

Financování příspěvkových organizací v kultuře a dopady změn zákonných parametrů na reálné zobrazení ekonomiky organizací tohoto typu

The Financing of the Contributory Organizations and Effects of Changes in the Legal Parameters for the Real Economy of these Organizations

*Jana Dvořáková**

ABSTRAKT

Dlouhodobě se divadla působící na území České republiky potýkají s nedostatkem finančních prostředků na zajištění jejich provozu, a to bez ohledu na to, zda jde o divadla zřizovaná veřejným sektorem nebo sektorem soukromým. Regionální vícesouborová divadla jsou zřizována převážně municipalitami v podobě příspěvkových organizací, a tudíž příspěvek na jejich provoz od zřizovatele tvoří největší podíl všech dotací poskytovaných z veřejného sektoru. Je evidentní, že regionální divadla se stávají pro veřejné rozpočty municipalit finanční zátěží, která se zvyšuje snižujícími se daňovými příjmy. Východiskem z této situace se nabízí aplikace podobných modelů, které jsou běžně uplatňovány v západních zemích EU, kdy jsou do financování takto velkých organizací zapojeny nejen municipality, ale také ve větší míře regiony či stát. Divadla, založená v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. v platném znění mající statut příspěvkové organizace, mají také k dispozici několik zákonných nástrojů, jak se částečně vyrovnat s nedostatkem finančních prostředků. Cílem tohoto příspěvku je jednak poukázat na nevyrovnané rozložení finanční podpory z veřejných zdrojů na financování regionálních vícesouborových divadel, který vychází z dlouhodobého pozorování vývoje ve financování těchto institucí v České republice i v kontextu se standardně nastavenými pravidly financování obdobných organizací v zahraničí. A dále je cílem tohoto příspěvku zjistit, jak mohou zákonné normy reálně ovlivnit výsledky hospodaření divadel a jejich ekonomický stav. V tomto příspěvku budou analyzována vybraná regionální vícesouborová divadla zřizovaná municipalitami a dále divadlo zřizované Ministerstvem kultury ČR, která mají právní formu příspěvkové organizace.

Klíčová slova: Rozpočet; Příspěvková organizace; Vícesouborová regionální divadla; Vícezdrojové financování; Municipality; Fond reprodukce investičního majetku; Územně samosprávný celek.

ABSTRACT

Long run, the theatres, acting on the territory of the Czech Republic are faced with a shortage of financial resources to ensure their operation, irrespective of whether it is a theatre founded by the public sector or the private sector. Multi-ensemble regional theatres are established mainly municipalities in the form of subsidized organizations and therefore a contribution for

* Jihočeské divadlo, p.o., ekonomický ředitel

their operation from the founder, make up the largest share of all subsidies provided by the public sector. It is evident that regional theaters have become public budgets of municipalities financial burden that increases by tax revenue decreasing. The way out of this situation, there is models that is commonly applied in western EU countries, when they are in the financing of such large organizations involved not only municipalities but also regional or state level.

The theatres, founded in accordance with the law no 250/2000 Coll., as amended, which have the status of contributory organisations have at their disposal several legal instruments, both partially deal with the lack of financial resources. The aim of this contribution is to point out unbalanced distribution of financial support from public resources for the financing of multi-ensemble regional theaters, which is based on long-term trends of developments in the financing of these institutions in the Czech Republic and in the context of the standard rules with funding similar organizations abroad. And than the aim of this contribution is to find out how legal norms can affect the results of real bodies of management of the theatres and their economic status. In this contribution will be analyzed selected multi-ensemble regional theatres established by municipalities and the Ministry of culture of the Czech Republic, which have the status of contributory organization.

Key words: Budget; Contributory organization; Multi-ensemble regional theatres; Multi – source financing; Municipalities; Reproduction of the capital assets fund; Territorial self-governing unit.

JEL Classification: G30

Úvod

V současné době existuje na území České republiky poměrně rozmanitá síť právních forem divadel, která jsou zakládána jednak podnikatelským sektorem, zejména ta komerčně založena a jednak veřejným sektorem, který je zřizuje k zabezpečení veřejně prospěšných činností. V pořadí druhá jmenovaná divadla jsou charakteristická svou neziskovostí, nejsou tedy zakládána za účelem zisku a jejich provoz je dotován veřejnými rozpočty prostřednictvím provozního příspěvku poskytovaný jejich zřizovateli. Podle Krejčí (2009) tak tento příspěvek pokrývá 70-80 % jejich rozpočtu. Vícesouborová regionální divadla, o nichž především tento článek pojednává, jsou převážně zřizována municipalitami, výjimečně v určitém podílu dané municipality a územně samosprávného celku, případně státem (Národní divadlo). Tento fakt je do značné míry v posledních letech dostává do velmi tíživé finanční situace, neboť příspěvek na provoz od zřizovatele sotva pokrývá mzdové náklady a část závazných ukazatelů jako jsou náklady na energie, odpisy, opravy majetku a náklady mzdové. Státní dotace společně s dotacemi územně samosprávných celků představují cca 10% rozpočtu těchto divadel (Dvořáková, Kouřilová, 2012) a dofinancovávají tak deficity, které nejsou divadla schopná zajistit příjmy z vlastních produkcí. Nabízí se otázka, proč by repertoárová regionální divadla měla existovat v takovém rozsahu a ukrajovat tak velkou část obecních prostředků, když nemají větší podporu na úrovni státu a regionu. Regionální repertoárové divadlo poskytuje kulturní službu v podstatě všem věkovým a vzdělanostním kategoriím obyvatelstva nejen v místě, kde je zřízeno, ale i obyvatelům z přilehlého regionu. Regionální divadlo také většinou provozuje nejnáročnější žánr a tím je opera, někdy opera společně s operetou a zaručuje tak jejich dostupnost především středoškolsky a vysokoškolsky vzdělaných diváků, byť představují poměrně úzkou skupinu diváků. Regionální vícesouborové divadlo představuje subjekt spotřebovávající státní dotace, má přínos pro oblast, ve které působí. Na jedné straně v podobě sociálních a estetických užitek a na druhé

