



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Financování příspěvkové organizace: případová studie

Vypracoval: Bc. Lenka Kašparová
Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2020

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Lenka KASPAROVÁ
Osobní číslo: E18371
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Téma práce: Financování příspěvkové organizace: případová studie
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Specifikum pro příspěvkové organizace, jakož to i pro ostatní neziskové organizace, je vícezdrojové financování, které má pomoci překonat období nedostatku finančních zdrojů.

Cíl:

Cílem práce je identifikace a analýza zdrojů financování ve zvolené příspěvkové organizaci. Posouzení finanční situace pomocí adekvátních metod.

Metodika:

Literární řešení popisuje příspěvkové organizace jako jeden z typů neziskových organizací v ČR. Blíže se zaměřuje na jednotlivé metody financování využívané v oblasti příspěvkových organizací, současně popisuje metody hodnocení finanční situace organizace. Praktická část charakterizuje vybranou příspěvkovou organizaci, ve které je provedena analýza zdrojů financování a následně i finanční analýza s cílem identifikovat finanční situaci organizace. V závěru praktické části jsou uvedena případná shrnutí a doporučení vedoucí k zefektivnění finanční situace organizace.

Použité metody: řízený rozhovor, pozorování, popis, komparace, analýza, syntéza

Databáze – interní materiály příspěvkové organizace.

Osnova:

1. Úvod.
2. Příspěvkové organizace v ČR.
3. Financování a hospodaření příspěvkových organizací zřízených ÚSC.
4. Finanční analýza uplatňovaná pro neziskové organizace.
5. Charakteristika vybrané příspěvkové organizace.
6. Analýza zdrojů financování vybrané příspěvkové organizace.
7. Finanční analýza vybrané příspěvkové organizace.
8. Vyhodnocení a případná doporučení. Závěr.
9. Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam doporučené literatury:

1. KRAFTOVÁ, I. (2002). *Finanční analýza municipální firmy*. Praha: C.H. Beck.
2. MCCARTHY, J. H. & SHELTON, N. E. & MATTI, J. A. (2012). *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations* (8th ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
3. MORÁVEK, Z. & PRONČPŘOVÁ, D. (2016). *Příspěvkové organizace 2016 – 2017* (3. vyd.). Praha, Wolters Kluwer.
4. OTRUSIMOVÁ, M., & NUBIČKOVÁ, D. (2011). *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck.

5. Pelikánová, A. (2016). *Účetnictví, daně a finanční podpora pro nestátní neziskové organizace*. Praha: Grada Publishing.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 16. ledna 2019

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2020

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studená 13 01
370 05 Česká Budějovice


doc. Ing. Miroslav Jek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47 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.

V Českých Budějovicích 20. 4. 2020

.....

Bc. Kašparová Lenka

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé práce paní Ing. Marii Vejsadové Dryjové, Ph. D. za cenné rady, odborné vedení a ochotu při konzultacích. Dále děkuji zaměstnancům 3. základní školy za poskytnuté materiály, ochotu a věnovaný čas, především paní Vospálkové.

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Příspěvkové organizace v ČR.....	5
2.1	Vztah zřizovatele a příspěvkové organizace	5
3	Financování a hospodaření příspěvkových organizací zřízených ÚSC	8
3.1	Financování z rozpočtu zřizovatele.....	8
3.2	Hospodářská činnost.....	9
3.3	Transfery.....	10
3.3.1	Druhy transferů	10
3.3.2	Problematika transferů	11
3.3.3	Transfery poskytnuté z veřejných rozpočtů a zahraničí.....	12
3.4	Ostatní zdroje financování.....	13
3.5	Hospodaření.....	13
4	Finanční analýza uplatňovaná pro neziskové organizace	15
4.1	Ukazatele autarkie	16
4.2	Ukazatele rentability.....	17
4.3	Ukazatele likvidity.....	17
4.4	Ukazatele financování	18
4.5	Ukazatele produktivity	19
4.6	Doplňující ukazatele	20
5	Metodika	21
6	Charakteristika vybrané příspěvkové organizace	23

7	Analýza zdrojů financování vybrané příspěvkové organizace	24
7.1	Základní principy financování příspěvkové organizace	24
7.1.1	Návrhy úprav rozpočtu	28
7.2	Pravidla hospodaření	29
7.2.1	Úpravy rozpočtu, kontrola a čerpání	30
7.2.2	Metodika účtování a evidence transferů	34
7.3	Zdroje financování	41
7.3.1	Výsledek hospodaření příspěvkové organizace	46
7.3.2	Přehled čerpání jednotlivých zdrojů financování	49
7.3.3	Horizontální a vertikální analýza	52
8	Finanční analýza vybrané příspěvkové organizace	58
9	Vyhodnocení a případná doporučení	62
10	Závěr	66
	Summary and keywords	68
	Seznam použitých zdrojů	69
	Seznam tabulek a obrázků	
	Seznam zkratk	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Príspevkové organizace představují jednu z forem neziskových organizací, které mají specifické způsoby financování a jejich financování je vázáno na veřejné prostředky a veřejné rozpočty. Jejich způsob financování se musí řídit dle pravidel stanovených zřizovateli ve zřizovací listině. Na příspěvkové organizace je vyvíjen stále větší tlak, aby svoji činnost částečně financovaly samostatně a nebyly tak závislé pouze na svém zřizovateli. Z toho důvodu příspěvkové organizace hledají další způsoby, jak financovat svoji hlavní činnost, za jejímž účelem byla organizace zřízena. S vyhledáváním a udržováním dalších možných zdrojů financování se zabývá fundraising. Podstatou je udržet stabilní úroveň finančních zdrojů a finančně rozvíjet činnost neziskové organizace. Neziskové organizace mají možnost využít i jiné zdroje financování kromě tradičních způsobů. Mohou produkovat tržby v rámci doplňkové činnosti, získávat pravidelná individuální dárcovství nebo spolupracovat s ostatními organizacemi a subjekty v okolí.

Stále přetrvává ve větší míře využívání finančních zdrojů ve formě příspěvků zřizovatele příspěvkových organizací a čerpání transferů z veřejných rozpočtů. Proto je kladen důraz na vyšší transparentnost a efektivnější hospodaření příspěvkových organizací, oproti podnikatelským subjektům. V oblasti transferů není vymezena jednotná metodika, existují různé možnosti účetních postupů a následně se může odlišovat vykazování u poskytovatele a příjemce transferů. Existují rozdíly v metodice při přijetí transferu ze zahraničních fondů. Vzniká tak problematická oblast, kde ani samotní zaměstnanci příspěvkových organizací nemají jasný způsob účetního vykazování transferů.

V problematice financování se používají metody finanční analýzy, které mají za cíl zhodnotit financování organizace a určit nedostatky jejich způsobu financování. Finanční analýza neziskových organizací se liší od finanční analýzy podnikatelských subjektů. Je nutné brát v úvahu odlišnou podstatu činnosti, difference vykazování. Podle odborné literatury jsou jednotlivé druhy ukazatelů definovány matematickými vzorci, tak aby byla dodržena specifiky příspěvkové organizace.

V případové studii je financování řešeno za pomoci vybrané příspěvkové organizace. Jsou sledovány základní principy financování příspěvkové organizace, pravidla hospodaření a konkrétní zdroje financování. Základní principy zahrnují popis rozpočtu, střednědobého výhledu a související problematiku. V části pravidel hospodaření jsou blíže popsány finanční vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací, výsledek hospodaření, zřizované fondy a další oblasti hospodaření. Zdroje financování jsou podrobně definovány, sleduje se způsob jejich evidence, vypořádání a vykazování. Následně je provedena finanční analýza vybrané příspěvkové organizace. Na závěr je zhodnoceno celkové financování příspěvkové organizace, společně s vlastními návrhy a doporučeními.

2 Příspěvkové organizace v ČR

Příspěvkové organizace (dále jen „PO“) se zřizují za účelem zajištění veřejných služeb případně statků. Tzn., jsou zřizovány územními samosprávnými celky nebo státem pro takové činnosti, které jsou zpravidla neziskové, a jejichž rozsah a spletnost vyžadují právní subjektivitu. Důvodem bývá neatraktivnost pro soukromý sektor, neexistence konkurenčního prostředí v soukromém sektoru (jedná se o poskytování statků a služeb za ceny nižší než obvyklé) a požadavek na absolutní kvalitu a efektivnost. Zvláštní formou zřízení je zřízení za účelem činnosti v oblasti školství (školy a školská zařízení), kdy územní samosprávné celky podle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) mohou zřizovat příspěvkové organizace a školské právnické osoby.

Obecně patří příspěvkové organizace do skupiny neziskových organizací společně s organizačními složkami státu, nadacemi, nadačními fondy, ústavy apod. Nezisková organizace by se měla charakterizovat následujícími kritérii: přijímat příspěvky a transfery, nemít vlastnické podíly a sledovat účely jiné než vytváření zisku.

Podle Zákona 563/1991 Sb., zákon o účetnictví se příspěvkové organizace zařazují do skupiny **vybraných účetních jednotek** stejně jako organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky a zdravotní pojišťovny. Od soukromých organizací se také odlišují tvorbou fondů, které jsou vytvářeny za účelem specifických činností, a základní povinností hospodařit se svými zdroji efektivně. (Zákon 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů; Zákon 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; McCarthy, Shelmon, & Mattie, 2014)

2.1 Vztah zřizovatele a příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace jsou zřizovány buď organizační složkou státu (státní příspěvková organizace), nebo územně samosprávnými celky (ÚSC, resp. příslušná zastupitelstva), tj. kraje, města, obce, případně dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti. Obvykle se statutárním orgánem stává ředitel/ředitelka. (Nováková, 2014)

Společnými rysy zmíněných dvou forem příspěvkových organizací jsou: zřizovací listina, tvorba fondů, financování jejich činnosti zřizovatelem, informace v Ústředním věstníku ČR. Zřizovací listina obsahuje kompletní identifikaci příspěvkové organizace, vymezení hlavního účelu zřízení, předmět činnosti, vymezení majetku zřizovatele a majetkových práv k užívání, práva a povinnosti ve vztahu ke zřizovateli a další. (Hošáková & Lang, 2018)

Státní příspěvkové organizace

Získané prostředky státní příspěvkové organizace jsou zároveň prostředky státu ČR. Stejně pravidlo platí pro získaný majetek, zároveň příspěvková organizace nevlastní žádný majetek, pouze smí užívat majetek zřizovatele na základě smlouvy. Rozpočet musí být vyrovnaný. Státní příspěvkové organizace nesmí přijímat ani poskytovat půjčky a úvěry. Na rozdíl od příspěvkových organizací zřízených ÚSC nemají vlastní právní subjektivitu. (Merličková Růžičková, 2013)

Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky

Příspěvkové organizace zřízené ÚSC jsou zapsány v obchodním rejstříku na návrh zřizovatele. Zřizovatel má právo kontrolovat hospodaření zřízené příspěvkové organizace. Schvaluje účetní závěrku a rozpočet na další období, příspěvková organizace předkládá i hlavní inventarizační zprávy, a další doklady. PO vzniká povinnost organizaci zasílat informaci o schválení/neschválení účetní závěrky do Centrálního systému účetních informací státu.

Rozpočet příspěvkové organizace může být vyrovnaný, nebo může být vykázán zlepšený výsledek hospodaření (výnosy vč. přijatého provozního přebytku jsou vyšší než provozní náklady). Zisk je však pouze vedlejší, větší důraz se klade na efektivní hospodaření. Při vykázání zisku se přebytečné prostředky používají pro další činnost organizace. (Hošáková & Lang, 2018; McCarthy, Shelmon, & Mattie, 2014)

Zřizovatel se rozhoduje o udělení souhlasu k následujícím úkonům:

- uzavření smlouvy o půjčce nebo úvěru,
- pořízení majetku nákupem na splátky nebo smlouvou o nájmu s právem koupě,

- přijímání cenných papírů jako protihodnoty za své pohledávky,
- ručení za závazky svého zřizovatele nebo jiných subjektů zřízených zřizovatelem.

Příspěvková organizace nemá oprávnění nakupovat akcie a jiné cenné papíry, ani poskytovat dary jiným subjektům, s výjimkou peněžitých a věcných darů v rámci fondu kulturních a sociálních potřeb. (Provazníková, 2015)

Příspěvková organizace nabývá majetek pro svého zřizovatele, je oprávněna vlastnit majetek a hospodařit s ním pouze v rozsahu zřizovací listiny. Zřizovatel může stanovit, v jakých případech je potřeba jeho předchozího písemného souhlasu k nabytí majetku. Do svého vlastnictví může nabýt pouze majetek sloužící k výkonu činnosti, pro kterou byla příspěvková organizace zřízena, a to bezúplatným převodem od svého zřizovatele. Jiný způsob nabytí majetku je možný pouze s předchozím souhlasem zřizovatele. Zpravidla příspěvkové organizace vlastní oběžný majetek, dlouhodobý majetek zůstává ve vlastnictví zřizovatele, zejména nemovitý majetek. Takový majetek je organizaci zřizovatelem „svěřen“ k užívání do vlastní správy. (Hošáková & Lang, 2018; Provazníková, 2015)

Příspěvkové organizace sestavují rozpočet, který se sestavuje jako vyrovnaný. V rozpočtu jsou zachyceny skutečnosti o finančních prostředcích potřebných pro výkon hlavní činnosti a zdrojích financování. Rozpočet je napojen na zřizovatele netto způsobem financování. To znamená, že získané příjmy z vlastní činnosti jsou zároveň příjmem dané organizace, které PO využívá k financování neodvádí je zřizovateli. Zároveň zřizovatel poskytuje příspěvkové organizaci příspěvek na investice nebo příspěvek na provoz. Dalšími právy zřizovatele jsou: požadavek na odvod části provozních výnosů do vlastního rozpočtu, požadavek na odvod z odpisů, stanovení výsledku hospodaření, rozhodnutí o rozdělení zlepšeného výsledku hospodaření do fondů. (Provazníková 2015)

3 Financování a hospodaření příspěvkových organizací zřízených ÚSC

Jak již bylo zmíněno výše, příspěvková organizace je napojena netto způsobem na rozpočet svého zřizovatele. Proto hospodaří hlavně s poskytnutým příspěvkem od zřizovatele určeným na provoz, nebo na investice. Z hlediska ekonomické efektivity se příspěvková organizace však nemůže spoléhat jen na svého zřizovatele, snaží se využívat i jiné prostředky k financování. Podle Otrusinové a Kubičkové (2011) hospodaří s vlastními finančními fondy, s dary od fyzických i právnických osob a pomocí transferů ze státního rozpočtu. Využívá i zahraniční transfery a doplňkovou činnost. Navíc dle Burnetta (2006) jsou tradiční metody financování méně a méně funkční, je třeba hledat zdroje nové. Příspěvkové organizaci je umožněno vícezdrojové financování – tedy financování z veřejných rozpočtů a ostatních zdrojů. Prakticky je možné získávat takové zdroje, které jsou v souladu s hospodařením podle zákona č. 250/2000 Sb.¹. Oblastí možných způsobů, jak získat zdroje k financování se zabývá fundraising.

