4
Absurdita nejasných nákladových kategorií.....	5
Příklady výpočtů rentability v prostředí NNO	6
Účtování o dobrovolnické práci	8
Povinnost účtování o dobrovolnické práci	8
Nezávazné stanovisko odboru účetnictví MF.....	8
Příklady možných záznamů do účetní evidence dobrovolnické organizace.....	8
Dobrovolnická práce při běžné činnosti	8
Dobrovolnická práce při pořízení dlouhodobého majetku.....	10
Dobrovolnická práce jako součást hospodářského výsledku.....	11
Závěr	12

Úvod

V této publikaci, třetí na závěr projektu SAFE, se zamýšlíme nad možnostmi vykazování efektivity, resp. rentability v prostředí neziskových organizací se specifíkem dobrovolnické práce. Jako další vstup pro následující úvahy použijeme výstupy z předchozích publikací. Metodiku ILO, upravenou pro česká specifika a pilotovanou v prostředí organizací dětí a mládeže a ekologických. Ta nám slouží k určení ceny dobrovolnické práce. Cenu můžeme stanovit i zjednodušenou metodou pomocí fixní hodinové mzdy, o které rovněž informujeme v předešlých publikacích. Dále se zde budeme podrobně věnovat zaúčtování přijaté dobrovolnické práce.

Rentabilita

Klasická definice rentability

Klasická definice rentability hovoří o poměru zisku a investovaného kapitálu. Kolikrát více jsem vydělal, než jsem investoval. Kategorie zisku pak může být v různých fázích zdanění, kategorie investovaného kapitálu může být například z pohledu jeho zdroje dělena na vlastní či cizí apod.

$$\text{rentabilita} = \frac{\text{zisk}}{\text{investovaný kapitál}}$$

Rentabilita v prostředí neziskových organizací

Rentabilita v prostředí neziskových organizací musí být vnímána odlišně. Obecná definice je šitá na míru obchodním společnostem. Jasně je, že pokud není posláním NNO produkovat zisk, musíme ho ve vzorci nahradit veličinou, která odpovídá charakteru neziskových právních forem. Stejně tak investovaným kapitálem v prostřední neziskových organizací budou například režijní náklady či náklady na pracovní sílu apod.

Náklady na vlastní správu

Zákon o veřejné prospěšnosti v návrzích přináší nový termín. Jsou jím náklady na vlastní správu. Zatímco u nadací je to pojem obvyklý, v prostředí spolků, které jsou nejrozšířenější neziskovou právní formou, takováto účetní kategorie neexistuje a její chápání nebude u všech spolků zcela identické.

U spolků, které účtují projektově, můžeme konstatovat, že náklady, které nejsou součástí projektových nákladových středisek a zůstávají na jakémsi zbytkovém středisku s názvem například Kancelář, jsou náklady na vlastní správu.

Riziko chyby ze zjednodušení hrozí u spolků, které zajišťují nějaký typ služeb nebo nakupují zboží pro své pobočné spolky nebo pro své členy, ať se již jedná o fyzické či právnické osoby. V případě České rady dětí a mládeže je to například úrazové a odpovědnostní pojištění. Nákladem ČRDM je pak pojistné, které není určeno pro vlastní střešní organizaci, ale pro její členy. V některých výkladových doporučeních se však uvádí pojistné jako příklad nákladu na vlastní správu. Tímto dokazují, že ke kategorizaci nákladů nelze přistupovat zcela schematicky a bez zdravého rozumu se neobejdeme.

Účtování bez systému nákladových středisek

Problém nastává, pokud spolek neúčtuje projektově po jednotlivých střediscích. Povinnost takovéhoho účetního členění vzniká například u příjemců dotací či grantů, ale obecně není. Zde by bylo nutné pro vyjádření nákladů na vlastní správu zavést nějakou formu klíčování či analytiky v účetnictví a na konci účetního období podrobit každý náklad zkoumání jeho povahy. Posouzení bude ale vždy velmi subjektivní, a tak je klidně možné, že dva subjekty, které dělají v podstatě tu samou činnost, vykáží zcela odlišná čísla.