straně přináší ekonomický užitek u dodavatelů a subdodavatelů prostřednictvím multiplikačních efektů v daném odvětví. Na základě předchozího výčtu pozitivního vlivu regionálních divadel je jasné, že by měla být existence vícesouborových divadel zachována a že by se měl najít optimální model v jejich financování. Cílem příspěvku je zjistit, zda je nutné zapojit více do financování regionálních divadel stát a územně samosprávné celky, jestli existuje možnost větší podpory z řad soukromých dárců a zda může být vytvořen optimální model vícezdrojového financování divadel regionálních divadel tak, aby se mohla umělecky rozvíjet. To vše samozřejmě v legislativním rámci, s nastavenými vnitřními kontrolními systémy a dohledem kontrolních státních orgánů. Otázkou také zůstává, zda právní forma příspěvkové organizace je pro regionální vícesouborová divadla vhodná a zda by její existenci lépe nezajišťovala právní forma jiná nebo úprava stávající. Dále je cílem příspěvku zhodnotit, jak se příspěvkové organizace resp. divadla, zřizované dle zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územně samosprávných celků, vyrovnávají s faktem různé úrovně stanoveného příspěvku na provoz a dosažených vlastních výnosů na provoz a jak účtují dle vyhlášky č. 549/2004 Sb. v platném znění¹, o všech účetních případech a krytí investičního fondu povinně těmito organizacemi zřizovaný, pakliže dochází k dlouhodobému podfinancování a jeho nekrytí. Jedná se o fond reprodukce investičního majetku (dále jen FRIM), který je tvořen organizací k financování svých investičních potřeb, oprav malého a velkého rozsahu, případně je jeho část odvedena do rozpočtu zřizovatele. Další oblast, která bude zkoumána, je oblast daňová a to konkrétně daň z přidané hodnoty, kterou jsou zatíženy jak příjmy z hospodářské činnosti, tak nákladové položky v podobě odběru zboží či služeb ze zahraničí.

Literární přehled

Vícesouborová regionální divadla existující v podobě příspěvkové organizace, hospodaří s prostředky získanými vlastní činností a příspěvkem přijatým z rozpočtu zřizovatele, který je závislý na výkonech organizace, příp. jiných kritériích a bývá ve většině případů doplněn subvencí územně samosprávných celků a případně státu. Závazným se pro ně stává rozpočet, který představuje jeden ze základních typů zákonných finančních analýz. Rozpočet se soustředí hlavně na příjmy a výdaje v hlavní a vedlejší činnosti a při finanční analýze se pracuje s jejich plněním či aktivitou (Hrůza, 2012). Příjmy rozpočtu regionálních divadel, resp. příspěvkových organizací, jsou stejně jako jejich výdaje, příjmy a výdaje rozpočtu územně samosprávných celků a municipalit. A stejně jako jde o zákonitost vyrovnání rozpočtu těchto územně samosprávných celků a municipalit, musí být rozpočet divadel, resp. příspěvkových organizací, vyrovnáný. Vzhledem k tomu, že by neměl být narušen rozpočtový proces (pracovní postup pro sestavování, projednávání, schvalování, plnění a kontrolu realizace rozpočtu) územně samosprávného celku a municipalit, je nutné, aby sestavování rozpočtu příspěvkové organizace navazoval na rozpočtový proces těchto veřejných rozpočtů (Jurajdová, 2004).

Rozpočet těchto organizací je stanovován zřizovatelem a je pro ně závazný, v konečném výsledku má být vyrovnáný a hospodaření končit v závěru kalendářního roku s nulovou hodnotou. V rámci rozpočtu jsou stanovovány závazné ukazatele, které musí organizace

¹ Vyhláška č. 549/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění vyhlášky č. 477/2003 Sb. Vyhlášku č. 549/2004 Sb. nahradilo její aktualizované znění č. 410/2009 Sb. a pro rok 2013 pak vyhláška č. 460/2012 Sb..

dodržet v nastavených hodnotách, jinak hrozí sankce od zřizovatele za porušení rozpočtové kázně např. v podobě odvodu finančních prostředků do rozpočtu zřizovatele. (Dvořáková, 2012).

Finanční plán obsahující výkaz zisku a ztrát a účetní rozvahu by podle Kaisera (2009) měl být sestavován na pět let, tak aby byly realizovány všechny nastavené strategie včetně ověření jejich finančního dopadu. U zavedených organizací tento plán může být sestaven na období tři let a u velmi mladých organizací je doporučováno sestavit finanční plán minimálně pětiletý. Praxe příspěvkových organizací (regionálních divadel) je sestavovat rozpočet na další kalendářní rok a v rámci své finanční strategie sestavovat rozpočtový výhled, který zpravidla bývá dvou až tříletý.

Náklady jsou peněžní částky, které organizace účelně vynaložila na získání výnosů. Jedno z nejpoužívanějších kritérií je členění dle druhů. Tak jsou také rozčleněny v rozpočtu příspěvkových organizací:

- Spotřeba materiálu
- Spotřeba energií
- Spotřeba a použití externích prací a služeb
- Mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění
- Odpisy
- Finanční náklady
- Daně
- Ostatní náklady (Boukal, 2007)

Obecně divadla podporovaná z veřejných zdrojů tak kryjí fixní náklady poskytovanou dotací zřizovatelem a variabilní náklady dotacemi poskytnutými krajem a státem a svou vlastní produkcí a zajišťují tak určitou uměleckou nadstavbu. Snižováním dotací na krytí fixních nákladů dochází zpravidla ke snižování počtu zaměstnanců, kdy není možné zaručit uměleckotechnický servis a výrobu, v rámci úspor základního materiálu dochází k redukci nastudovávaných inscenací. Snižováním dotací na úhradu variabilních nákladů nemohou divadla realizovat zvyšování umělecké kvality prostřednictvím kvalitních režijních týmů a umělců, marketingových koncepcí. De facto snižováním obou typů nákladů sebou přináší omezení v poskytování kvalitních kulturních služeb, dochází k odlivu diváků, což se v konečném důsledku projeví i v omezení vlastní produkce a zpětně zhoršením ekonomických ukazatelů.

Výnosy jsou peněžní částky, které příspěvková organizace získala z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich úhradě. (Boukal, 2007).