Pro pojem fundraising neexistuje přesný překlad, lze ho však vysvětlit jako získávání finančních, ale i nefinančních zdrojů potřebných k realizaci činnosti organizace. Fundraising může také pomoci například k rozšíření a rozvoji organizace. Zahrnuje různé metody a plánování, jak dospět cíle. Důležité je i zaměřit se na samotné budování vztahů se svými dlouhodobými poskytovateli zdrojů financování. (Boukal, 2013; Burnett, 2006)

3.1 Financování z rozpočtu zřizovatele

Zřizovatel poskytuje příspěvek na provoz a příspěvek na investice. Příspěvek může být schválen buď jako účelový, nebo neúčelový (případně kombinace). Účelový příspěvek může být stanoven např. za účelem oprav a údržby majetku. Zřizovatel má možnost stanovit podmínky čerpání, případně odvod. (Vítková, 2018)

¹ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Příspěvek na provoz je určen k doplnění chybějících zdrojů na financování běžných transakcí (např. opravy a údržby, mzdy). Výše příspěvku se odvozuje na základě výkonů či jiných kritérií potřeb organizace (stanoví se rozdíl objemu rozpočtovaných nákladů a výnosů hlavní činnosti). Jedná se o nejvýznamnější položku celého rozpočtu. Příspěvek na investice má charakter kapitálové, investiční dotace. Slouží k realizaci investice. Investiční příspěvek je zdroj nepravidelný. (Otrusínová & Kubíčková, 2011)

S tímto zdrojem financování se pojí záporná položka, a to odvod do rozpočtu zřizovatele. Povinnost odvodu vzniká příspěvkové organizaci jestliže:

- plánované výnosy překračují plánované náklady (poté se jedná o závazný ukazatel rozpočtu, tato situace je však výjimečná),
- investiční zdroje jsou větší, než je jejich potřeba užití dle rozhodnutí zřizovatele,
- PO poruší rozpočtovou kázeň (například v případě použití prostředků z fondu na jiný než stanovený účel). (Otrusínová & Kubíčková, 2011; Peková, 2011)

3.2 Hospodářská činnost

Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.² se hospodářskou činností rozumí činnost stanovená jiným právním předpisem, nebo zřizovatelem ve zřizovací listině. Jedná se o činnost doplňkovou, vedlejší, či podnikatelskou. Činnost lze definovat jako samofinancování. Organizace vytváří příjmy z vlastních aktivit. Název vedlejší činnost se používá z důvodu oddělení od hlavní činnosti organizace. Oddělení činností musí být důsledné, proto se obě činnosti sledují zvlášť pomocí analytických účtů, středisek apod., činnosti se sledují odděleně i v rámci účetní závěrky. Zisk plynoucí z hospodářské činnosti se musí použít na financování hlavní činnosti. Jiné použití zisku je možné pouze se souhlasem zřizovatele. Příkladem hospodářské činnosti je prodej vlastních výrobků a služeb, příjmy z pronájmu.

² Vyhláška 410/2009 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

Hospodářská činnost je častou a významnou formou financování. Vzniká neustále větší tlak na neziskové organizace, aby se podílely na spolufinancování, případně i na předfinancování v rámci rozsáhlejších zdrojů z projektů. (Otrusínová & Kubíčková, 2011)

Výhodou této formy jsou dodatečné finanční prostředky, větší finanční flexibilita, zviditelnění. Naopak hospodářská činnost s sebou nese i negativa, např. pouze doplněk finančních zdrojů, nevhodnost pro každou organizaci, možnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty, rizika plynoucí z podnikání. (Boukal, 2013)

3.3 Transfery

Pojem transfer je chápán jako poskytnutí i přijetí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů, včetně prostředků ze zahraničí. Příkladem transferu může být dotace, grant, příspěvek, subvence, nenávratná finanční výpomoc, nebo peněžní dar. ČÚS č. 703, zabývající se transfery, poskytuje výčet transakcí, které se nepovažují za transfery, např. poskytnutí/přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty a penále, dotace zřizovatele na pořízení dlouhodobého majetku (s výjimkou drobného dlouhodobého majetku, pokud nebyly prostředky poskytnuty z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem). (Morávek & Prokúpková, 2016)

3.3.1 Druhy transferů

Členění transferů je velice důležité, protože od něj se odvíjí postup účtování o transferech. Také závisí na finančním vypořádání, na účelu (investiční, provozní) a na formě vypořádání (zálohy nebo ex post celý transfer).

Transfery se dělí na průtokové transfery, transfery bez vypořádání a transfery s povinností vypořádání. O **průtokový transfer** se jedná v případě, kdy je přímo určen příjemce poskytovatelem a transfer se posílá prostřednictvím zprostředkovatele příjemci.

Transfery bez vypořádání mohou být účelové i neúčelové. Na rozdíl od transferů s povinností vypořádání, poskytovatel nestanoví povinnost příjemci podat jakoukoliv zprávu o použití transferu, nevymíní právo kontroly použití transferu před samotným poskytnu-

tím, avšak následná kontrola je umožněna. Charakter transferu bez vypořádání může vycházet i ze smlouvy, nebo přímo ze zákona např. provozní příspěvek zřizovatele.

V případě **transferu s povinností finančního vypořádání** poskytovatel určí podmínky, při nichž bude transfer poskytnut, případně jsou podmínky stanoveny zvláštním předpisem. Transfery často podléhají kontrolám před schválením. Při porušení podmínek vzniká riziko krácení nároku. (Morávek & Prokůpková, 2016; Schneiderová & Nejezchleb, 2012)

K posouzení, zda se jedná o transfer či nikoliv, může napomoci i Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 23, podle nějž se za transfery rozumí přítoky budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z nesměnných transakcí. To znamená, že je poskytnuta hodnota účetní jednotce, aniž by druhá účetní jednotka obdržela přibližně stejnou protihodnotu. (Sluka & Kortanová, 2017)

3.3.2 Problematika transferů

Transfery zaujímají největší objem toků peněžních prostředků mezi veřejnými rozpočty. Jedná se o velmi diskutované téma z důvodu nejednoznačnosti právní úpravy a nejednoznačnosti vymezení peněžních toků v právních předpisech. Vznikají pochybnosti týkající se správných účetních postupů a rozpočtového vykazování. Kašparová & Vejsadová Dryjová (2019) se ve svém příspěvku zabývají problematickými oblastmi a navrhují jejich možné řešení. Za problematická témata považují např.: okamžik vzniku nároku v případě transferů bez vypořádání, časové rozlišení transferů v průběhu roku a nespotřebované dotace z prostředků Evropské unie.

V souvislosti nejasností vznikla v roce 2015 Pracovní skupina „Transfery“ Ministerstva financí České republiky (dále jen „MFČR“). Skupina byla založena za účelem řešení problematiky transferů, neboť problematická oblast transferů je všeobecně známa. Mezi přední cíle patří řešení úpravy právních předpisů, sjednocení toku informací a příslušné dokumentace mezi poskytovateli a příjemci (případně zprostředkovateli), podpora vytvoření jednotného systému evidence transferů, a v neposlední řadě řešení metodické podpory. (Sluka & Kortanová, 2018, “Ministerstvo financí České republiky: Pracovní skupina "Transfery"”, 2019)

3.3.3 Transfery poskytnuté z veřejných rozpočtů a zahraničí

Existují varianty poskytování individuálních transferů, nebo poskytnutí transferu na základě specifických programů. Kromě výše uvedených možností vydává vláda ČR každý rok usnesení o hlavních oblastech státní dotační politiky s vymezením jednotlivých dotačních programů financovaných z rozpočtů jednotlivých ministerstev. Organizace se mohou obracet s žádostí i na krajské a místní rozpočty a státní fondy. Transfery z veřejného rozpočtu ČR se vypořádávají za rok, ve kterém byl splněn účel, na který byl transfer poskytnut.

Významné toky transferů plynou i v rámci zahraničních transakcí. Neziskovým organizacím České republiky je dle podmínek umožněno financování z fondů EU, z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“) a Norska, nýbrž i na základě programu švýcarsko-české spolupráce. V případě nespotřebovaných prostředků z rozpočtu EU (a dalších mezinárodních smluv) do konce kalendářního roku, se prostředky převádějí do rezervního peněžního fondu určeného pro financování v následujících letech. Přičemž prostředky mohou být použity pouze na stanovený účel. (Boukal, 2013; Otrusinová & Kubíčková, 2011)

Transfery z Evropské unie je možné čerpat v rámci národních programů nebo komunitárních programů. Národní programy využívají především strukturální fondy sloužící jako nástroj k dosažení sociální a ekonomické soudržnosti zemí EU. Například Evropský regionální rozvojový fond, Evropský sociální fond. Komunitární programy financují problematické oblasti jako je vzdělání, výzkum, životní prostředí apod. (Boukal, 2013; „Multiannual EU budget (2014-2020)“, 2013)

Česká republika je příjemcem EHP a Norska od roku 2004. Jedná se o dohodu mezi EU a zeměmi Evropského sdružení volného obchodu, kam patří nejen Norsko, ale i Island a Lichtenštejnsko. Cílem fondu je snižování sociálních a ekonomických rozdílů v Evropě. („Základní informace“, 2013³)

³ Základní informace [Online]. (2013). Retrieved November 06, 2019, from <https://www.eeagrants.cz/cs/zakladni-informace>

Švýcarsko-česká spolupráce funguje od roku 2007 na základě rámcové dohody. Zabývá se programy týkající se bezpečnosti, stability a podpory reforem, životního prostředí a infrastruktury, podpory soukromého sektoru, rozvoje lidských zdrojů a sociálního rozvoje. (Boukal, 2013)

3.4 Ostatní zdroje financování

Možnosti využít další zdroje financování silně závisí na podmínkách ve zřizovací listině a specifikům každé PO. Příspěvková organizace může využít individuální dary, nebo i spolupráci s podniky (ať už krátkodobou či dlouhodobou).

Dary jsou právně vymezeny Občanským zákoníkem. Individuální dárcovství může být jednorázové, nebo se může jednat o dlouhodobější spolupráci. Dary se poskytují buď v podobě finanční, nebo formou movitých (případně i nemovitých) darů. Za formu dárcovství se považuje i dobrovolnictví.

Podniky spolupracují s neziskovými organizacemi za účelem zvýšení své společenské odpovědnosti a zviditelnění. Podniky mají možnost nabídnout peněžní podporu (jednorázové dary, sponzorské příspěvky, zakoupení statků a služeb neziskové organizace), služby (vlastní produkty, doprava, volné prostory), nebo věcnou podporu (zapůjčení přístrojů, vybavení, a jiné). Narozdíl od darů poskytuje nezisková organizace jako protihodnotu zviditelnění podniku. (Boukal, 2013)

3.5 Hospodaření

Vlastní hospodaření příspěvkových organizací je podobné hospodaření podniků, ale obsahuje specifika a k tomu přizpůsobené účetnictví. Důležité je dbát na oddělení hospodářské a doplňkové činnosti, investičních a provozních prostředků. Specifická je účetní třída č. 4, která upravuje mimo jiné jmění účetní jednotky a fondy.

Podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, příspěvková organizace tvoří fondy. Státní PO se řídí zákonem č. 218/200 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Oba typy organizace používají fondy stejné, ale liší se stanovená pravidla

pro hospodaření s fondy. Zde se definují fondy PO zřízené ÚSC. (Morávek & Prokúpková, 2016)

Fond odměn

Fond se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření předchozí účetního období po úhradě ztráty z minulých let. Do fondu může být přiděleno nejvýše 80 % zlepšeného výsledku hospodaření, ale minimální výše stanovena není. Nejedná se tedy o povinnost. Čerpání fondu se využívá pouze na odměny zaměstnancům. Přednostně se hradí odměny z fondu při překročení peněžních prostředků určených na platy. Nelze čerpat prostředky na úhradu pojistného na zdravotní a sociální pojištění. (Morávek & Prokúpková, 2016)

Fond kulturních a sociálních potřeb

Fond je tvořen základním přidělem (2 %) z ročního objemu nákladů určených na platy (včetně náhrad a odměn). Peněžní prostředky jsou určeny k zabezpečení kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnancům (např. příspěvek na stravování, sociální výpomoci, příspěvek na rekreaci, dary k jubileu). Společně je zřízen zvláštní bankovní účet určený na prostředky fondu. (Maderová Voltnerová, 2018)

Rezervní fond

Rezervní fond je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku (sníženého o případné převody do fondu odměn). Zdrojem tvorby může být i finanční dar, nebo jiné přijaté transfery. PO využívá peněžní prostředky z fondu k dalšímu rozvoji své činnosti, k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, k úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně, k úhradě ztráty. Přijaté účelové prostředky se vynaloží v souladu s jejich určením. Z fondu je možné financovat i fond investic na základě rozhodnutí zřizovatele. (Maderová Voltnerová, 2018)

Fond investic

Fond investic je určen k financování investičních potřeb PO. Zdrojem tvorby jsou peněžní prostředky ve výši odpisů, investiční příspěvek přijatý od zřizovatele, investiční dotace, příjmy z prodeje majetku (se souhlasem zřizovatele), převod z rezervního fondu a ostatní přijaté dary a příspěvky určené na investiční účely. (Maderová Voltnerová, 2018)

4 Finanční analýza uplatňovaná pro neziskové organizace

Finanční analýza je součástí finančního řízení každé organizace (ať už ziskové, či nisko-
liv), společně s manažerským účetnictvím, plánováním, kontrolními systémy, optimalizací
procesů apod. Jedná se o analytické nástroje, které umožňují analyzovat hlavní okolnosti
v organizaci. Hodnota ukazatelů nezávisí jen na interních faktorech, ale i na vnějších pod-
mínkách. (Zahariev, 2019)

Příspěvkové organizace jsou financovány z více zdrojů, jak vyplývá v textu výše. Vícezdro-
jové financování klade vyšší nároky na úroveň finančního řízení příspěvkových organizací
(to však platí i pro ostatní neziskové organizace), oproti financování pouze formou zisku.
(Otrusinová & Kubíčková, 2011)

Dle amerických autorů Alice C Lee, Cheng-Few Lee, John C Lee (2017) patří mezi zá-
kladní ukazatele finanční analýzy finanční ukazatele, ukazatele likvidity, pákové poměry,
ukazatele rentability a aktivity.