Absurdita nejasných nákladových kategorií

Domníváme se, že zákon by neměl požadovat účetní kategorii, která nemá a nemůže mít přesnou definici. Účel tohoto požadavku ze strany státu, tvůrce zákona o statusu veřejné prospěšnosti, je ten, že dárce by měl získat solidní přehled o hospodaření subjektu, kterému se rozmyšlí věnovat nějaké zboží nebo službu, dar, či správně, dle aktuální terminologie, bezúplatné plnění. Pakliže má donor porovnávat zveřejněnou veličinu s jinými zveřejněnými veličinami jiných organizací, pakliže má sledovat trendy v hospodaření, je zcela zásadní, aby nákladové kategorie nepodléhaly subjektivnímu zkreslení. Tedy aby byly definovány pokud možno jednoznačně – a pokud to nelze, aby nebyly požadovány. Zákon o statusu veřejné prospěšnosti je norma soukromoprávní, která má stanovit soubor požadavků k ochraně a motivaci dárců – soukromých osob. Stát by neměl požadovat výkaznictví, pokud ho sám nedokáže využít, natož nabídnout neziskové organizaci nějakou kompenzaci za navýšenou administrativu, kterou nově požaduje. Zákon je stále v legislativním procesu a není zřejmé, v jaké podobě bude nakonec předložen do Poslanecké sněmovny.

Příklady výpočtů rentability v prostředí NNO

Jedním z výstupů projektu SAFE je metodika k určení hodnoty dobrovolnické práce. Právě tato hodnota může být oním ziskem nad zlomkovou čarou ve vzorci rentability. Modelovou situací v prostředí organizací dětí a mládež jsme se podrobněji zabývali ve výstupu Analýza dobrovolnické práce v ČR. Tam jsme použili následující vztah:

$$\text{dotační rentabilita} = \frac{\text{hodnota dobrovolnické práce v organizaci}}{\text{dotace poskytnuté organizaci}}$$

Navržený výpočet zahrnuje v položce poskytnuté dotace i prostředky poskytované na ostatní (nemzdové) náklady, věcně správnější by pak bylo posuzovat výši dotace poskytované na mzdové náklady organizace a náklady na dobrovolníky v organizaci s hodnotou jejich práce. Takový výpočet by ovšem vyzněl ještě více ku prospěchu dobrovolnických organizací

Pokud dokážeme kalkulovat i náklady na dobrovolníky, můžeme postupovat následovně:

$$\text{rentabilita dobrovolnické práce v organizaci} = \frac{\text{hodnota dobrovolnické práce v organizaci}}{\text{náklady na dobrovolníky v organizaci}}$$

...kde do nákladů na dobrovolníky lze započíst například náklady na pracovní pomůcky, proplacené jízdné, stravu, kterou dobrovolníci neplatili, poměr režijních nákladů na zajištění dobrovolnické administrativy apod.

Pohled můžeme ovšem ještě více zobecnit a pustit se do porovnání rentability, například s organizací, která dobrovolnickou práci nevyužívá. Zde bychom postupovali následovně:

$$\text{rentabilita pracovní síly} = \frac{\text{hodnota placené práce} + \text{hodnota dobrovolnické práce}}{\text{náklady na pracovníky} + \text{dobrovolníky v organizaci}}$$

Hodnota placené práce je rovna výši mzdy a odvodů, hodnota dobrovolnické práce je stanovena, například dle metody ILO či ohodnocena fixní hodinovou mzdou, dle doporučení projektu SAFE. Náklad na pracovníka je jeho mzda i další náklady zaměstnavatele, jako například školení, poměr režijních nákladů. Náklady na dobrovolníka jsme popsali výše.

U každého způsobu výpočtu je vhodné uvádět, jak byl kalkulován. Tím se zvyšuje transparentnost sdělení směrem dovnitř i vně organizace.