Výnosy příspěvkových organizací jsou členěny, stejně jako náklady, dle druhů a to:

- Tržby za vlastní výkony
- Tržby z prodeje služeb
- Tržby z nájmu

- Tržby za prodané zboží
- Zúčtování fondů
- Finanční a jiné výnosy
- Příspěvky na provoz (od zřizovatele/municipality, územně samosprávného celku, státu)

Příspěvkové organizace také disponují prostředky svých peněžních fondů, peněžními a nepeněžními dary od fyzických a právnických osob, granty a jinými subvencemi. Vytváří dle §29 zák. č. 250/2000 Sb. v platném znění čtyři peněžní fondy, jejichž zůstatky se po skončení roku převádějí do následujícího roku, z nichž tři lze použít v průběhu roku v podstatě na krytí neočekávaných výdajů nebo k překlenutí nepříznivého stavu hospodaření (rezervní fond, investiční fond, fond odměn) (Dvořáková, 2012). V případě čerpání finančních prostředků těchto fondů příspěvkovými organizacemi dochází ke zvyšování hodnoty v položce Zúčtování fondů a tím i ke zvýšení podílu financování na rozpočtu organizace. Stručný popis účelu tvorby fondů, jejich tvorby a užití je uveden níže.

a) Rezervní fond – je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o případné převody do fondu odměn. Zdrojem rezervního fondu mohou být též peněžní dary.

Rezervní fond používá příspěvková organizace

- k dalšímu rozvoji své činnosti,
- k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady,
- k úhradě případných sankcí uložených jí za porušení rozpočtové kázně,
- k úhradě své ztráty za předchozí léta.

b) Investiční fond vytváří příspěvková organizace k financování svých investičních potřeb. Jeho zdrojem jsou

- peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu,
- investiční dotace z rozpočtu zřizovatele,
- investiční příspěvky ze státních fondů,
- příjmy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí,
- dary a příspěvky od jiných subjektů, jsou-li určeny nebo použitelné k investičním účelům,
- příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace,
- převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.

Investiční fond příspěvkové organizace se používá

- k financování investičních výdajů,
- k úhradě investičních úvěrů nebo půjček,
- k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil,
- k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav majetku ve vlastnictví zřizovatele, který příspěvková organizace používá pro svou činnost; takto použité prostředky se z investičního fondu převádějí do výnosů příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace, resp. divadla v průběhu let shromažďovaly ve svém FRIM poměrně velké finanční prostředky, které vydávaly na obnovu majetku s velkou nepravidelností a tak docházelo v tomto fondu k neefektivnímu vázání finančních prostředků. Na druhou stranu se nedostávalo z veřejných rozpočtů finančních prostředků na provoz takto zřizovaných organizací, a proto došlo vyhláškou č. 549/2004 Sb. v platném znění

k postupným úpravám v čerpání FRIM. V počátečním období působení vyhlášky bylo možno nejprve profinancovat vedle investičních záměrů opravy rozsáhlého charakteru a později se přidaly i opravy menšího charakteru. Pokud dochází z důvodů podfinancovanosti organizace k nekrytí FRIM v závěru roku, zúčtoval se tento nepokrytý rozdíl záporně na straně odpisů, v současné době se tyto rozdíly zúčtovávají do výnosů. Vedle této zákonné aplikace může zřizovatel nařídit odvod do jeho rozpočtu, kdy ponechá příspěvkové organizaci určitý podíl vytvořeného FRIM na opravy a plánované investice.

c) Fond odměn, je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do výše jeho 80 %, nejvýše však do výše 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy.

Tvorbu fondu odměn provede příspěvková organizace na základě schválení výše zlepšeného výsledku hospodaření a jeho rozdělení zřizovatelem.

Z fondu odměn se hradí odměny zaměstnancům. Přednostně se z fondu odměn hradí případné překročení prostředků na platy, jehož výše se zjišťuje podle zvláštního právního předpisu.

d) Fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen základním přidělem na vrub nákladů příspěvkové organizace z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonávanou práci. Tento fond je naplňován zálohově z roční plánované výše v souladu s jeho schváleným rozpočtem ve výši 1 % z úhrnu hrubých mezd a je určen k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb a je určen zaměstnancům v pracovním poměru k příspěvkové organizaci, případně rodinným příslušníkům zaměstnanců a jiným fyzickým nebo i právnickým osobám.

Další příjmy, výši tvorby a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

V případě realizace zisku v příspěvkové organizaci *zákon o dani z příjmů* stanovuje, že nezdaněný zisk je použit na poskytování dalších služeb. Komplikovanost zdanění příspěvkové organizace spočívá v rozdílných příjmech, které realizuje. Příjmy, které vyplývají z poslání organizace (hlavní příjmy) nejsou předmětem zdanění a příjmy získané z vedlejších činností jsou předmětem zdanění.

Za vedlejší činnosti, jejichž příjmy jsou předmětem daně, patří:

- příjmy z reklam
- příjmy z členských příspěvků, vyjma těch, které jsou osvobozeny (např. členské příspěvky přijaté profesními komorami s povinným členstvím
- z nájemného (Boukal, 2007)
- příjmy ze ziskové hlavní činnosti
- příjmy z hospodářské činnosti (Jurajdová, 2004)

Dalším důležitým momentem ve zdaňování příspěvkových organizací je oblast *daně z přidané hodnoty*, kterou upravuje zákon č. 235/2004 sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o univerzální daň ze spotřeby, která se vybírá na každém stupni zpracování, a to ve výši odpovídající nově vytvořené hodnotě. Všechny příjmy z vedlejší činnosti uvedené výše jsou zdaněny, jestliže příspěvková organizace je osobou povinnou k dani a to je tehdy, uskuteční-li ekonomické činnosti a jejich obrat překročil 1 mil. Kč nejdéle za předcházejících 12 měsíců.

S daní z přidané hodnoty se divadla setkávají i v další činnosti, která není z hlediska dosahování příjmů posuzována jako hospodářská činnost, a to v oblasti uměleckých honorářů zahraničních umělců. V daném případě jde tedy o poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani (§2/1/b) s místem plnění v ČR (§9/1).