Pro správné provedení finanční analýzy u neziskových organizací je nutné respektovat
jejich specifika. Např. výkonnost se posuzuje vzhledem k poslání neziskové organizace a
nadefinovaným cílům. Jednotlivé ukazatele je nutné modifikovat (rentabilita se vyhodnotí u
doplňkové činnosti, u hlavní činnosti nemá smysl ukazatel sledovat vzhledem ke ztrátovosti
nebo vyrovnanému rozpočtu apod.). Ukazatele se modifikují především z hlediska rentabi-
lity, finanční autarkie (neboli soběstačnosti) a produkční výkonnosti.

Hlavním cílem finanční analýzy není jen efektivní finanční řízení, ale v případě nezisko-
vých organizací také znalost úrovně hospodaření. Finanční analýza umožňuje odhalit slabá
místa v hospodaření. Cílem je proto zjistit informace o finanční situaci, soběstačnosti, pří-
padně o míře ziskovosti doplňkové činnosti. Modifikace se provádějí vzhledem ke speci-
fickým zdrojům, s ohledem na cyklické finanční toky z veřejných rozpočtů a v poslední
řadě s ohledem na právní a účetní předpisy pro příspěvkové organizace. (Otrusinová & Ku-
bíčková, 2011; Kraftová, 2002)

V následujících odstavcích jsou uvedeny jednotlivé vybrané modifikované ukazatele finanční analýzy využívané pro neziskové organizace.

4.1 Ukazatele autarkie

Míra autarkie vyjadřuje míru soběstačnosti. Tyto ukazatele se využívají z důvodu hodnocení hospodářského výsledku jako neefektivního kritéria (zřízení příspěvkové organizace není za účelem zisku). Autarkii lze hodnotit na základě výnosově nákladového principu, nebo na základě příjmově výdajového principu. (Kraftová, 2002)

Prvním ukazatelem je **autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů**. Pomocí ukazatele se vypočítá míra soběstačnosti organizace z pohledu pokrytí nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů. Ukazatel zahrnuje pouze hlavní činnost, výnosy zahrnují neinvestiční transfery. Nevýhodou je odraz účetních postupů a principů dané organizace. Pozitivní hodnocení plyne z výsledku 100 %.

$$A_{HV-H\check{C}} = \frac{V_{H\check{C}}}{N_{H\check{C}}} * 100 \quad (1)$$

Kde:

$A_{HV-H\check{C}}$ autarkie hlavní činnosti na nákladově výnosové bázi

$V_{H\check{C}}$ výnosy z hlavní činnosti

$N_{H\check{C}}$ náklady hlavní činnosti

Další ukazatel se nazývá **celková autarkie na bázi příjmů a výdajů (A_{CF})**. Výhodou ukazatele je, že na rozdíl od předchozího, nezahrnuje vliv účetních principů, které využívá organizace při účtování výnosů a nákladů. Ukazatel lze upravit pouze na příjmy a výdaje neinvestiční. Výsledek odráží schopnost organizace generovat příjmy v dostatečné míře tak, aby pokryly výdaje.

$$A_{CF} = \frac{\text{příjmy}}{\text{výdaje}} * 100 \quad (2)$$

Dále se využívá ukazatel vyjadřující **míru příjmů z neinvestičních transferů na celkových provozních příjmech**. Ukazatel zobrazuje podíl rozpočtových prostředků na financování produkce organizace. (Kraftová, 2002)

$$A_{NIT} = \frac{NIT}{NIP} * 100 \quad (3)$$

Kde:

A_{NIT} míra příjmů z neinvestičních transferů na neinvestičních příjmech

NIT neinvestiční transfery

NIP neinvestiční příjmy

4.2 Ukazatele rentability

V podmínkách podnikatelské sféry patří ukazatele rentability mezi typické nástroje finanční analýzy. Použití v oblasti neziskových organizacích je sporné. Tvorba zisku není cílem neziskové organizace, proto se ukazatele rentability používají pro zhodnocení doplňkové činnosti, pokud organizace takovou činnost provozuje.

Základním modifikovaným ukazatelem je **rentabilita nákladů doplňkové činnosti ($r_{NDČ}$)**. Ukazatel nejpřísněji hodnotí efektivnost. Poměří zisk jako odraz užitečnosti předmětu doplňkové činnosti s náklady, které byly na výstup vynaloženy. (Kraftová, 2002)

$$r_{NDČ} = \frac{HV_{DČ}}{N_{DČ}} * 100 \quad (4)$$

Kde:

$HV_{DČ}$ hospodářský výsledek doplňkové činnosti

$N_{DČ}$ náklady doplňkové činnosti

4.3 Ukazatele likvidity

Druh použití ukazatele likvidity závisí na výskytu zásob a pohledávek v dané organizaci. Nejčastěji se používá likvidita okamžitá a pohotová.

Okamžitá likvidita (L_1) se spočítá jako poměr finančních prostředků a krátkodobých závazků.

$$L_I = \frac{Pe}{KZ} \quad (5)$$

Kde:

Pe peníze a jejich ekvivalenty

KZ krátkodobé závazky

Druhý zmiňovaný ukazatel **pohotovlá likvidita (L_{II})** se zjistí jako poměr finančních prostředků, pohledávek a krátkodobých závazků. (Kraftová, 2002)

$$L_{II} = \frac{Pe+Po}{KZ} \quad (6)$$

Kde:

Po krátkodobé pohledávky

4.4 Ukazatele financování

U neziskových organizací mají ukazatele odlišnou pozici oproti podnikatelským subjektům, kde ukazatele financování představují velmi významnou roli. Je potřeba odlišit provozní financování od investičního. U neziskových organizací zpravidla převažují vlastní zdroje nad zdroji cizími. Cizí zdroje mají zejména krátkodobý charakter a týkají se ve většině případů dodavatelů, zaměstnanců a státních institucí. (Kraftová, 2002)

Ukazatel **míry finanční nezávislosti (stability)** nabývá zpravidla vysokých hodnot u neziskových organizací. Mohou však vznikat oborové odlišnosti, např. vlastnictví fixních aktiv.

$$\text{míra finanční nezávislosti} = \frac{VK}{K} * 100 \quad (7)$$

Kde:

VK vlastní kapitál

K celkový kapitál

Druhým využívaným ukazatelem je **míra věřitelského rizika**, který hodnotí podíl cizího kapitálu na finančních zdrojích.

$$\text{míra věřitelského rizika} = \frac{CK}{K} * 100 \quad (8)$$

Kde:

CK cizí kapitál

Ukazatel **síly finanční páky** (neboli míra zadluženosti vlastního kapitálu) působí většinou u neziskových organizací pozitivně. Důvodem je málo využívaný úročený cizí kapitál. Ve vzorci se nepoužívá rentabilita aktiv z důvodu absence úročeného cizího kapitálu. (Kraftová, 2002)

$$\text{síla finanční páky} = 1 + \frac{CK}{VK} \quad (9)$$

4.5 Ukazatele produktivity

Ukazatele produktivity jsou podstatné z hlediska zhodnocení efektivnosti výstupů, které nezisková organizace zajišťuje. U podnikatelských subjektů je produktivita hodnocena variací ukazatelů rentability. V modifikovaných ukazatelích je použita pro výpočet přidaná hodnota, protože ceny výstupů nejsou stanoveny na tržním principu a je zapotřebí vzít v úvahu zvláštní stanovení hodnoty výstupu a nízkou ovlivnitelnost cen externích nákladů. Navíc zde vstupují výnosy odpovídající provozním dotacím. (Otrusinová & Kubíčková, 2011; Kraftová, 2002)

Ukazatel **míry zhodnocení celkového kapitálu (r_K) pomocí přidané hodnoty** určuje produkční sílu kapitálu se zohledněním hospodářského výsledku, ale i celé přidané hodnoty vytvořené organizací. (Kraftová, 2002)

$$r_K = \frac{PH}{\phi K} * 100 \quad (10)$$

Kde:

ϕK celkový kapitál

4.6 Doplnující ukazatele

Za účelem finanční analýzy neziskových organizací (příp. příspěvkových organizací) lze využít i **ukazatele aktivity**. Jedná se o doplňující výpočty, jelikož se prolíná všemi dosud popsanými ukazateli. Do oblasti hodnocení aktivity lze zahrnout např. obrat kapitálu, dobu obratu pohledávek, míru vázanosti fixních aktiv na výnosech, nebo poměr obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků. (Kraftová, 2002)

Doplňujícími ukazateli, které se v podnikatelské sféře nepoužívají, jsou **ukazatele investičního rozvoje, nebo útlumu**. U neziskových organizací se používají z důvodu subjektivního rozhodování o zabezpečování veřejných produktů (výstupů). Na základě toho je nutné posoudit, v jaké kvantitě a kvalitě se nachází majetek organizace, které slouží k tvorbě veřejných výstupů. Především se rozhoduje o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku. V případě investičního rozvoje se posuzuje dostatek finančních zdrojů, který je možné získat samofinancováním, nebo např. prostřednictvím investičního transferu. Pokud je uvažován útlum činnosti organizace, nadbytečné zdroje jsou využitelné pro jiné subjekty veřejného sektoru, případně i pro sektor soukromý. Pro hodnocení se využívá výpočet **koefficientu opotřebení dlouhodobého majetku** (k_{ODM}) a pro doplnění **míra investičního rozvoje**. (Kraftová, 2002)

$$k_{ODM} = 1 - \frac{\sum ZC}{\sum PC} \quad (11)$$

Kde:

$\sum ZC$ souhrn zůstatkových cen dlouhodobého majetku

$\sum PC$ souhrn pořizovacích cen dlouhodobého majetku

$$míra\ investičního\ rozvoje = \frac{I_B}{\sum O} \quad (12)$$

Kde:

I_B investice brutto

$\sum O$ oprávky

5 Metodika

Cílem práce je identifikace a analýza zdrojů financování ve zvolené příspěvkové organizaci. Následně posouzení finanční situace pomocí adekvátních metod. Případová studie je založena na hypotéze, která zní: **Finanční zdroje jsou natolik dostatečné, aby dokázaly profinancovat uskutečněné výdaje.**

V teoretické části diplomové práce se vychází ze studia odborné literatury týkající se příspěvkových organizací, jejich způsobu financování a metody hodnotící finanční situaci neziskové organizace. Dále je využito legislativních předpisů a dalších odborných publikací.

V praktické části je charakterizována vybraná příspěvková organizace, ve které je provedena analýza zdrojů financování a následně finanční analýza s cílem identifikovat finanční situaci organizace.

Za účelem hlubokého porozumění financování dané příspěvkové organizace je analýza zaměřena na:

1. základní principy financování příspěvkové organizace,
2. pravidla hospodaření s finančními zdroji,
3. zdroje financování, které organizace využívá,
4. finanční analýzu příspěvkové organizace.

V prvních dvou částech se klade důraz rozpočet, způsob jeho sestavování, následnou kontrolu a účetní postupy související s transfery. Součástí analýzy zdrojů financování je přehled přijatých zdrojů a jejich čerpání, analýza výsledku hospodaření, vertikální a horizontální analýza účetních výkazů. Horizontální analýza využívá bazických a řetězových indexů.

$$I_{j/j-1} = \frac{u_j}{u_{j-1}}$$

(13)

$$I_{j/B} = \frac{u_j}{u_B} \quad j = 1, 2, \dots, n$$

(14)

Kde:

$I_{j/j-1}$	řetězový index ukazatele
u_j	hodnota ukazatele v j-tém období
u_{j-1}	hodnota ukazatele v období j-1
$I_{j/B}$	bazický index ukazatele
u_B	hodnota ukazatele v základním období

Finanční analýza vychází z ukazatelů popsaných v teoretické části, uvedené matematické vzorce 1-12 jsou aplikovány na vybranou příspěvkovou organizaci.

V závěru jsou popsána vyhodnocení a navržena případná doporučení ke stávající finanční situaci příspěvkové organizace a celkovému hospodaření s finančními zdroji organizace.

Výše definovaných cílů je dosaženo za pomoci následujících metod:

- řízeného rozhovoru se zainteresovanými zaměstnanci příspěvkové organizace (ředitel, účetní, ekonom),
- pozorováním procesů v organizaci,
- komparací,
- analýzou,
- syntézou.

Jsou využity interní dokumenty organizace, jako jsou využívané směrnice, roční výkazy, interní souhrny, přijaté výzvy transferů. Veškeré údaje vychází z poskytnutých účetních výkazů vztahujících se na roky 2015-2019. Podklady v podobě účetních výkazů jsou přiloženy zvláště k diplomové práci na externím zařízení CD.

Za účelem zpracování byla vybrána příspěvková organizace 3. základní škola Rakovník na základě již minulé spolupráce. Se zaměstnanci bylo uskutečněno několik osobních schůzek, zaměstnanci odpovídali na pokládané otázky týkající se dané problematiky velice vstřícně. Docházelo k praktickým ukázkám a vždy následovala diskuze ohledně řešené problematiky.

6 Charakteristika vybrané příspěvkové organizace

Příspěvková organizace 3. základní škola Rakovník (dále jen „3. ZŠ“) se nachází ve městě Rakovník. Jedná se o plně organizovanou školu s právní subjektivitou, zřizovatelem příspěvkové organizace je Město Rakovník. Statutárním orgánem je ředitel školy. Ve škole je celkově zaměstnáno 48 pedagogů a 22 nepedagogických pracovníků. Příspěvková organizace má ve městě dlouholetou tradici a uchovává si kvalitu nabízených služeb.

Hlavní činnost příspěvkové organizace spočívá v poskytování takového vzdělání, aby byly splněny cíle základního vzdělávání dle §44 zákona č. 561/2004 Sb., Zákon o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon). Škola poskytuje žákům základní vzdělání, zajišťuje stravování žáků ve školní jídelně, dále umožňuje žákům docházet do školní knihovny, družiny či školního klubu. Předmětem hlavní činnosti je také zabezpečení stravování pro zaměstnance. Navíc dle zřizovací listiny (příloha 1) hlavní činnost zahrnuje pronájem nemovitého majetku ve vlastnictví zřizovatele, i majetku movitého. Organizace má dovoleno zřizovatelem provozovat doplňkovou činnost, kterou je poskytování jídel ze školní jídelny cizím strávnickům a prodej zboží ve školním kiosku.