Účtování o dobrovolnické práci

Povinnost účtování o dobrovolnické práci

Další otázka, kterou si musíme v souvislosti s prezentací ekonomických ukazatelů položit, zní, zda je nutné, aby byla dobrovolnická práce součástí účetnictví. Na jednu stranu má účetnictví věrně zobrazovat a popisovat skutečný stav účetní jednotky, na druhou stranu zákon striktně nepožaduje účtování o dobrovolnické práci. Jak jsme podrobně řešili na seminářích, pořádaných na závěr projektu SAFE, neziskové organizace dnes o dobrovolnické práci účtují pouze v případě, že to donor vyžaduje a organizace tak musí činit, například pro účel kofinancování dotace. Pro organizaci to znamená administrativní zátěž, ale někdy je to jediná možnost, jak splnit podmínku požadovaného kofinancování. Obzvláště je to problém u menších organizací, které pracují například s ohroženými skupinami dětí a mládeže, od které ani nemají možnost vybrat členské příspěvky či požadovat po rodičích podíl na činnosti organizace. Ukazatel rentability jsou ukazatel ekonomické a lze s nimi pracovat pro účely výkaznictví bez ohledu na zanesení dobrovolnické práce do účetnictví. Měli bychom být ale schopni, byť mimoúčetně, prokázat hodnoty, se kterými kalkulujeme.

Nezávazné stanovisko odboru účetnictví MF

Překvapivé bylo nezávazné stanovisko odboru účetnictví MF na závěrečné konferenci projektu SAFE, kde byla vyjádřena vůle k akceptaci mimoúčetního vedení evidence dobrovolnické práce pro účely kofinancování státních dotací. O příslušné metodice, jak by měla tato mimoúčetní evidence vypadat, budeme dále s MF jednat.

Příklady možných záznamů do účetní evidence dobrovolnické organizace

Pakliže se organizace rozhodne o dobrovolnické práci účtovat, doporučujeme následující, variantní postupy. Kromě slovního postupu uvádíme i schematický účetní T zápis.

Dobrovolnická práce při běžné činnosti

Dobrovolnická práce je poskytována (darována) při běžné činnosti organizace.

Př.: Dobrovolný vedoucí dětského oddílu odpracoval na jednodenní akci oddílu 10 hodin.

37.		

1	1400	1400 2

68.		

	1400	1

51.	
2	1400

1. Do výnosů organizace je zaúčtována hodnota odpovídající námi navržené průměrné hodnotě dobrovolné práce (140,- Kč/1hod.) za celých 10 hodin – tj. 1 400,- Kč. Organizace přijímá práci dobrovolníka jako bezúplatné plnění (dar). Záznam je současně proveden na účet 37.
2. Do nákladů organizace je promítnuta spotřeba práce dobrovolníka v celkové hodnotě 1.400,- Kč, záznam je proveden současně na účet 37.

Přijatá dobrovolnická práce díky své okamžité spotřebě přímo neovlivňuje hospodářský výsledek organizace. Organizace, která je veřejně prospěšným poplatníkem s úzkým základem daně (např. spolek) nemusí řešit uplatnění osvobození daru od daně z příjmu právnických osob.

Př.: Organizace buduje svépomocí dřevostavbu kuchyně na táborové základně. Dobrovolníci odpracovali na této stavbě celkem 500 hodin.

37.		
1	70000	70000 2

90.		
	70000	1

4	
2	70000

Dobrovolnická práce při pořízení dlouhodobého majetku

Dobrovolnická práce jako kapitálový dar

1. Dobrovolnická práce je zaúčtována jako kapitálový dar (s doporučením analyticky sledovat odděleně). Současně je záznam proveden na účet 37.
2. Spotřeba dobrovolnické práce je zaznamenána na pořizovací účet dlouhodobého majetku 04, opět s podvojným záznamem na účtu 37.