Povinnost odvést daň má pak kromě jiných plátce, kterému je poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku podle §9/1 osobou povinnou k dani, neusazenou v tuzemsku (§108/1/b). Osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku se v souladu s §108/2 rozumí zahraniční osoba povinná k dani (tedy osoby z území mimo EU) nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Osobou registrovanou k dani v jiném členském státě se rozumí podle §4/1/g osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy (v řadě zemí EU se přiděluje i DIČ, které platí pouze na území daného státu, nemá atributy evropského DIČ).

Dle těchto ustanovení musela divadla zjišťovat, zda zahraniční poskytovatel uměleckého výkonu je plátcem daně z přidané hodnoty v zemi, kde zdaňuje své příjmy a pakliže na tomto území byl plátcem této daně, potom i na území ČR, kde umělecký výkon poskytnul (v tomto případě v divadle), za něj muselo být odvedena daň z přidané hodnoty v základní sazbě, a to včetně odměn (poskytnuté ubytování, letenky apod.) bez nároku na odpočet. V případě, že zahraniční umělec nebyl ve své zemi plátcem daně z přidané hodnoty, nebyl jeho honorář touto daní zpoplatněn ani na území ČR. Z takto nastavených daňových povinností je patrné, že nákladovost zahraničních hostů se divadlům zvyšuje.

Zákon o dani z přidané hodnoty však v roce 2013 přichází s další novinkou, která zpoplatňuje služby poskytované zahraničními umělci všem bez výhrady.

Zahraníční umělec (bez ohledu na to, zda jde o umělce z EU nebo mimo EU) jednající sám za sebe (případně ho může někdo zastupovat jako zprostředkovatel) je

- osobou povinnou k dani
- osobou neusazenou v tuzemsku
- poskytuje službu s místem plnění v tuzemsku

V takovém případě plátce, který je příjemcem služby, je povinen přiznat daň z přidané hodnoty z příslušného plnění.

Zda jde o plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet závisí na způsobu použití uvedené služby – v daném případě lze předpokládat, že půjde obvykle o plnění bez nároku na odpočet.

Úhrada ubytování, proplacení cestovních výloh apod. je součástí odměny příslušného umělce. Způsob úhrady není podstatný. Tedy odměna zahraničního umělce je kalkulována např.

- vlastní honorář
- náklady na dopravu
- náklady na ubytování
- diety
- další náklady

To vše je součástí odměny umělce, celková částka odměny podléhá dani z přidané hodnoty. Pouze ubytování a doprava, která je zahraničnímu umělci poskytnuta z vlastních zdrojů plátce (přeprava dopravními prostředky plátce nebo ubytování zahraničního umělce ve vlastních ubytovacích kapacitách) je bezúplatné plnění, které nepodléhá dani z přidané hodnoty.

Z výše uvedeného je zřejmé, že rozpočty příspěvkových organizací jsou zatíženy povinností odvádět daň z přidané hodnoty za zahraniční umělce bez nároku na odpočet a minimálním odpočtem v případě, že se stanou plátcem daně z přidané hodnoty v hospodářské činnosti. Jediným východiskem pro divadla z této situace je buď poskytnutí výjimky, a to nezatížením hospodářské činnosti a zahraničních uměleckých výkonů touto daní nebo tím, že by se divadla ve formě příspěvkových organizací stala plně plátcem daně z přidané hodnoty.

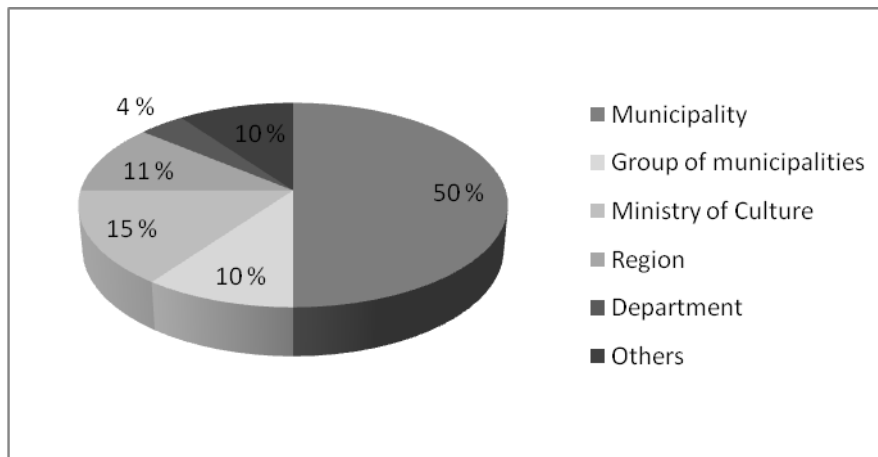
Financování divadel v zahraničí vychází z historických zvyklostí dané země, obecně lze říci, že se na jejich kofinancování podílí stát, spolkové země (či regiony) a město v určitém podílu. Na rozdíl od České republiky však v těchto zemích si zástupci politické reprezentace a široké veřejnosti uvědomují společenskou odpovědnost za vytváření a spravování divadelních sítí, ale i jiných kulturních organizací (muzea, knihovny, filharmonie apod.), které podporovali a podporují národní identitu a o jejich financování se v určitém poměru podělí a nenechají provozovat divadla jedním veřejným rozpočtem. Financování jedním veřejným rozpočtem je zde míněno mírně s nadsázkou, neboť podporu státu a územně samosprávných celků v České republice můžeme považovat za marginální (méně, než 10 % rozpočtu divadel). Kofinancování divadel v německých zemích je realizováno městem a spolkovými zeměmi, zhruba stejným podílem. Stát se na jejich financování nepodílí, nebo jen výjimečně. Na financování divadel v Rakousku se podílejí: stát, spolkové země i města, např. vídeňská divadla jsou podporována z 1/3 státem a ze 2/3 městem, přičemž procento soběstačnosti musí dosáhnout 20 %. Severské země podporují svá divadla v podstatě v poměru 50 % stát a 50 % místní samospráva. V Holandsku je stanovena minimální hranice soběstačnosti na 15 %, 60 % rozpočtu divadel kryjí regionální rozpočty a stát zbytek. Na cca 50 % na rozpočtu divadel v Dánsku se podílí stát. Zcela odlišný model financování je ve Švýcarsku, kdy se na financování divadel podílí soukromá sféra, která převyšuje podíl státu téměř dvojnásobně a procento soběstačnosti dosahuje tento neziskový sektor 25 %, což je o téměř 10 % méně, než v Německu. V Anglii jsou divadla financována z 25 % v podstatě státem, který je zde zastupován Radou pro umění, 25 % rozpočtu zajišťuje stát a 50 % musí zajistit samo divadlo (Nekolný a kol. 2006). V tabulce č. 1 je uvedeno rozložení veřejné dotace u vybraných rakouských zemských divadel v roce 2011 a následně na obrázku č. 1 je uveden podíl veřejných rozpočtů na celkové dotaci 24 francouzských oper vyjma Opéra de Paris.