Výuka žáků se uskutečňuje na jediném pracovišti. Objekt školy tvoří čtyři propojené pavilony, navíc škola disponuje okolními pozemky (např. školní zahrada, sportovní areál). Základní škola má k dispozici školní družinu, školní klub a školní jídelnu. Součástí areálu je i Základní umělecká škola, obě školy spolu dlouhodobě spolupracují. Veškeré budovy jsou majetkem zřizovatele, škole jsou poskytnuty k užívání za účelem provozu své hlavní činnosti. Za dobu své existence byly budovy školy několikrát modernizovány a rekonstruovány. 3. ZŠ se zaměřuje na rozšíření moderního vybavení ve třídách, odborných učebnách a zajištění bezbariérového přístupu v prostorách školy.

Účetním obdobím příspěvkové organizace je kalendářní rok, avšak pro školu je významné sledovat i školní rok (např. informace ve výroční zprávě školy). Účetnictví je vedené v plném rozsahu. (Zřizovací listina; “3. základní škola Rakovník: Škola harmonického rozvoje”)

7 Analýza zdrojů financování vybrané příspěvkové organizace

Za účelem širokého porozumění financování příspěvkové organizace je potřeba zaměřit se nejen na získávané finanční zdroje, ale i na celý proces financování a hospodaření s finančními prostředky. Z toho důvodu se kapitola zaměřuje nejprve na základní principy financování příspěvkové organizace, poté na pravidla hospodaření a až poslední část je věnována samotným zdrojům financování, které organizace využívá.

7.1 Základní principy financování příspěvkové organizace

Základní principy financování příspěvkové organizace se zakládají na dvou důležitých dokumentech, a to rozpočtu a střednědobém výhledu, které poskytují prvotní náhled do procesů financování. Odvíjí se od nich hodnocení hospodaření a budoucí vývoj finančních prostředků.

Rozpočet a střednědobý výhled – sestavování, schvalování

Rozpočet školy sestavuje ředitel a účetní školy. Ředitel má zároveň úlohu příkazce operací. Funkci správce rozpočtu zastupuje účetní. Rozpočet PO je zároveň rozpočtem zřizovatele. Tento rozpočet schvaluje Rada města Rakovník, a to vždy začátkem prosince na následující rok. Od svého zřizovatele škola získává hlavně provozní a účelové příspěvky, v případě potřeby i příspěvek investiční na základě, kterých je rozpočet sestavován. Schválený rozpočet 3. ZŠ na rok 2019 je zobrazen na následujícím obrázku 1.

Rozpočet školy je však závislý nejen na finančním příspěvku od zřizovatele, ale také na dotacích Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky (dále jen „MŠMT“). Tyto finanční prostředky jsou určeny na platy zaměstnanců a učební pomůcky, jedná se o velmi podstatnou část financování. Finanční prostředky MŠMT jsou přerozdělovány jednotlivými kraji, rozpočet schvaluje Rada kraje.

Obrázek 1: Schválený rozpočet 3. ZŠ ⁽¹⁾

Rozpočet příspěvkové organizace na rok 2019 (tis. Kč)
3. základní škola, Rakovník, Okružní 2331, IČ 47013991

Schválený rozpočet	
na rok 2019	
Výnosy celkem	13532
Příspěvek zřizovatele - provozní	5300
Příspěvek zřizovatele - účelový	50
Provozní dotace z jiných zdrojů	0
Zúčtování 403 do výnosů	0
Zapojení fondů do výnosů - rezervní fond	200
Zapojení fondů do výnosů - fond odměn	80
Ostatní výnosy	7902
Náklady celkem	13532
Osobní náklady	450
Odpisy DM	235
Spotřeba energie	2933
Ostatní náklady	9914

⁽¹⁾ approved budget of the 3rd elementary school; Zdroj: web „3. základní škola Rakovník: Škola harmonického rozvoje“

Příspěvková organizace sestavuje rozpočet dle metodiky vydané zřizovatelem ve své směrnici Pravidla rozpočtového procesu pro příspěvkové organizace zřízené městem Rakovník. Škola je povinna dodržet předepsanou formu rozpočtu (příloha 2) a podat návrh zřizovateli nejpozději do 15. 10. běžného roku příslušnému odboru města Rakovník. Rozpočet je sestavován způsobem fixně stanoveného rozpočtu. To znamená, že vychází z rozpočtů minulých období a pevně stanovených příspěvků od zřizovatele, které následně upravuje o změny, kterých si je vědoma. Nejčastěji se rozpočet navyšuje o nárůst výdajů nutných na energie a potřebné opravy. Rozpočet se sestavuje v rozsahu úplných plánovaných nákladů a výnosů (včetně doplňkové činnosti). Do předepsaného formuláře rozpočtu se uvádějí pouze prostředky v závislosti na zřizovatele (provozní i účelové), neuvádějí se další zdroje financování, které škola čerpá, například z projektů financovaných EU, nebo získaných darů. Rozpočet dále obsahuje informaci o rozpočtu schváleném na předchozí rok, upraveném rozpočtu za předchozí rok a návrhu rozpočtu na rok běžný.

Škola je povinna sestavovat zároveň střednědobý výhled. Střednědobý výhled se sestavuje v rozsahu úplných plánovaných nákladů a výnosů (tzn. včetně doplňkové činnosti), který slouží ke snazšímu sestavení rozpočtu a poskytuje dlouhodobější přehled o finanční situaci v organizaci. Požadovaná struktura střednědobého výhledu je uvedena v příloze 3. Střednědobý výhled musí být sestaven nejméně na 2 následující kalendářní roky po roce, na který je sestavován rozpočet. Dokument je potřeba předložit ke schválení nejpozději 15. 10. zřizovateli, společně s rozpočtem.

Schválený rozpočet i střednědobý výhled musí být zveřejněny na internetových stránkách školy do doby, než budou nahrazeny oba dokumenty nově schváleným rozpočtem a střednědobým výhledem na následující roky.

Organizace nemá žádným způsobem stanoveno rozpočtové provizorium, dosud se organizace neocitla v situaci, kdy by nebyl sestaven a schválen rozpočet na následující rok do konce roku běžného.

Operace po schválení rozpočtu

Všechny příspěvkové organizace zřízené městem Rakovník obdrží rozpis schváleného rozpočtu. Rozpis obsahuje objem finančních příspěvků poskytovaných příspěvkové organizaci zřizovatelem na základě schváleného rozpočtu PO. Škola nemá stanoveny zřizovatelem žádné závazné ukazatele, kterými by se musela řídit. Provozní příspěvek lze na základě změn během roku přesouvat mezi jednotlivými položkami dle vlastní potřeby. Nevyčerpané účelové příspěvky se vrací zřizovateli.

MFČR se k problematice vyjadřuje sdělením, že rozpočet příspěvkové organizace nemusí obsahovat zvláštní závazný ukazatel. Územní samosprávný celek (zřizovatel příspěvkové organizace) schvaluje rozpočet v podrobnosti, kterou si sám stanoví. Územním samosprávným celkům je doporučeno schvalování rozpočtu např. tak, aby závazným ukazatelem byly souhrnné částky pro jím zřízené příspěvkové organizace. Takto stanovené pravidlo 3. ZŠ splňuje a zřizovatel pravidelně kontroluje čerpání příspěvků. („Struktura rozpočtu – závazné ukazatele pro příspěvkové organizace“)

Přestože nejsou stanoveny závazné ukazatele zřizovatelem, PO je povinna řídit se závaznými ukazateli rozpisu schváleného rozpočtu prostředků plynoucích z MŠMT prostřed-

nictvím krajských úřadů. Rozpis na běžný rok obdrží škola ke konci měsíce ledna, či února běžného roku. Schválený rozpočet se řídí závaznými ukazateli, kterými jsou:

- úvazky,
- platy,
- dohody o provedení práce a dohody o provedení činnosti,
- přímé ostatní neinvestiční výdaje celkem (pomůcky, cestovné, semináře, periodické lékařské prohlídky).

Dříve byly rozpočtovány finanční prostředky na základě počtu jednotek výkonu (např. počet žáků). Tento způsob normativů nadále zůstává v případě finančních prostředků určených pro provozní zaměstnance, výše prostředků se tak může odvíjet dle počtu stravovaných dětí apod.

Změnu přinesla v roce 2018 novela zákona č. 561/2004 Sb., Zákon o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon). Školy jsou novým způsobem financovány od ledna roku 2020. Lze tak předpokládat, že dojde k výrazné změně poskytovaných finančních prostředků.

Může nastat nepříznivá situace, kdy PO nemá dostatek provozních prostředků (např. z důvodu mimořádných či nepředvídatelných okolností) a je nutné pokrýt vzniklé výdaje. Škola takovou nenadálou situaci řeší přesunem peněžních prostředků z rezervního fondu, jenž se tvoří zejména zlepšeným výsledkem hospodaření. V případě nouze by se škola mohla obrátit na svého zřizovatele a zažádat o mimořádný příspěvek na provoz.

V organizacích by mohla nastat situace, kdy jsou překročeny finanční prostředky určené na platy (prostředky MŠMT), které má organizace rozpočtovány, např. při vyplácení odstupného zaměstnanci. Podle dřívějších normativů byly dofinancovány prostředky zřizovatelem, kdy se normativy odvíjely dle počtu žáků, nicméně ve sledované PO nikdy k překročení prostředků určených na platy nedošlo. Na základě nynějších normativů (počty úvazků) by již, dle účetní 3. ZŠ, nemělo docházet vůbec překročení rozpočtovaných prostředků určených na platy.

Pokud bylo nutné vyplácet odstupné, nebo podobné mimořádné výdaje, škola pokrývala výdaje pomocí rezervního fondu. Správci rozpočtu mají umožněno žádat krajský úřad o mimořádné proplacení. Další možnou variantou je proplacení výdajů formou čerpání fondu odměn. 3. ZŠ tvoří fond odměn, ale je čerpán výslovně jen na odměňování zaměstnanců.

Finanční prostředky jsou rozděleny do kapitol podle účelových znaků. Organizace má umožněno přesouvat finanční prostředky v rámci jedné kapitoly. Např. kapitola s účelovým znakem 33353 obsahuje náklady na platy, dohody o pracovní činnosti a dohody o provedení práce a ostatní, do nichž patří ostatní neinvestiční výdaje, pojistné a fond kulturních a sociálních potřeb. V případě přebytku na fondu kulturních a sociálních potřeb lze přesunout peněžní prostředky na pojistné.

Teoreticky je naopak možná situace, kdy dojde k navýšení zdrojů dotací. Škola využívá přebytečné finanční prostředky k inovaci, modernizaci, nebo opravám. Nejčastěji se využívají dodatečné peněžní prostředky na vymalování místností.

Úpravy rozpočtu jsou v kompetenci ředitele školy, rozpočet je aktualizován a předložen zřizovateli při čtvrtletních rozbořech hospodaření včetně odůvodnění provedených změn.

7.1.1 Návrhy úprav rozpočtu

V předchozích odstavcích byl popsán rozpočet 3. ZŠ a způsob jeho sestavování. Bylo zmíněno, že rozpočet je sestaven pouze na základě výnosů a nákladů ve vztahu ke zřizovateli. To samé platí pro vykazování střednědobého výhledu. Rozpočet 3. ZŠ nicméně nezahrnuje ostatní náklady a výnosy ve vztahu k transferům MŠMT, účelovým programům a dalším případným zdrojům (stejně tak střednědobý výhled). Tato aplikace může působit, z pohledu uživatele nahlízejícího do zveřejněného rozpočtu, velmi zkresleným dojmem. Proto byl správce rozpočtu dotazován na názor a zda by pro ně bylo přínosné zpracovat rozpočet na úrovni celkových výnosů a nákladů zahrnujících veškeré zdroje financování. Správce rozpočtu souhlasí, že úprava rozpočtu by byla jistě transparentnější. Avšak z hlediska hospodaření pro ně úprava, dle vyjádření, nemá kladný efekt. Obávají se větší náročnosti na samotné zpracování a z hlediska efektivnosti hospodaření pro ně úprava nemá význam. Protože účetní pracuje s jednotlivými rozpisy schválených rozpočtů, pravidly operačních

programů, přistupuje k ostatním zdrojům individuálně. Sleduje odděleně prostředky plynoucí od zřizovatele a ostatní dílčí zdroje financování, které jsou členěny na jednotlivá střediska. Účelové zdroje musí být při nevyčerpání vráceny a náklady za jednotlivá střediska jsou vždy vyrovnány s výnosy. Z důvodu nevyužití ze strany příspěvkové organizace nebyl rozpočet přepočítán a změněn.

V předchozích odstavcích byla také popsána vazba mezi rozpočtem a střednědobým výhledem. Střednědobý výhled 3. ZŠ je na webových stránkách školy zveřejněn stále ještě ve dvou dokumentech, jeden obsahuje střednědobý výhled na roky 2019 a 2020 (příloha 4). Nový zveřejněný dokument zobrazuje střednědobý výhled na roky 2021 a 2022. Škola tvoří střednědobý výhled vždy na dvě následující období, postup je zcela v souladu s legislativou i s pravidly zřizovatele. Ale vzhledem k tomu, že střednědobý výhled slouží k sestavování rozpočtů a vzhledem k zajištění vypovídací schopnosti, je doporučeno 3. ZŠ stanovit střednědobý výhled na 3-5 let. Navíc si lze povšimnout, že náklady a výnosy střednědobého výhledu se v čase nemění (totožné částky jsou zaznamenány i v letech 2021 a 2022). Škole je navrhováno lépe predikovat náklady a výnosy (např. vývoj cen energií, opravy, očekávané výnosy z pronájmu, získání provozních transferů). Příkladem může být i chybějící skutečnost očekávané investice v roce 2020 na výměnu kotle ve školní jídelně, která je popsána v dalších kapitolách diplomové práce.