Výše uvedeným postupem jsme vypořádali příjem i spotřebu práce dobrovolníka. Po zahájení užívání nemovitého majetku je však třeba připomenout, že přijatý dar se bude promítat i nadále.

Př.: Pro zjednodušení použijeme opět příklad vybudované kuchyně tábora. Kromě částky 70 000,- Kč, která představuje hodnotu práce dobrovolníků, byly na stavbu spotřebovány ještě další náklady pořízení (materiál, služby) v hodnotě 130 000,- Kč. Celková pořizovací hodnota stavby tak představuje částku 200 000,- Kč.

Pro účetní odpisy jsme zvolili dobu odepisování 20 let (240 měsíců).

V jednotlivých letech užívání bude třeba zpětně promítnout do hospodářského výsledku skutečnost, že část stavby byla pořízena prací dobrovolníků.

02.	90.	
-----	-----	
PS 200000	2 3500 70000 PS	
08.	55.	64.
-----	-----	-----
10000 1	1 10000	3500 2

Jako počáteční stav je uvedena hodnota stavby na účtu 02. a dále hodnota práce dobrovolníků, kterou jsme v předchozím příkladu převzali jako kapitálový dar na účet 90.

1. Je proveden roční odpis užívané stavby.
2. Do výnosů je aktivována poměrná část hodnoty dobrovolnické práce a o tu je snížen i kapitálový účet 90.

To v praxi znamená, že náklad v podobě odpisu je snížen o hodnotu práce dobrovolníků, která se v jednotlivých letech bude promítat do výnosů organizace.

Dobrovolnická práce jako součást hospodářského výsledku

Dobrovolnou práci při pořizování dlouhodobého majetku ovšem nemusíme chápat jako kapitálový dar.

Do účetní evidence ji je možno promítnout i následujícím způsobem:

Pracujeme se stejným příkladem, jako v případě B1, tedy s prací dobrovolníků při výstavbě táborové kuchyně.

<p>37.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1 70000</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">70000 2</td> </tr> </table>			1 70000	70000 2	<p>68.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">70000</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">1</td> </tr> </table>			70000	1
1 70000	70000 2								
70000	1								
<p>04.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">2 70000</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>				2 70000					
2 70000									

1. Dobrovolnickou práci jsme zaúčtovali jako přijatý dar na účet 68, proti zápisu na účtu 37.
2. Spotřebu práce zaúčtujeme na pořizovací účet 04, proti účtu 37.

Celková hodnota přijaté dobrovolnické práce se promítne do hospodářského výsledku organizace v roce jejího přijetí. S daňového pohledu se bude jednat o neosvobozený dar.

V průběhu užívání nemovitosti pak bude možné odepisovat nemovitost běžným způsobem bez aktivace spotřebované dobrovolnické práce z účtu 90.

Obdobně jako o pořizování dlouhodobého majetku je možné zvolit jeden z navržených způsobů účtování i pro pořizování majetku na skladech – např. pokud má organizace vlastní ediční činnost a některý z autorů zpracuje texty nebo ilustrace zdarma jako dobrovolník apod.

Závěr

Aplikací výše popsaných metod a postupů můžeme dokázat, že dobrovolnická organizace může být ve skutečnosti daleko efektivnější než skvěle administrovaná malá profesionální organizace, která však nedokáže potenciál dobrovolnictví využít. Důležité je, aby si dobrovolnické organizace tuto skutečnost uvědomovaly a samy svou prezentací pomáhaly ovlivňovat veřejné mínění. Dobrovolnictví je stále často veřejností vnímáno velmi úzce. Projekt SAFE si kladl za cíl mj. upozornit na obrovský ekonomický přínos a pomoci dobrovolnickým organizacím s těmito informacemi nakládat. Dle reakcí na závěrečné konferenci i při rozhovorech na seminářích se zástupci testovaných organizací vyjadřovali ve smyslu, že ani netušili, kolik času a jakou hodnotu ve prospěch dětí, mládeže a životního prostředí věnují.