Tab. 1: Podpora Zemských regionálních divadel v Rakousku

Město	Podpora celková v EUR	Region	Municipality	Stát
Graz	43,3 million (100 %)	21,4 (49,4 %)	17,5 (40,4 %)	4,4 (10,2 %)
Linz	40,6 million (100 %)	24,9 (61,4 %)	12,2 (30,0 %)	3,5 (8,6 %)
Innsbruck	20,6 million (100 %)	9,4 (45,6 %)	7,7 (37,4 %)	3,5 (17,0 %)
Salzburg	14,5 million (100 %)	5,75 (39,7 %)	5,75 (39,7 %)	3,0 (20,6 %)
Klagenfurt	19,5 million (100 %)	9,9 (50,8 %)	6,6 (33,8 %)	3,0 (15,4 %)

Zdroj: Konference "Reforma financování a správy regionálních divadel a orchestrů, Praha 2013"

Obr. 1: Podíl veřejných rozpočtů na celkové dotaci francouzských operních domů v roce 2010 v %



Zdroj: Konference "Reforma financování a správy regionálních divadel a orchestrů, Praha 2013

V České republice, kde divadelní síť je postavena na německých základech, neboť, jak uvádí J. Hermann (2010), české území bylo až do roku 1945 přirozenou součástí německého kulturního prostoru, proto na našem území probíhaly v zásadě shodné vývojové procesy jako v kulturním prostoru německém. Je proto logické, že tak významné instituce, jejichž přesah působení je v mnohých případech nadregionální, by měly být podporovány výše uvedenými územně samosprávnými celky a státem. Tuto hypotézu navíc podporuje i fakt, že téměř 40 % diváků těchto divadel se generuje z regionu mimo území statutárních měst, kterými jsou zřizovány.

Metodika

V tomto příspěvku bude sledován vedle vlastního podílu divadel na celkových příjmech, také struktura dotací resp. příspěvků na provoz poskytovaných municipalitami, regiony a státem v daném období, ze kterých vyplyne podíl kofinancování veřejným sektorem v rozmezí let 2007 - 2012 a tudíž i současně uplatňovaný model financování těchto institucí. Tato divadla jsou zřizována v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. v platném znění, jedno přímo Ministerstvem kultury ČR a ostatní divadla zřizovaná podle stejného zákona, ale municipalitami, respektive statutárními městy. Všechna divadla mají statut příspěvkové organizace.

U třech divadel budou sledovány pohyby na FRIM a zjišťováno, zda v průběhu let 2007 – 2011 byla vybraná divadla nucena, s ohledem na jejich vývoj hospodaření, použít ustanovení vyhlášky č. 549/2004 Sb. v případě finančního nekrytí tohoto fondu a jaký měl tento fakt dopad na vypovídací schopnost dosaženého hospodaření.

Vliv DPH na hospodaření divadel v podobě povinného odvodu DPH z vedlejší (hospodářské činnosti) a za poskytnuté služby ze zahraničí (honoráře za umělecké výkony) bude sledováno u vybraného divadla v rozmezí let 2007 – 2013 (rok 2013 je zde zobrazen k datu 31.10.2013).

Díky použité časové řadě u každého subjektu a jejich sledovaných ekonomických ukazatelů tak rozdíly mezi subjekty není třeba obtížně hodnotit. Tam, kde není uvedena hodnota, se nepodařilo získat potřebné údaje.

Vzhledem k tomu, že si sledované subjekty nepřály být v rámci tohoto příspěvku identifikovány, jsou dále v textu označeny jako subjekt A, subjekt B, subjekt C, subjekt D a subjekt E. Identifikační údaje o sledovaných subjektech jsou uloženy u autorky příspěvku.

Výsledky a diskuse

Na základě provedené analýzy struktury příjmů vybraných vícesouborových divadel můžeme konstatovat, že vlastní podíl jednotlivých divadel na celkových příjmech se pohybuje v rozmezí 13 – 37 %, resp. mezi 13 – 21 %. Sledovaný subjekt C dosahuje vysoký podíl vlastních příjmů na celkových příjmech díky open air produkci, kterou provozuje každoročně v letních měsících. Z tohoto důvodu dochází u subjektu C k nižšímu podílu zřizovatele na celkových příjmech, než tomu tak je u ostatních sledovaných subjektů. Z dalšího šetření ovšem vyplývá, že nízký podíl zřizovatele na financování subjektu C, způsobuje jeho dlouhodobé podfinancování, které je částečně řešeno použitím vyhlášky č. 549/2004 Sb. v platném znění. Kofinancování z ostatních veřejných zdrojů u všech sledovaných divadel se pohybuje, ve srovnání s financováním divadel v zahraničí, na velmi nízké úrovni a zejména vyjádření podpory územně samosprávných celků je téměř zanedbatelné. Vzhledem k tomu, že tato divadla poskytují kulturní službu i divákům z daného regionu, odhad managementu těchto divadel je 40% všech diváků, měla by finanční podpora územně samosprávných celků být podstatně vyšší. Obdobně můžeme uvažovat i v případě finanční podpory poskytované státem, kdy se v současné době tato podpora pohybuje na úrovni 2 – 5 %.