Povinnost sestavovat rozpočet a střednědobý výhled trvá pro 3. ZŠ teprve od roku 2018, na základě směrnice – Pravidla rozpočtového proesu pro příspěvkové organizace zřízené městem Rakovníkem účinné od 1. 10. 2017. Z uvedeného vyplývá, že škola hospodaří s dokumenty poměrně krátkou dobu. Organizaci vzniká prostor lépe využívat rozpočet a střednědobý výhled ke svému hospodaření. Zřizovatel bude moci stanovit závazné ukazatele, např. na úrovni výsledku hospodaření, nebo podrobněji (osobní náklady, odpisy apod.). Při převyšujících výnosech nad náklady lze příspěvkové organizaci nařídít odvod ze svého rozpočtu zřizovateli.

7.2 Pravidla hospodaření

Příspěvkové organizace by měly hospodařit s finančními prostředky s péčí řádného hospodáře a snažit se o co nejefektivnější využití finančních prostředků. K tomu je zapotřebí

stanovit určitá pravidla hospodaření. Některá pravidla hospodaření jsou dána zákonem č. 218/200 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), dále jsou pravidla stanovena zřizovatelem a účetní jednotka má možnost nastavit si ostatní pravidla hospodaření, zejména se pak jedná o účetní postupy. Dochází k pravidelným kontrolám účetní jednotky, kontroly se týkají dodržení stanoveného rozpočtu, pravidel poskytovaných transferů.

Sledovaná PO nemá sestavenou žádnou směrnici zabývající se konkrétně pravidly hospodaření. Nicméně část pravidel pokrývá již zmíněná směrnice Pravidla rozpočtového procesu pro příspěvkové organizace zřízené městem Rakovník. Některé další účetní postupy upravují směrnice: Vnitřní směrnice pro provozování doplňkové činnosti a směrnice Finanční kontrola – vnitřní kontrolní systém. Vnitřní směrnice pro provozování doplňkové činnosti definuje doplňkovou činnost, upravuje pravidla použití zisku, pracovní vztahy v doplňkové činnosti, kalkulace cen apod.

7.2.1 Úpravy rozpočtu, kontrola a čerpání

Vnitřní kontrolní systém je důležitý z hlediska finanční kontroly, pro potřeby případové studie definuje řídicí kontrolu a následnou řídicí kontrolu. Údaje obsažené ve výkazech, hlášeních a zprávách sestavovaných v průběhu účetního období se porovnávají se schváleným rozpočtem organizace a v případě odchylek se přijímají potřebná opatření.

Příspěvková organizace 3. ZŠ je povinna rozepsat schválený rozpočet do formuláře Náklady, výnosy a doplňkové údaje (příloha 5). Dokument je předkládán zřizovateli při čtvrtletních rozborech hospodaření, jedná se o finanční kontrolu hospodaření za čtvrtletní období. Kontroluje limit čerpání peněžních prostředků, plnění úkolů stanovených předchozí kontrolou a je možné na základě čtvrtletních rozborů schválit přesun peněžních prostředků mezi jednotlivými položkami provozního příspěvku zřizovatele. Formulář obsahuje tabulku s náklady, výnosy, výsledkem hospodaření rozdělených vždy na hlavní činnost, doplňkovou činnost a jejich součet. Porovná se plán rozepsaného rozpočtu na daný rok, skutečné hospodaření. Na závěr jsou vypočteny pro každou položku vývojové ukazatele, které procentuálně zobrazují plnění plánovaného rozpočtu.

Při schvalování účetní závěrky se zároveň sleduje plnění rozpočtu. Škola podává povinně zřizovateli přehled o plnění rozpočtu. Dokument je nazván Vyhodnocení hospodaření podle rozpočtu a jeho struktura je zobrazena v příloze 6. K dokumentu se připojuje komentář vysvětlující významné úpravy rozpočtu v průběhu roku a důvody odchylek od posledního upraveného rozpočtu. Rozpočtované prostředky jsou rozděleny do výnosů a nákladů ve třech sloupcích. První sloupec představuje plánovaný a zároveň již schválený rozpočet, navazuje sloupec, kde jsou zobrazeny úpravy schváleného rozpočtu, ke kterým docházelo v průběhu roku. Poslední sloupec zobrazuje skutečně získané zdroje v podobě výnosů a skutečné hospodaření s nimi v podobě nákladů.

Úpravy rozpočtu 2019 a jeho skutečné čerpání

Škola má na svých webových stránkách zveřejněn návrh rozpočtu na rok 2020, společně s porovnáním schváleného a skutečně čerpaného rozpočtu 2019 (viz obrázek 2). Sloupec schválený rozpočet 2019 odpovídá prvotnímu návrhu rozpočtu, sloupec upravený rozpočet 2019 by měl zobrazovat finanční prostředky ve vztahu ke zřizovateli po posledních úpravách rozpočtu během roku, skutečné čerpání by se od posledních úprav rozpočtu nemělo příliš lišit.

Obrázek 2: Návrh rozpočtu na rok 2020 ⁽¹⁾

Rozpočet příspěvkové organizace na rok 2020 (tis. Kč) 3. základní škola, Rakovník, Okružní 2331, IČ 47013991

	Schválený rozpočet 2019	Upravený rozpočet 2019	Návrh rozpočtu na rok 2020
Výnosy celkem	13532	13596	13416
Příspěvek zřizovatele - provozní	5300	5300	5300
Příspěvek zřizovatele - účelový	50	114	65
Příspěvek zřizovatele - investiční	0	0	600
Provozní dotace z jiných zdrojů	0	0	0
Zúčtování 403 do výnosů	0	0	0
Zapojení fondů do výnosů - rezervní fond	200	200	200
Zapojení fondů do výnosů - fond odměn	80	80	80
Ostatní výnosy	7902	7902	7771
Náklady celkem	13532	13596	13416
Osobní náklady	450	500	480
Odpisy DM	235	244	255
Spotřeba energie	2933	2933	2971
Ostatní náklady	9914	9919	9710

⁽¹⁾ proposal budget of the year 2020; Zdroj: web „3. základní škola Rakovník: Škola harmonického rozvoje“

Avšak upravený rozpočet roku 2019 není aktualizován, jak vychází z dokumentu podrobného Čerpání rozpočtu k 31. 12. 2019 (příspěvek zřizovatele), který je k nahlédnutí v příloze 7. Jelikož se návrh rozpočtu podává ke schválení zřizovateli do 15. října, škola zveřejnila dokument, který nezobrazuje změny nastalé po tomto datu. Z tohoto důvodu je navrženo, aby škola zveřejňovala aktualizované úpravy rozpočtu do konce rozpočtovaného období. Navrhované úpravy jsou uvedeny v níže upravené tabulce 1.

Ke změnám v roce 2019 došlo zvýšením účelového příspěvku zřizovatele a nevyužitím rezervního fondu a fondu odměn. Změny jsou zvýrazněny modrou barvou. Celkově se výnosy a náklady zvýšily o 469 tis. Kč. Naopak se čerpaly finanční prostředky z rezervního fondu tvořeného z ostatních titulů. Došlo ke zvýšení ostatních výnosů a zároveň i ostatních nákladů. Výnosy vzrostly více, a to hlavně v důsledku růstu prodeje výrobků (jidel) v rámci doplňkové činnosti.

Tabulka 1: Upravený rozpočet (v tis. Kč) ⁽¹⁾

	Schválený rozpočet 2019 ⁽²⁾	Upravený rozpočet 2019 ⁽³⁾	Návrh rozpočtu na rok 2020 ⁽⁴⁾
Výnosy celkem ⁽⁵⁾	13 532	14 001	13 416
Příspěvek zřizovatele – provozní ⁽⁶⁾	5 300	5 300	5 300
Příspěvek zřizovatele – účelový ⁽⁷⁾	50	114	65
Příspěvek zřizovatele – investiční ⁽⁸⁾	0	0	600
Provozní dotace z jiných zdrojů ⁽⁹⁾	0	0	0
Zúčtování 403 do výnosů ⁽¹⁰⁾	0	0	0
Zapojení fondů do výnosů – rezervní fond ⁽¹¹⁾	200	0	200
čerpání rezervního fondu – dary ⁽¹²⁾	0	2	0
Zapojení fondů do výnosů – fond odměn ⁽¹³⁾	80	0	80
Ostatní výnosy ⁽¹⁴⁾	7 902	8 585	7 771

Náklady celkem ⁽¹⁵⁾	13532	14001	13416
Osobní náklady ⁽¹⁶⁾	450	405	480
Odpisy DM ⁽¹⁷⁾	235	244	255
Spotřeba energie ⁽¹⁸⁾	2933	2834	2971
Ostatní náklady ⁽¹⁹⁾	9914	10518	9710

⁽¹⁾ adjusted budget (in thousands of CZK); ⁽²⁾ approved budget 2019; ⁽³⁾ adjusted budget 2019; ⁽⁴⁾ proposal budget for 2020; ⁽⁵⁾ total revenues; ⁽⁶⁾ operator's contribution – operational; ⁽⁷⁾ operator's contribution – purposeful; ⁽⁸⁾ operator's contribution – investment; ⁽⁹⁾ operating grants from other sources; ⁽¹⁰⁾ accounting 403 to revenues; ⁽¹¹⁾ connecting funds with revenues – reserve fund; ⁽¹²⁾ drawing of the reserve fund – donations; ⁽¹³⁾ connecting funds with revenues – fund of rewards; ⁽¹⁴⁾ other revenues; ⁽¹⁵⁾ total costs; ⁽¹⁶⁾ personal expenses; ⁽¹⁷⁾ depreciation of fixed assets; ⁽¹⁸⁾ power costs; ⁽¹⁹⁾ other costs; Zdroj: Vlastní zpracování

Rozpočet byl sestavován jako vyrovnaný, výnosy z doplňkové činnosti pokrývaly část činnosti hlavní. Není však prakticky možné dodržet přesně stanovený rozpočet. Pokud se porovná upravený rozpočet a skutečné čerpání (viz tabulka 2), vzniká škoře zisk ve výši 144 tis. Kč vlivem drobných rozdílů. Výnosy byly čerpány téměř ve výši 100 %. Drobné rozdíly jsou v nákladech, které se snížily v důsledku úspory spotřeby energie o 5 %.

Tabulka 2: Skutečné čerpání rozpočtu 2019 (v tis. Kč) ⁽¹⁾

	Upravený rozpočet 2019 ⁽²⁾	Skutečné čerpání rozpočtu 2019 ⁽³⁾	Plnění rozpočtu (v %) ⁽⁴⁾
Výnosy celkem ⁽⁵⁾	14 001	13 998	99,98
Příspěvek zřizovatele – provozní ⁽⁶⁾	5 300	5 300	100,00
Příspěvek zřizovatele – účelový ⁽⁷⁾	114	114	100,00
Příspěvek zřizovatele – investiční ⁽⁸⁾	0	0	
Provozní dotace z jiných zdrojů ⁽⁹⁾	0	0	
Zúčtování 403 do výnosů ⁽¹⁰⁾	0	0	
Zapojení fondů do výnosů – rezervní fond ⁽¹¹⁾	0	0	
čerpání rezervního fondu – dary ⁽¹²⁾	2	2	100,00
Zapojení fondů do výnosů – fond odměn ⁽¹³⁾	0	0	
Ostatní výnosy ⁽¹⁴⁾	8 585	8 584	99,99

Náklady celkem ⁽¹⁵⁾	14 001	13 854	98,95
Osobní náklady ⁽¹⁶⁾	405	406	100,25
Odpisy DM ⁽¹⁷⁾	244	244	100,00
Spotřeba energie ⁽¹⁸⁾	2 834	2 707	95,52
Ostatní náklady ⁽¹⁹⁾	10 518	10 497	99,80

Výsledek hospodaření ⁽²⁰⁾	144
---	------------

⁽¹⁾ actual spending of the budget 2019 (in thousands of CZK); ⁽²⁾ adjusted budget 2019; ⁽³⁾ actual spending of the budget 2019; ⁽⁴⁾ budget implementation (in percent); ⁽⁵⁾ total revenues; ⁽⁶⁾ operator's contribution – operational; ⁽⁷⁾ operator's contribution – purposeful; ⁽⁸⁾ operator's contribution – investment; ⁽⁹⁾ operating grants from other sources; ⁽¹⁰⁾ accounting 403 to revenues; ⁽¹¹⁾ connecting funds with revenues – reserve fund; ⁽¹²⁾ drawing of the reserve fund – donations; ⁽¹³⁾ connecting funds with revenues – fund of rewards; ⁽¹⁴⁾ other revenues; ⁽¹⁵⁾ total costs; ⁽¹⁶⁾ personal expenses; ⁽¹⁷⁾ depreciation of fixed assets; ⁽¹⁸⁾ power costs; ⁽¹⁹⁾ other costs; ⁽²⁰⁾ profit; Zdroj: Vlastní zpracování

7.2.2 Metodika účtování a evidence transferů

Transfery představují pro příspěvkové organizace nejčastější a nejdůležitější zdroj financování. V oblasti transferů však není zpracována jednotná metodika pro příspěvkové organizace, i ostatní neziskové organizace. Každá organizace se může trochu lišit v postupu účetní práce s transfery.

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 Transfery definuje související pojmy, nastiňuje používání jednotlivých účtů souvisejících s transfery a některé postupy účtování. Další metodiky vydávají krajské úřady primárně určené vlastním zřizovaným neziskovým organizacím. Některé postupy navrhují jednotliví poskytovatelé transferů.

3. základní škola nemá vymezenou problematiku transferů ve směrnících organizace žádným způsobem. Účetní pracuje s transfery na základě konzultací s odborníky a částečně přebrala metodiku vydanou Středočeským krajem, která sepisuje řešení vybraných příkladů neinvestičních transferů. Používané způsoby účtování pro jednotlivé typy neinvestičních transferů jsou uvedeny v následujících tabulkách. Všechny názvy využívaných účtů v příkladech jsou vysvětleny v příloze 8 Seznam používaných účtů.

První tabulka (tabulka 3) se věnuje způsobu účtování **transferů bez povinnosti vypořádání s časovým rozlišením během jednoho účetního období**. Jelikož se jedná o transfer bez povinnosti vypořádání, nemůže být zpochybněna výše transferu a účtuje se o předpisu pohledávky z titulu poskytnutého transferu na účet ve skupině 34, souvztažně se zápi-

sem ve skupině 38. časového rozlišení. Výnosy jsou účtovány akruálním principem, profi-
nancovány podle výše skutečně vynaložených nákladů. Postup se uplatňuje nejčastěji
v případě provozního příspěvku zřizovatele, který je vyplácen v měsíčních splátkách.