Tab. 2: Struktura financování vybraných vícesouborových divadel v %

	r. 2007	r. 2008	r. 2009	r. 2010	r. 2011	r. 2012
Subjekt B						
vlastní příjmy	13,5	14,9	14,8	17,5	17	17,1
dotace zřizovatele	80	78,3	80,1	78,5	78,9	78,9
dotace MK ČR	3,5	3,8	3,8	2,9	3	2,9
dotace KÚ	3	3	1,3	1,1	1,1	1,1
Subjekt C						
vlastní příjmy	31,5	32,9	34,1	35,4	37,5	35,5
dotace zřizovatele	59,1	56,5	55,7	57,6	52,9	57,5
dotace MK ČR	4,9	4,9	4,7	4,4	3,9	4,4
dotace KÚ	4,5	5,7	5,5	2,6	5,7	2,6
Subjekt D						
vlastní příjmy	14,6	16,3	16,2	16,3	20	21,8
dotace zřizovatele	79,6	79,2	78,2	78,8	74,4	72,7
dotace MK ČR	4,4	3,1	4,3	3,6	4,2	4,2
dotace KÚ	1,4	1,4	1,3	1,3	1,4	1,3

Subjekt E						
vlastní příjmy	18,9	15,9	14,5		16,8	
dotace zřizovatele	77,6	80,4	82,3		80,2	
dotace MK ČR	3	3,1	2,7		2,4	
dotace KÚ	0,5	0,6	0,5		0,6	

Zdroj: vlastní zpracování z účetních dokladů zkoumaných divadel

Z výsledků šetření je dále patrné, že každý sledovaný subjekt v rámci svého hospodaření užil ustanovení vyhlášky č. 549/2004 Sb. v platném znění v závislosti na množství finančních prostředků, se kterými v průběhu sledovaných let hospodařil, a to na opravy menšího a většího charakteru. Subjekt C navíc použil ustanovení vyhlášky z důvodu nepokrytí FRIM v závěru roku, a to v celém sledovaném období. U všech třech subjektů došlo, z různých důvodů, k odvodům finančních prostředků do rozpočtu zřizovatele.

Subjekt A odvádí do rozpočtu zřizovatele přibližně polovinu vytvořených odpisů v průběhu roku s tím, že mu je ponecháno určité množství finančních zdrojů na opravy a pořízení investic. Jeho FRIM je plně pokrytý, ustanovení výše uvedené vyhlášky v případě nekrytí FRIM v závěru roku nemuselo být uplatněno a nedochází tím pádem k faktickému snižování výše investičního fondu a má k dispozici dostatečné množství finančních zdrojů na krytí svých investičních potřeb a oprav.

U Subjektu B můžeme vidět, že v polovině sledovaného období začal profinancovat z FRIM opravy. O tyto částky de facto, stejně jako subjekt A a C zlepšil svou finanční situaci, neboť finanční prostředky, které by jinak musel v rámci stanoveného rozpočtu použít na úhradu oprav, mohl takto použít v jiných kapitolách rozpočtu. Vzhledem k tomu, že v závěru každého sledovaného roku byl jeho FRIM plně pokrytý, nemusel snižovat výši odpisů, resp. zúčtovat případný rozdíl do výnosů a finanční prostředky tak mohl, po nařízených odvodech do rozpočtu zřizovatele, vkládat do obnovy majetku.

Subjekt C, jako jediný, díky dlouhodobé podfinancovanosti, použil ustanovení vyhlášky č. 549/2004 Sb. v platném znění a uplatnil v průběhu sledovaných let v případě nedostatečných finančních prostředků na krytí vytvořeného FRIM nejprve snížení výše odpisů v závěru účetního období a později zúčtování rozdílu do výnosů (rok 2011). Dle této vyhlášky profinancoval všechny opravy, které byly v daném období realizovány. Odvody finančních prostředků do rozpočtu zřizovatele byl povinen subjekt C realizovat z důvodu pořízení investic pro daný subjekt prostřednictvím jeho zřizovatele.

Tab. 3: Ekonomické ukazatele subjektu A v tis. Kč

	r. 2006	r. 2007	r. 2008	r. 2009	r. 2010	r. 2011
celkové náklady	680 752	702 127	751 247	762 524	754 064	717 398
celkové výnosy	681 431	704 305	752 265	765 801	758 094	721 889
zisk/ztráta	679	2 178	1 018	3 277	4 030	4 491
odpisy	76 074	67 693	71 773	73 344	73 476	75 948

čerpání FRIM	62 048	65 956	84 714	111 639	95 616	63 902
odvod zřizovateli	34 288	34 386	35 563	36 370	36 526	28 200
investiční dotace	0	0	0	0	0	0
pořízení investic	27 760	31 570	47 151	65 246	40 063	35 702
opravy	0	0	2 000	10 023	19 027	0
proúčtování nekrytého FRIM dle vyhlášky 549/2009 Sb. v platném zn.	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování z účetních dokladů zkoumaných divadel

Tab. 4: Ekonomické ukazatele subjektu B v tis. Kč

	r. 2006	r. 2007	r. 2008	r. 2009	r. 2010	r. 2011
celkové náklady	99 062	107 739	114 661	114 929	120 913	124 760
celkové výnosy	100 838	107 762	116 463	116 875	122 101	127 050
zisk/ztráta	1 776	23	1 802	1 946	1 188	2 290
odpisy	4 374	4 874	6 673	6 949	8 357	11 599
čerpání FRIM	9 223	2 334	2 263	11 123	7 704	13 546
odvod zřizovateli	6 213	0	0	10 363	5 483	7 600
investiční dotace	1 280	0	1 000	45	422	4 014
pořízení investic	3 010	2 334	2 263	256	1 493	5 019
opravy	0	0	0	504	728	927
proúčtování nekrytého FRIM dle vyhlášky 549/2009 Sb.v platném zn.	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování z účetních dokladů zkoumaných divadel