Tabulka 3: Transfery bez povinnosti vypořádání s časovým rozlišením během jednoho účetního období
(1)

Text (2)	Částka (v tis. Kč) (3)	MD (4)	D (5)
Předpis nároku (6)	2 000	348	384
Splátka transferu – měsíční (7)	170	241	348
Vyúčtování transferu (měsíční dle skutečnosti) (8)	170	384	672

(1) transfers without obligation of settlement during one accounting period; (2) text; (3) amount (in thousands of CZK); (4) it has to give; (5) it gave; (6) prescription of the claim; (7) payment of the transfer – monthly; (8) settlement of the transfer (monthly according to the facts); Zdroj: Vlastní zpracování

V následující tabulce 4 je zobrazeno používané účtování u **transferu s povinností vypořádání, a to ve stejném roce, ve kterém byl poskytnut daný transfer**. Poskytnuté krátkodobé zálohy jsou evidované na účtu záloh ve skupině 37.

Tabulka 4: Transfery s povinností vypořádání ve stejném roce jako poskytnutí transferu (1)

Text (2)	Částka (v tis. Kč) (3)	MD (4)	D (5)
Poskytnutá záloha (6)	2 000	241	374
Skutečná spotřeba (7)	1 800	388	672
Vypořádání transferu (8)	1 800	346	388
	1 800	374	346
Odvod nespotřebované části (9)	200	374	241

(1) transfers with obligation of settlement during one accounting period as a provided transfer; (2) text; (3) amount (in thousands of CZK); (4) it has to give; (5) it gave; (6) provided advance; (7) real consumption; (8) settlement of the transfer; (9) refund unused finances; Zdroj: Vlastní zpracování

Transfer se profinancuje do výnosů opět na základě skutečně vynaložených nákladů, souvztažně se účtuje na dohadný účet aktiv (388), protože ještě není jistá celková výše transferu. Ve chvíli nezpochybnitelnosti transferu a jeho známé výše je vyúčtován účet záloh a

dohadný účet aktiv proti účtu pohledávek z titulu poskytnutého transferu (skupina 34). Případně se zaúčtuje nedoplatek, nebo přeplatek transferu.

Poslední částí neinvestičních transferů jsou **transfery s povinností vypořádání, kdy jsou zálohy rozloženy do více účetních období a následně dochází k vypořádání transferu**. Jelikož je transfer spolufinancován z fondů EU, nespotřebované peněžní prostředky se převádí do rezervního fondu organizace jako zdroj financování, následně jej lze použít v příštích letech na stanovený účel. Způsob účtování, který využívá PO (příloha 9), není vhodným řešením. Na dohadném účtu aktivním by měla být evidována celá část přijaté zálohy, kdy dochází k čerpání. Rezervní fond má být podle ČÚS 704 tvořen ve souvztáhnosti s výnosy z transferů. Proto je v tabulce 5 navržena škola metodika pro transfery spolufinancované EU s povinností vypořádání, tak aby byly dodrženy účetní postupy v souladu s ČÚS 704 a zároveň s ČÚS 703.

Vzniklý nárok na dotaci se eviduje na podrozvahových účtech v přislíbené celkové výši. Podmíněná pohledávka je z podrozvahové evidence odúčtována vždy po přijaté záloze. Jednotlivé zálohy jsou opět evidovány na účtů záloh, tentokrát se však využívají dlouhodobé zálohy ze skupiny 47. Souvztažně s dlouhodobými zálohami se vyúčtuje dohadný účet aktivní ve výši přijatých záloh. Zároveň se účtují výnosy, které by měly odrážet skutečné čerpání transferu na dané účely, tzn. náklady, tak aby nebyla ovlivněna výše výsledku hospodaření. Na konci prvního účetního období se převádí nevyčerpané peněžní prostředky plynoucí z transferu EU na rezervní fond z ostatních titulů účtovaný na účtu 414. Místo běžného způsobu časového rozlišení se zde používá systém účtování v rámci vlastních zdrojů.

Ve druhém účetním období dochází k čerpání rezervního fondu v okamžiku skutečně vzniklých nákladů, protože dochází souvztažně k zápisu výnosů. Totožným způsob lze zálohy vykazovat dále i v nadcházejících účetních obdobích. V okamžiku vzniku pohledávky z titulu transferů dochází k vyúčtování dohadných účtů aktivních a přijatých záloh. Případně lze pokračovat doplatkem transferu, nebo vratkou přebytečných peněžních prostředků.

Tabulka 5: Transfery s povinností vypořádání ve více účetních obdobích spolufinancované EU – návrh metodiky ⁽¹⁾

Text ⁽²⁾	Částka (v tis. Kč) ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
1. účetní období ⁽⁶⁾			
Nárok na transfer ⁽⁷⁾	20	955	999
Přijatá záloha ⁽⁸⁾	15	241	472
odúčtování zálohy z podrozvahy ⁽⁹⁾	15	999	955
dohad ve výši zálohy ⁽¹⁰⁾	15	388	672
převod nedočerpaného transferu na rezervní fond ⁽¹¹⁾	5	672	414
2. účetní období ⁽¹²⁾			
čerpání z rezervního fondu ⁽¹³⁾	5	414	672
přijatá záloha ⁽¹⁴⁾	5	241	472
odúčtování zálohy z podrozvahy ⁽¹⁵⁾	5	999	955
dohad ve výši zálohy ⁽¹⁶⁾	5	388	672
vyúčtování transferu ⁽¹⁷⁾	20	346	388
	20	472	346

⁽¹⁾ transfers with obligation of settlement during more accounting periods partly financed from European Union – proposal of methodology; ⁽²⁾ text; ⁽³⁾ amount (in thousands of CZK); ⁽⁴⁾ it has to give; ⁽⁵⁾ it gave; ⁽⁶⁾ 1st accounting period; ⁽⁷⁾ title to transfer; ⁽⁸⁾ obtained advance; ⁽⁹⁾ record the advance from the off balance sheet evidence; ⁽¹⁰⁾ surmise in amount of advance; ⁽¹¹⁾ record unused transfer to reserve fund; ⁽¹²⁾ 2nd accounting period; ⁽¹³⁾ using finance from reserve fund; ⁽¹⁴⁾ obtained advance; ⁽¹⁵⁾ record the advance from the off balance sheet evidence; ⁽¹⁶⁾ surmise in amount of advance; ⁽¹⁷⁾ settlement of the transfer; Zdroj: vlastní zpracování

Na základě uváděných příkladů využívá 3. ZŠ časové rozlišení v průběhu roku, výnosy a náklady jsou rozlišovány podle aktuálního principu. Všechny transfery jsou účtovány pomocí analytických účtů, navíc jsou všechny související transakce evidovány pomocí oddělených středisek, tak aby byla evidence přehledná a bylo umožněno sledovat zdroje odděleně. Bližší informace k účtování transferů, především v souvislosti s časovým rozlišením a okamžikem vzniku nároku pohledávky transferu, jsou blíže popsány vždy u jednotlivých druhů transferů v následující kapitole Zdroje financování.

Dosud byl řešen postup při přijetí neinvestičních transferů. **Investiční transfery** nebyly zatím 3. ZŠ poskytovány, proto zůstávají otázkou i pro účetní školy. Všechny budovy jsou

ve vlastnictví zřizovatele, škola má umožněno využívat budovy ke své činnosti. Veškeré investice související s údržbou, rekonstrukcí budov apod. financuje zřizovatel samostatně, škola je eviduje v podrozvahové evidenci společně s investicemi. Pokud bylo v minulosti potřeba financovat jiné investice, byly financovány prostřednictvím investičního příspěvku od zřizovatele.

Během roku 2020 škola plánuje získat **investiční příspěvek od zřizovatele** v částce 600 tis. Kč na pořízení nového kotle do školní jídelny. Již nyní se předpokládá, že investice bude nákladnější a peněžní prostředky z plánovaného příspěvku nebudou dostatečné k pokrytí investice. Proto část investice bude nutné financovat z prostředků fondu investic. V tabulce je zobrazeno řešení situace investičního příspěvku. Přičemž investiční příspěvek není považován za transfer, z toho důvodu vyúčtování investičního příspěvku probíhá přes účet 401 Jmění účetní jednotky. Účet Jmění účetní jednotky je spjat s fondem investic, na který se následně převádí získané příjmy.

Tabulka 6: Účtování investičního příspěvku na pořízení kotle do školní jídelny ⁽¹⁾

Text ⁽²⁾	Částka (v tis. Kč) ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
Evidence přislíbeného investičního příspěvku v podrozvahové evidenci ⁽⁶⁾	600	915	999
Předpis nároku investičního příspěvku ⁽⁷⁾	600	348	401
Přijatý investiční příspěvek ⁽⁸⁾	600	241	348
Odúčtování z podrozvahové evidence ⁽⁹⁾	600	999	915
Příděl příspěvku do fondu investic ⁽¹⁰⁾	600	401	416
Pořízení kotle (majetek hned zařazen) ⁽¹¹⁾	800	022	321
Úhrada faktury přijaté ⁽¹²⁾	800	321	241
Použití zdrojů z fondu investic ⁽¹³⁾	800	416	401
Odpisy kotle (roční) ⁽¹⁴⁾	133	551	082
Příděl do fondu investic ve výši odpisů ⁽¹⁵⁾	133	401	416

⁽¹⁾ accounting of investment contribution for purchase a boiler to the school canteen; ⁽²⁾ text; ⁽³⁾ amount (in thousands of CZK); ⁽⁴⁾ it has to give; ⁽⁵⁾ it gave; ⁽⁶⁾ recording of promised investment contribution in off-balance sheet evidence; ⁽⁷⁾ prescription of the investment contribution claim; ⁽⁸⁾ received investment contribution; ⁽⁹⁾ record form off-balance sheet evidence; ⁽¹⁰⁾ allocation of contribution to the investment fund; ⁽¹¹⁾ purchase a boiler (assets immediately included); ⁽¹²⁾ payment of the received invoice; ⁽¹³⁾ use resources from the investment fund; ⁽¹⁴⁾ depreciation of the boiler (per year); ⁽¹⁵⁾ allocation to the investment fund in amount of depreciation; Zdroj: Vlastní zpracování

Do chvíle nezpochybnitelného nároku na investiční příspěvek, je příslib evidován v podrozvahové evidenci, následně na účtu Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi souvztažně s účtem Jmění účetní jednotky. Po přijetí investičního příspěvku od zřizovatele dochází k odúčtování z podrozvahové evidence a k přidělu příspěvku do fondu investic ve výši přijatého příspěvku 600 tis. Kč. Z fondu investic je čerpána skutečně částka 800 tis. ve stejné výši jako pořízení dlouhodobého majetku. Odhadované odpisy za uvažované účetní období činí 133 334 Kč, ve stejné částce je tvořen fond investic.

Jelikož nemá 3. ZŠ upravenou metodiku účtování investičních transferů, je níže navržen postup stejného příkladu (tabulka 7), ale v případě použití **investiční dotace, kdy poskytovatelem je jiná instituce než zřizovatel příspěvkové organizace**. Na základě modelovaného příkladu je možné sestavit metodiku pro postup školy jako příjemce investičního transferu.

Tabulka 7: Poskytnuta investiční dotace na pořízení kotle do školní jídelny ⁽¹⁾

Text ⁽²⁾	Částka (v tis. Kč) ⁽³⁾	MD ⁽⁴⁾	D ⁽⁵⁾
Evidence příslibené investiční dotace v podrozvahové evidenci ⁽⁶⁾	600	915	999
Předpis nároku investiční dotace ⁽⁷⁾	600	34x	403
Přijatá investiční dotace ⁽⁸⁾	600	241	346
Odúčtování z podrozvahové evidence ⁽⁹⁾	600	999	915
Příděl do fondu investic ⁽¹⁰⁾	600	401	416
Pořízení kotle (majetek hned zařazen) ⁽¹¹⁾	800	022	321
Úhrada faktury přijaté ⁽¹²⁾	800	321	241
Převod zdrojů z fondu investic ⁽¹³⁾	800	416	401
Tvorba odpisů ⁽¹⁴⁾	133	551	082
Rozpuštění transferu do výnosů ⁽¹⁵⁾	100	403	672
Tvorba fondu investic ⁽¹⁶⁾	33	401	416

⁽¹⁾ investment subsidy for the purchase of a boiler for the school canteen; ⁽²⁾ text; ⁽³⁾ amount (in thousands of CZK); ⁽⁴⁾ it has to give; ⁽⁵⁾ it gave; ⁽⁶⁾ recording a promised investment subsidy in off-balance sheet evidence; ⁽⁷⁾ prescription of the claim of investment subsidy; ⁽⁸⁾ received investment subsidy; ⁽⁹⁾ record from the off-balance sheet evidence; ⁽¹⁰⁾ allocation to the investment fund; ⁽¹¹⁾ purchase a boiler (assets immediately included); ⁽¹²⁾ payment of the received invoice; ⁽¹³⁾ transfer of resources from the investment fund; ⁽¹⁴⁾ creation of depreciation; ⁽¹⁵⁾ record a transfer into revenues; ⁽¹⁶⁾ creation of investment fund; Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíl oproti předchozímu řešení je především v evidenci na účtu 403 Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. Z fondu investic je ve skutečnosti čerpáno 200 tis. Kč, částka představuje převyšující výdaje na pořízení dlouhodobého majetku. Z příkladu je patrná tvorba nákladů ve formě odpisů vyšší, než je přiděl do fondu investic. Investiční transfer je rozpouštěn do výnosů v poměru odpisů, tedy výše investičního transferu (600 tis.) dělená počtem let užívání dlouhodobého majetku. Prakticky dochází k časovému rozlišení výnosů z investičního transferu, kdy výnosy jsou vyúčtovány přes účet 403 v částce 100 tis. Kč ročně. Ve zbývající hodnotě odpisů je tvořen fond investic (33 334 Kč ročně), částka odpovídá poměru vlastního financování aktiva. Důvodem převodu nižší částky na fond investic je korekce peněžních prostředků z odpisů na hodnotu investovanou z vlastních prostředků. Fond investic by neměl obsahovat zúčtovanou výši odpisů z majetku financovaného investičním transferem. Skutečnost vychází z vyhlášky⁴, platí pravidlo, pokud PO nezajistí finanční krytí fondu investic ke konci roku, sníží výsledkově o tento rozdíl snížený o výši výnosů z titulu časového rozlišení přijatých investičních transferů fond investic.

Hlavními rozdíly mezi investičními transfery a investičním příspěvkem od zřizovatele je tvorba fondu investic. V případě investičního příspěvku je tvořen fond v celé výši odpisů, nýbrž při investičním transferu je fond tvořen pouze v poměru investovaných vlastních zdrojů. Investiční příspěvky jsou vyúčtovány pomocí účtu 401 a investiční transfery jsou vyúčtovány přes účet 403, ze kterého jsou časově „rozpouštěny“ výnosy v závislosti na odpisování.

⁴ Vyhláška 410/2009 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

7.3 Zdroje financování

Jak je již popsáno výše, příspěvkové organizace mají širokou škálu možností, jak financovat svoji činnost. Dosud byly nastíněny dva hlavní zdroje, a to provozní příspěvek poskytovaný zřizovatelem a průtokový transfer poskytovaný MŠMT. Tyto zdroje financování jsou ještě blíže charakterizovány, společně s dalšími zdroji, které 3. ZŠ využívá.

Odpovědní zaměstnanci školy byli dotazováni, jakým způsobem jsou potencionální zdroje financování vyhledávány. Tato část fundraisingu je důležitým faktorem pro rozvoj organizace a jejího poskytování služeb. Osoba, která se zabývá přímo fundraisingem na 3. ZŠ nepůsobí, ani nedochází k pravidelnému vyhledávání možností, jak získat dodatečné finanční prostředky. Škola je spíše v pasivním postavení. Nicméně, z rozhovorů vyplynulo, že škola obdrží často elektronickou formou různé oběžníky, nebo nabídky podniků, kteří mohou být tzv. partnery např. dotačního programu, nebo jsou schopni dodržet podmínky získání vyhlášených transferů. Škola poté řádně podniky prověří a je-li nabídka transferu relevantní, transfer využijí. Iniciativu mají i samotní zaměstnanci, kteří pak na základě obdržené nebo nalezené možnosti zdroje financování informují vedení 3. ZŠ. Např. vyučující tělesné výchovy může obdržet nabídku o využití účelového transferu na podporu sportu žáků.

Příspěvek od zřizovatele

Provozní příspěvek od zřizovatele města Rakovník je transferem bez vypořádání. U všech přijatých příspěvků vzniká okamžik vzniku nároku pohledávky počátkem příslušného běžného období ve chvíli, kdy škola obdrží rozpis schváleného rozpočtu.

Provozní příspěvek se vztahuje na veškeré provozní výdaje související se zabezpečením poskytování hlavní činnosti školy, jako jsou spotřeba energie, opravy, nákup spotřebního materiálu, cestovné zaměstnanců, nákup drobného dlouhodobého hmotného majetku, servisní služby apod. Příspěvky jsou vypláceny splátkami během roku každý měsíc, příslib příspěvku vzniká již před začátkem běžného období schválením rozpočtu zřizovatele.

V případě potřeby poskytuje zřizovatel škole investiční příspěvek, např. v roce 2020 bude investiční příspěvek využit na pořízení nového kotle do školní jídelny. Více informací o postupování u investičních transferu je popsáno v předchozí kapitole.

Programy města – účelové příspěvky

Město Rakovník jako zřizovatel vyhlašuje dotační programy, které jsou často určeny organizacím, kde není zřizovatelem město Rakovník. Proto poskytuje, jako kompenzaci nemožnosti účastnit se dotačních programů, účelové příspěvky svým zřízeným příspěvkovým organizacím. Účelové příspěvky jsou určeny pouze na stanovený účel, tzn., že škola je povinna peněžní prostředky vrátit, v případě nevyčerpání peněžních prostředků na stanovené účely. ZŠ získává peněžní prostředky hlavně na financování kroužků, tj. společenské výchovy pro žáky, sportovní aktivity žáků, meziškolní soutěže, adaptační kurzy, hudební aktivity, turnaje a výuku hrou pro nejmenší žáky. Pro rozlišení jednotlivých kroužků, a tedy rozdělení peněžních prostředků na dotované účely, používá škola rozlišení do jednotlivých středisek MÚ1 – MÚ8. Ke kontrole dochází vyúčtováním, vynaložené náklady se účetně dokládají zřizovateli neboli poskytovateli. Okamžik vzniku nároku pohledávky poskytnutého příspěvku vzniká s obdrženým rozpisem schváleného rozpočtu na počátku příslušného účetního období. Příspěvky jsou vypláceny formou záloh, příspěvek se řadí tedy mezi transfery s povinností vypořádání.

Dotace MŠMT určená na platy

Prostředky poskytované z rozpočtu MŠMT jsou určeny na financování platů, zákonných odvodů, fondu kulturních a sociálních potřeb a přímých ostatních neinvestičních výdajů. Součástí těchto výdajů mohou být výdaje plynoucí na asistenty pedagogů, pomůcky a podpůrná opatření.

Okamžik vzniku nároku pohledávky vyplývající z transferu je v okamžiku obdržení rozpisu schváleného rozpočtu, stejně jako u poskytovaných prostředků zřizovatelem. Blíže jsou této problematice věnovány předchozí kapitoly.

Peněžní prostředky plynoucí z rozpočtu MŠMT jsou transfery s povinností vypořádání, jelikož škola obdrží zálohu transferu každé dva měsíce. Evidují se ve skupině 37 krátkodobé zálohy, následně se dle skutečnosti účtují ve prospěch výnosů, a to v případě platů mě-

síčně, v případě peněžních prostředků určených k ostatním účelům (např. přímé ostatní neinvestiční výdaje) čtvrtletně.

K vyúčtování transferů dochází vždy do 31. 1. za období září–prosinec, další vyúčtování probíhá vždy do 31. 8. za období leden–červen. Nevyčerpané zdroje má povinnost škola odvést zpět poskytovateli do 15. ledna. Předtím musí být vypořádání transferu předloženo ke kontrole zřizovateli, zřizovatel zajistí převod peněžních prostředků poskytovateli transferu. Navíc je zajištěna kontrola poskytnutého transferu formou závazných ukazatelů, o kterých je zmiňováno v kapitole Základní principy financování příspěvkové organizace.

Doplňková činnost

Předmětem doplňkové činnosti je hostinská činnost a specializovaný maloobchod. Konkrétně se jedná o prodej obědů školní jídelny veřejnosti. Maloobchod představuje školní kiosk určený pro žáky i zaměstnance školy k nákupu drobného občerstvení. Ceny obědů se tvoří kalkulací, zahrnují náklady na potraviny, mzdové a režijní náklady a zisk dle plánované kalkulace na každý rok. Vychází se z celkového počtu uvařených obědů, kdy se vypočítávají poměrné náklady pro doplňkovou činnost. Na rozdíl od hlavní činnosti, je kalkulace tvořena náklady na potraviny, mzdové a režijní náklady, zisk a daň z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že škola překročila zákonem stanovený obrat 1 mil. Kč⁵, je povinna odvádět daň z přidané hodnoty.

Příjmy doplňkové činnosti lze použít ke krytí nezbytných nákladů doplňkové činnosti a dále k pokrytí potřeb hlavní činnosti a jejímu zkvalitnění prostřednictvím výsledku hospodaření a fondů.

Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

Operační program je jednou z variant neinvestičních dotací poskytovaných MŠMT, které jednotlivé projekty v rámci operačního programu vyhlašuje. Škola získává prostředky v rámci projektu vždy na stanovené období, které se nazývá obecně Šablonami. V letech 2017-2019 byly čerpány Šablony I, které sloužily za účelem zvýšení kvality vzdělávání, celkově byly proplaceny škole náklady ve výši 1 880 504 Kč. Od roku 2019 škola čerpá

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

peněžní prostředky z projektu Šablony II, projekt bude trvat až do července 2021 a slouží opět k zajištění kvality vzdělávání. Celkově se plánují náklady ve výši 3 002 037 Kč. Obecně projekty Šablony mají zajistit zjednodušení financování škol. Slouží hlavně k dalšímu vzdělávání pedagogických pracovníků, potom na činnost speciálního pedagoga, práce se žáky ohroženými neúspěchem, čtenářské a matematické kluby, setkávání s rodiči, besedy s odborníky, mentoring, sdílení zkušeností, tandemovou výuku.

Operační program je z pohledu terminologie transferů účelovou dotací. Sice se nemusí dokládat čerpání dotace účetně, ale dokládají se výstupy z čerpání dotace. Tzn. škola například předloží certifikát o absolvování kurzu, nebo vyúčtování školení na základě výzvy. Zbytek nevyčerpané dotace lze použít na jiné účely v rámci hlavní činnosti, tj. nepřímé náklady např. nákup kancelářských potřeb a ostatního spotřebního materiálu pro pedagoga účastněného v projektu Šablon.

Část OP VVV je financována z fondů Evropské Unie, konkrétně se jedná o Evropský sociální fond (ESF). Část operačního programu se tedy financuje pomocí MŠMT a část (přibližně 15 %) hradí EU ze svého fondu.

Transfer je poskytován formou záloh, tzn., patří do skupiny transferů s povinností vypořádání. Jelikož přesahuje více účetních období, je nutné transfer časově rozlišovat a eviduje se na účtu dlouhodobých záloh ve skupině 47. Na účet pohledávek z titulu transferů se dostává transfer až ve chvíli konečného vyúčtování.

Projekt Šablony I byl rozdělen do 24 měsíců, docházelo k financování výdajů formou ex-ante. Škola obdržela peněžní prostředky ve dvou zálohách, první činila 60 % celkových způsobilých výdajů, zbylých 40 % bylo vyplaceno po schválení první průběžné zprávy projektu. Operační program má stanovenou minimální výši celkových způsobilých výdajů a maximální výši.

Projekt Šablony II byl vyplacen 3. ZŠ ex-post v celkové částce, přesto eviduje škola transfer na účtě dlouhodobých záloh ve skupině 47, evidence je také zaznamenána na účtě dohadných aktiv a postupně je podle skutečně vynaložených nákladů vyúčtována do výnosů na základě aktuálního principu.

Podobným projektem byl Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost (dále jen „OP VK“), který zajišťuje MŠMT společně s Evropským sociálním fondem. Z tohoto programu byly financovány projekty „Učíme digitálně“ v letech 2017-2015 a v roce 2015, z časového hlediska méně významné projekty, Výuka cizích jazyků a Inovace technické výchovy.

Z programu Výuky cizích jazyků byly hrazeny výdaje spojené s jazykovými kurzy pro pedagogy a zahraniční pobyty žáků. Celkové náklady byly hrazeny na začátku období realizace programu, všechny náklady museli být účetně podloženy. Obdobným způsobem fungovalo financování programu Inovace technické výchovy, kde však nutnou podmínkou bylo splnění stanoveného počtu zúčastněných žáků.

Program „Učíme digitálně“ byl financován na principu partnera. Sloužil ke zvýšení kompetencí učitelů a řídicích pracovníků při využívání moderních technologií ve vzdělávání. Ke kontrole docházelo na základě monitorovacích zpráv včetně dokládání účetní dokumentace, peněžní prostředky byly poté uvolňovány postupně prostřednictvím jednotlivých záloh. V rámci projektu byly financovány mzdové výdaje, nakoupeny tablety a licence, které byly zařazeny do drobného dlouhodobého majetku.

Ostatní zdroje

Kromě výše vyjmenovaných zdrojů financování má škola k dispozici méně výnosné zdroje, i ty jsou však zdroji, které by se neměly opomenout.

Škola získává peněžní prostředky od zapsaného spolku Rada rodičů (financovány z pravidelných příspěvků a prodeje výrobků na tradičním jarmarku). Zdroje získané Radou rodičů slouží k nákupu materiálu (barevné papíry apod.), na zajištění preventivních programů, odměn do soutěží a dopravy žáků na soutěže.

Škola získává dary od soukromých subjektů, nejedná se bohužel o pravidelné dary, spíše výjimečné. V minulých letech se podařilo škole obdržet dar od místních podniků, dary jsou vždy účelově určeny. Evidují se na rezervním fondu z ostatních titulů.

3. ZŠ úzce spolupracuje s ostatními subjekty ve Městě Rakovník. Sice se nejedná o finanční zdroj příjmů, ale škola získává možnost dalších aktivit pro žáky (zajištění hlavní činnos-

ti) s úsporou nákladů a efektivním hospodařením. Spolupracuje mimo jiné s Policií ČR, Městskou policií Rakovník, Městskou knihovnou, Autoškolou Tempo, s místními mateřskými školami, nebo s Muzeem T. G. M v Rakovníku.

V současné době škola usiluje o získání dotace na Přírodní zahradu z Národního programu životního prostředí, záměrem dotace je vybudování a úprava venkovních areálů a pozemků pro podporu výuky ve venkovním prostředí. Minimální výše podpory na jeden projekt činí 100 tis. Kč, maximální výše podpory 500 tis. Kč. Celkově lze v rámci projektu proplatit 85 % celkových způsobilých výdajů.

7.3.1 Výsledek hospodaření příspěvkové organizace

Rozpočet školy je sestavován jako vyrovnaný, často ale ve skutečnosti vzniká zlepšený výsledek hospodaření, nebo i zhoršený výsledek hospodaření, vlivem účetních postupů, drobných rozdílů skutečnosti od plánu. Zisk se potom nejčastěji převádí na tvorbu rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření. 3. ZŠ tvoří i fond odměn, který se dle legislativy tvoří ze zisku.

Rozdělení zlepšeného výsledku schvaluje zřizovatel na základě návrhu podaného ředitelem školy. Škola nemá žádným předpisem stanoveno, jaká část zisku se převádí do rezervního fondu a jaká část do fondu odměn. Zpravidla větší část zisku připadá do rezervního fondu, fond odměn tvoří zhruba 15 % výsledku hospodaření. Naposledy byl fond odměn tvořen v roce 2015 a to přibližně ve stejné výši, v jaké byl čerpán. Za sledované období přetrvává zůstatek fondu odměn ve výši 349 tis. Kč.