Tab. 5: Ekonomické ukazatele subjektu C v tis. Kč

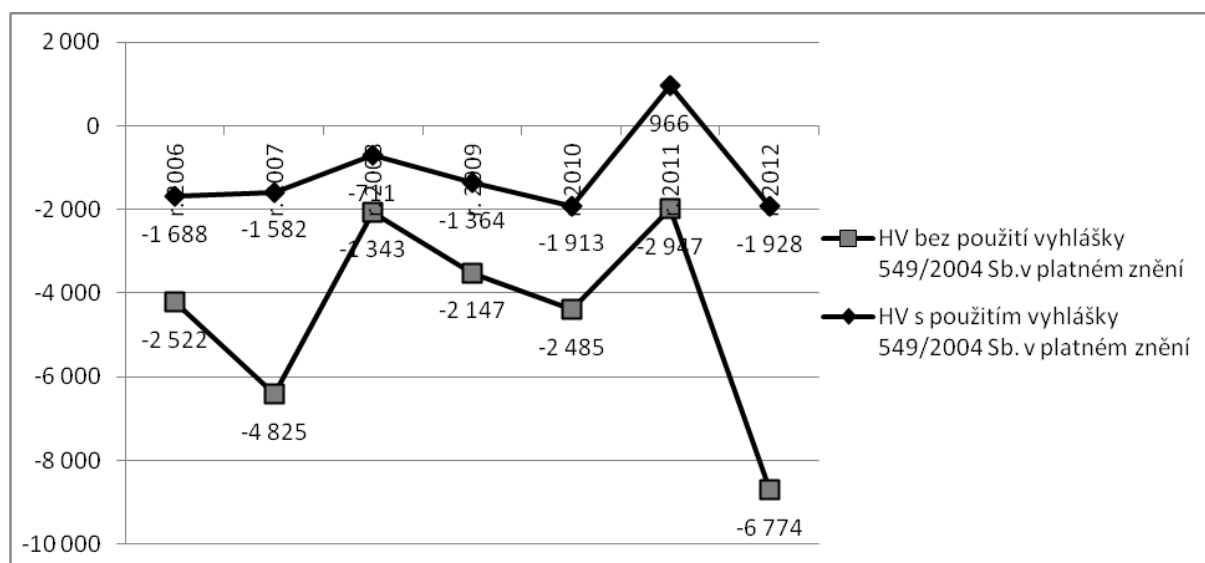
	r. 2006	r. 2007	r. 2008	r. 2009	r. 2010	r. 2011
celkové náklady	108 542	114 967	127 243	135 334	136 043	143 886
celkové výnosy	106 854	113 385	126 532	133 970	134 130	144 852
zisk/ztráta	-1 688	-1 582	-711	-1 364	-1 913	966
odpisy	3 896	1 719	4 480	4 547	4 942	5 838
čerpání FRIM	5 540	7 094	11 948	8 168	3 149	7 636
odvod zřizovateli	0	0	0	6 335	708	3 126
pořízení investic	3 035	1 456	6 457	0	0	0
opravy	1 671	2 395	4 859	1 050	1 869	1 047
průčtování nekrytého FRIM dle vyhlášky 549/2004 Sb. v platném zn.	834	3 243	632	783	572	3 463

Zdroj: vlastní zpracování z účetních dokladů zkoumaných divadel

Subjekt C, ačkoliv dosahuje oproti subjektu B vysoký podíl vlastní soběstačnosti (Dvořáková, Kouřilová, 2012), vykazuje každoročně zhoršený hospodářský výsledek (dále jen HV) a není schopný zajistit svou vlastní činnost a po zapojení příspěvků územně samosprávných celků a soukromého sektoru vyrovnané hospodaření. Nedostatek finančních prostředků řeší v podstatě čerpáním zdrojů z běžného účtu určených primárně pro tvorbu a krytí FRIM a používá je k úhradě svých závazků. FRIM tak není k datu sestavení účetní závěrky plně pokrytý. Průčtováním nekrytého FRIM dle vyhlášky 549/2004 Sb. v platném znění dochází k faktickému úbytku finančních prostředků určených na obnovu majetku a ke zkreslení hospodářského výsledku.

V grafu č. 1 jsou uvedeny skutečné hodnoty HV subjektu C v období let 2006 – 2012 s použitím vyhlášky č. 549/2004 Sb. v platném znění a hypotetické hodnoty HV ve stejném sledovaném období, tj. bez použití této vyhlášky. Z grafu č. 1 je tak patrné, že by HV subjektu C bez uplatnění vyhlášky 549/204 Sb. v platném znění dosáhl daleko nižších hodnot. Toto nepřímé zkreslování HV je však platností zákonných parametrů umožněno a lze jej odhalit pouze po podrobnějším prostudování účetních výkazů na daných účtech. Paradoxní situace nastává v roce 2011, kdy sledovaný subjekt dosáhl, přes odhadovanou ztrátu, kladného HV. Kladně do výnosů zúčtoval rozdíl (viz. Tab. č. 5) nepokrytého FRIM v závěru roku ve výši 3,463 mil. Kč. V roce 2012 zúčtoval tento subjekt do výnosů uplatněním výše uvedené vyhlášky 4,846 mil. Kč a zůstatek FRIM se dostal na minimální hodnotu, kdy už z fondu není možné pořizovat investice a zhodnocovat dlouhodobý hmotný majetek.

Obr. 2: Graf 1 Porovnání HV s uplatněním a bez uplatnění vyhlášky 549/2004 Sb./v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 6 je uvedena povinnost odvést do státního rozpočtu DPH z vedlejší činnosti a za přijetí služby ze zahraničí v podobě uměleckých honorářů včetně poskytnutých benefitů těmto osobám (ubytování, cestovní náhrady apod.) u subjektu C. Z níže uvedených údajů je zřejmé, že osvobození od povinnosti k DPH z hlavní činnosti tohoto vícesouborového divadla má za následek, že z vedlejší činnosti je povinen DPH odvést bez nároku na odpočet u hlavní činnosti. Ačkoliv je tato organizace neziskového typu, její hospodaření je každoročně zatěžované povinností odvodu DPH a tento fakt je navíc umocněn i novelou zákona č. 235/2004, kdy od roku 2013 jsou zatíženy DPH umělecké honoráře poskytnuté zahraničním umělců včetně jim poskytnutých cestovních a jiných náhrad. Do konce roku 2012 tak byly tyto honoráře a ostatní náhrady od povinnosti hradit DPH vyjmuty u osob, které na území EU (tedy tam, kde zdaňují příjmy) nebyly plátcem, či nikoli. Z provedené analýzy u subjektu C představuje tato novelizace výše uvedeného zákona částku cca 284.000,- Kč, o které se navíc účtuje i na nákladovém účtu ostatních nákladů a zhoršuje tak HV této organizace. Obdobně je tomu tak i u ostatních divadel.

Tab. 6: Odvod DPH z vedlejší činnosti a za přijetí služby ze zahraničí v Kč

	r. 2007	r. 2008	r. 2009	r. 2010	r. 2011	r. 2012	r. 2013
odvod DPH	233 486	693 318	415 507	617 139	324 442	242 913	315 448
přeplatek DPH	10 317	67 767	24 784	11 992	0	0	0
odvod DPH celkem	223 169	625 551	390 723	605 147	324 442	242 913	315 448

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr

Z výše uvedených analýz je zřejmé, že nedostatečné zapojení územně samosprávných celků a státu do financování vícesouborových divadel, které poskytují kulturní služby v oblasti nejnáročnějších dramatických žánrů – opera, opereta a balet, způsobují vážné problémy těmto organizacím a mohou mít za následek nevratné a společensky neúnosné změny. Ačkoliv jsou tato divadla zřizovaná jedním zřizovatelem, který je v podstatě z hlediska zák. č. 250/2000 Sb. v platném znění sám zodpovědný za jejich existenci a uvalil tak na sebe povinnost financovat tyto subjekty, není možné takto v budoucnu pokračovat. Veřejné rozpočty municipalit jsou tak neúměrně zatěžovány, což se negativně obrací v mínění společnosti i proti samotným divadlům. Pro řešení tohoto problému je tu ověřený model ve financování regionálních divadel v podobě téměř společného podílu na jejich financování: město – kraj – stát, který používají u stejných nebo obdobných institucí v zahraničí. Důležitou podmínkou tohoto vícezdrojového financování je plná kooperace všech tří subjektů a definování kulturní politiky státu. V zahraničí nejsou vedeny diskuse o tom, zda mají divadla a jiné kulturní instituce existovat, je známo, že jsou tyto instituce nositeli národní identity a jejich působení má pozitivní dopad nejen v oblasti společenské, ale i sociální a ekonomické.

Platnost vyhlášky č. 549/2004 Sb. v oblasti tvorby a čerpání FRIM umožňuje příspěvkovým organizacím vedle efektivnějšího nakládání s takto vázanými finančními prostředky v případě jejich užití na opravy malého a většího rozsahu, také zlepšovat jejich finanční situaci a HV pokud nedojde ke krytí FRIM při sestavování roční účetní závěrky. Pokud se ale jedná o příspěvkovou organizaci, která je dlouhodobě podfinancovaná, dochází ke snižování konečných stavů na účtech FRIM a v konečném důsledku ke snižování shromažďovaných finančních zdrojů na reprodukci a pořízování majetku. Navíc tak dochází i ke skrytému zkreslování HV, které není možné odhalit pouhým prostudováním účetních výkazů (rozvaha a výsledovka). Východiskem z této situace může být komplexnější řešení financování příspěvkových organizací, resp. divadel v podobě jejich kofinancování státem a kraji tak jak bylo uvedeno výše v příspěvku.

Také v oblasti daňové by mohlo dojít k určitým změnám, které by potvrdily fakt neziskovosti těchto institucí. Na jedné straně jsou vícesouborová regionální divadla příjemci veřejných zdrojů a na druhé straně jsou z nich tyto zdroje odčerpávány. Vedlejší činnost je i přes odečitatelné položky, zdaňována daní z příjmu právnických osob, a to ziskem z této činnosti pokrývá svou podfinancovanou hlavní činnost. Dalším paradoxem je oblast DPH, kdy je plnění z hlavní činnosti osvobozeno od povinnosti k DPH, vedlejší činnost je po splnění určitých parametrů DPH zatížena, nárok na odpočet je minimální. Navíc jsou dle zákona o DPH povinni odvést daň za služby poskytnuté ze zahraničí v podobě uměleckých honorářů (včetně dalších benefitů) bez nároku na odpočet. Neziskovost je těmito zákonnými parametry u kulturních institucí v podstatě popírána. Možné řešení v oblasti DPH se nabízí v tom, že by se tyto organizace stali plátcí DPH i z hlavní činnosti.

Literatura

- [1] Boukal, P., - Vávrová, H. (2007): *Ekonomika a financování neziskových organizací*. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 89 s. ISBN 978-80-245-1293-8., 2007.
- [2] Dvořáková, J. (2012): Dopady změn zákonných parametrů na reálné zobrazení ekonomiky podniku neziskového typu. In *Sborník příspěvků: Mezinárodní vědecká konference INPROFORUM 2012*. České Budějovice: Jihočeská Univerzita v Českých Budějovicích

- [3] Dvořáková, J., - Kouřilová, J. (2012): *Divadla, jejich činnost z ekonomického pohledu, diskuse*. Auspicia, 2012. 9., č. 2, s. 55 – 58. ISSN 1214-4967
- [4] Herman, J. (2010): *Koncepční model operního divadla v Praze*, pp. 7 – 8, p.41(pro odbor umění a knihoven Ministerstva kultury České republikY
- [5] Hruža, F. (2012): *Finanční analýza a obce v ČR*. In *Sborník příspěvků : Veřejná správa 2012*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. s. 31-40. ISBN 978-80-7395-533-5.
- [6] Jurajdová, H., - Šelešovský, J. a kol. (2004): *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*.1. vyd. Brno.: Masarykova univerzita, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8.
- [7] Kaiser, M.M. (2009): *Strategické plánování v umění: Praktický průvodce*. 1. vyd. Praha: Institut umění – Divadelní ústav, 2009. 146 s. ISBN 978-80-7008-236-2.
- [8] Krejčí, H., (2009): *Základní typy právních forem profesionálních divadel v České republice a jejich vliv na proces řízení*. 1.vyd. Brno: Ediční středisko JAMU, 2009. 214 s. ISBN 978-80-86928-57-9.
- [9] Nekolný, B. (2006): *Divadelní systémy a kulturní politika*, Praha, Divadelní ústav, 2006. 152 s. ISBN: 80-7008-197-X
- [10] *Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů* [online]. 2000 [cit. 2010-10-7]. Dostupné z <http://zakony.gastronews.cz/finance-rozpocety/zakon-c-250-2000-sb-o-rozpocetovych-pravidlech-uzemnich-rozpocetu>