V životě účetní jednotky přichází ale i opačná situace, kdy příspěvkové organizaci může vzniknout ztráta neboli zhoršený výsledek hospodaření. Pokud nevznikl zisk v doplňkové činnosti, je zapotřebí uhradit vzniklou ztrátu jiným způsobem. Škola situaci ztráty nemá písemně upravenou, ale ztrátu by jistě vedení řešilo úhradou z rezervního fondu, případně umořením ztráty ziskem v dalších letech hospodaření. Jen výjimečně by nastalo řešení žádostí zřizovatele o vyrovnaní ztráty. Přičemž řešení použití zdrojů z rezervním fondu je

plně v souladu se zákonem. (Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla))

Při kontrole hospodaření zřizovatel může posoudit některé transakce, či způsoby hospodaření, jako porušení rozpočtové kázně. Nemusí se však jednat pouze o zřizovatele, ale k porušení rozpočtové kázně dochází např. při neoprávněném užití peněžních prostředků čerpaných transferem ze státního rozpočtu. Z porušení rozpočtové kázně plynou sankce a penále. Škola nemá nijak stanoveno, jakým způsobem jsou hrazeny potencionální sankce a penále. Po diskuzi došla účetní školy k závěru, že situace by se řešila použitím prostředků z rezervního fondu. Tvrzení je v souladu s legislativou. Příspěvkové organizace hradí odvod za porušení rozpočtové kázně a penále z rezervního fondu, nebo z příslušného fondu, jde-li o porušení pravidel hospodaření tímto fondem. (Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla))

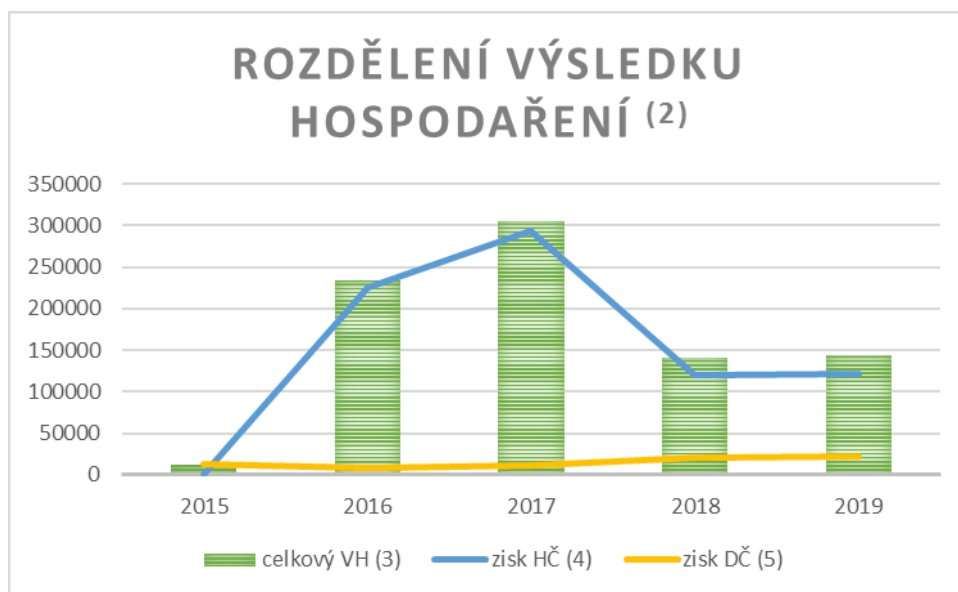
Podíl zisku z vedlejší činnosti na celkovém VH v porovnání s hlavní činností

Ve sledovaných pěti letech 2015-2019 celkový výsledek hospodaření dosahoval nejvíce v roce 2017. Následně celkový zisk klesl. Nejnižšího zisku bylo dosaženo v roce 2015. Jednotlivé údaje jsou k nahlédnutí v grafu 1. Je patrné, že zisk z hlavní činnosti výrazně převyšuje zisk z doplňkové činnosti (dále jen „DČ“), kromě roku 2015, kdy výsledek hospodaření z hlavní činnosti (dále jen „HČ“) byl ztrátový ve výši 17 225 Kč, ale ztráta byla pokryta peněžními prostředky z rezervního fondu, a tak byl výsledek hospodaření vyrovnán. Příčinou zhoršeného výsledku hospodaření jsou nižší výnosy z prodeje výrobků (jidel) a nižší výnosy z pronájmů, naopak větší náklady představovala spotřeba drobného dlouhodobého hmotného majetku oproti ostatním rokům. V letech 2017-2019 zisk z DČ stále roste, výkyv doplňkové činnosti je zaznamenán v roce 2016.

Největšího zisku z hlavní činnosti bylo dosaženo v roce 2017. Příčinou růstu zlepšeného výsledku hospodaření je růst objemu prodaných pokrmů jídelny a zvýšení výnosů z pronájmu školy. Přičemž se během sledovaných pěti let škole dařilo udržet poměrně stejnou výši celkových nákladů. V roce 2018 a 2019 zisk z HČ klesl oproti předchozím obdobím. Důsledkem může být i snížení zřizovatelem poskytovaného příspěvku na provoz

o 500 tis. Kč. Pokles zisku doplňkové činnosti je zapříčinen výrazným poklesem výnosů z prodeje zboží (kioskový prodej) o přibližně 279 tis. Kč.

Graf 1: Rozdělení výsledku hospodaření na HČ a DČ ⁽¹⁾



⁽¹⁾ division of the profit into the main activity and business activity; ⁽²⁾ division of the profit; ⁽³⁾ total profit; ⁽⁴⁾ profit of the main activity; ⁽⁵⁾ profit of the business activity; Zdroj: Vlastní zpracování

Následující tabulka 8 je zaměřena na to, jak se zisk z doplňkové činnosti podílí na celkovém výsledku hospodaření. V roce 2015 tvoří výsledek hospodaření pouze zisk z doplňkové činnosti v důsledku vyrovnané ztráty HČ rezervním fondem. V následujících dvou letech se zisk z doplňkové činnosti podílel na výsledku hospodaření do 5 %, v posledních dvou letech zisk z DČ vzrostl a tvoří podíl na výsledku hospodaření 15 % v roce 2018 a 16 % v roce 2019. Větší podíl je zapříčinen dvěma faktory, snížením výsledku hospodaření hlavní činnosti a zvýšením výsledku hospodaření doplňkové činnosti. V rámci doplňkové činnosti byly v roce 2018 nižší náklady, naopak v roce 2019 vzrostly výnosy doplňkové činnosti, oproti předchozím rokům.

Tabulka 8: Podíl doplňkové činnosti na výsledku hospodaření (v Kč) ⁽¹⁾

	celkový VH ⁽²⁾	zisk HČ ⁽³⁾	zisk DČ ⁽⁴⁾	podíl DČ na VH (v %) ⁽⁵⁾
2015	12 841	0	12 841	100
2016	233 775	225 793	7 982	3
2017	304 685	293 016	11 669	4
2018	141 229	120 238	20 991	15
2019	143 913	121 130	22 782	16

⁽¹⁾ part of the business activity on the profit (in amount of CZK); ⁽²⁾ total profit; ⁽³⁾ profit of the main activity; ⁽⁴⁾ profit of the business activity; ⁽⁵⁾ part of the business activity on the profit (in percent); Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené analýzy vyplývá, že pohyb výsledku hospodaření je ovlivněn výší příspěvku zřizovatele na provozní výdaje, výší výnosů z pronájmu a výnosů z vlastních výrobků, tzn. prodej jídel ze školní jídelny. Použití výnosů z pronájmu ponechává zřizovatel plně v kompetenci příspěvkové organizace, škola využívá výnosy z pronájmu na provozní náklady. Lze odvodit, že poskytovaný provozní příspěvek byl snížen o 500 tis. následkem reakce na tvorbu vyššího zisku hlavní činnosti 3. ZŠ.

Z hlediska doplňkové činnosti má vliv na tvorbu zisku objem prodaného zboží, ale hlavně prodej výrobků (jídel), který tvoří průměrně 86 % zisku DČ. Náklady v rámci doplňkové činnosti tvoří poměrná část nákladů vlastní výroby podle počtu cizích strávníků.

7.3.2 Přehled čerpání jednotlivých zdrojů financování

Pro přehlednost jednotlivých zdrojů financování je vytvořena tabulka 9, která zobrazuje příjmy z jednotlivých zdrojů a jejich čerpání po rocích 2015-2019. Celková výše přijatých zdrojů financování lehce kolísá v průběhu sledovaných let.

Z tabulky je na první pohled zřejmé, že provozní příspěvek poskytovaný zřizovatelem se v roce 2017 změnil a jinak se ponechává ve stejné částce, vždy je celý vyčerpán. Přebytkové peněžní prostředky se převádějí na rezervní fond ze zlepšeného výsledku hospodaření. Plně čerpané jsou i zdroje poskytované MŠMT určené na platy ve všech letech. Účelový příspěvek byl čerpan v roce 2015 a 2016 méně, než činí přijaté peněžní prostředky, nevyužité finanční prostředky byly vráceny do rozpočtu zřizovatele. V roce 2015 bylo vyčerpano

z účelového příspěvku 74 %, v roce 2016 se čerpalo 85 %. Škola obdržela také v každém roce alespoň malý příspěvek v podobě darů.

Tabulka 9: Přehled přijatých zdrojů financování a jejich čerpání (v Kč, za období 2015-2019) ⁽¹⁾

		2015	2016	2017	2018	2019
Provozní příspěvek ⁽²⁾	příjmy ⁽¹¹⁾	5 800 000	5 800 000	5 300 000	5 300 000	5 300 000
	čerpání ⁽¹²⁾	5 800 000	5 800 000	5 300 000	5 300 000	5 300 000
MŠMT – platy ⁽³⁾	příjmy	27 341 173	31 293 211	35 204 767	38 721 671	45 698 758
	čerpání	27 341 173	31 293 211	35 204 767	38 721 671	45 698 758
Účelový příspěvek ⁽⁴⁾	příjmy	102 360	87 726	93 635	111 800	114 000
	čerpání	87 060	64 776	93 635	111 800	114 000
Doplňková činnost ⁽⁵⁾	příjmy	12 841	7 982	11 669	20 991	22 782
	čerpání	12 841	7 982	11 669	20 991	22 782
OP VVV ⁽⁶⁾	příjmy	-	-	1 128 304	752 202	3 002 037
	čerpání	-	-	352 715	598 532	1 689 988
OP VK ⁽⁷⁾	příjmy	1 643 873	-	-	-	-
	čerpání	1 670 663	-	-	-	-
Dary ⁽⁸⁾	příjmy	15 568	19 000	47 220	28 000	2 000
	čerpání	16 079	23 780	17 220	58 000	2 000
Výsledek hospodaření z HČ ⁽⁹⁾	příjmy	-	225 793	293 016	120 238	121 130
	čerpání	-	187 159	-	331 650	-
Celkem ⁽¹⁰⁾	příjmy	34 915 815	37 659 505	42 371 627	45 175 140	54 381 837
	čerpání	34 927 816	37 376 908	40 980 006	45 142 644	52 827 528

⁽¹⁾ overview of received sources of financing and their drawing (in CZK, for the period 2015-2019); ⁽²⁾ operating contribution; ⁽³⁾ the Ministry of Education, Youth and Sports – salaries; ⁽⁴⁾ purposing contribution; ⁽⁵⁾ business activity; ⁽⁶⁾ operating programme – research, development and education; ⁽⁷⁾ operating programme – education for competitiveness; ⁽⁸⁾ donations; ⁽⁹⁾ profit from the main activity; ⁽¹⁰⁾ in total; ⁽¹¹⁾ incomes; ⁽¹²⁾ drawing; Zdroj: Vlastní zpracování

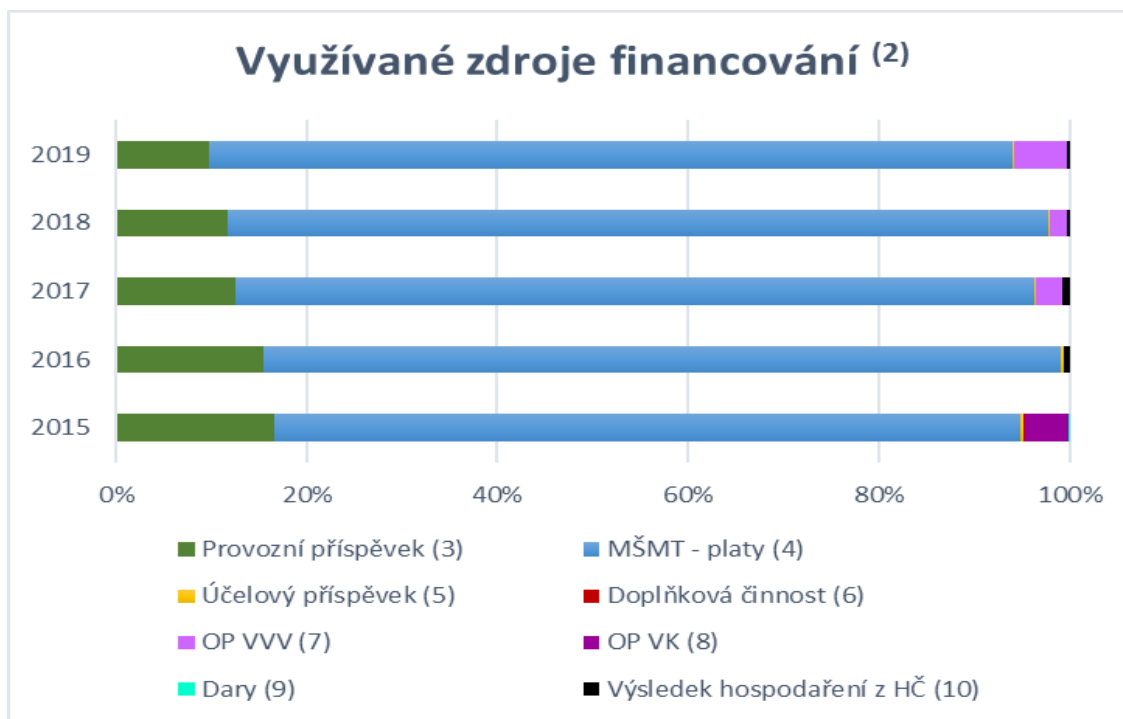
Program OP VK zahrnuje 3 jednotlivé projekty, ve kterých bylo během sledovaných let obdrženo 1 644 tis. Kč a skutečně vyčerpáno 1 671 tis. Kč. Důvodem rozdílu je využívání programu „Učíme digitálně“ v předchozím roku 2014, celkové náklady tohoto projektu

činily 628 tis. Kč podle přehledu projektu 3. ZŠ. Další dva projekty byly vyčerpány v plné výši, projekt Výuka cizích jazyků využíval 894 099 Kč a projekt Inovace technické výchovy stál 229 219 Kč.

Rozsáhlejší je program OP VVV, který zahrnuje projekt Šablony I a Šablony II. V rámci projektu Šablony I byla financována částka 1 881 tis. Kč během let 2017-2019, částka byla celá vyčerpána. Jak již bylo uvedeno výše, v rámci projektu Šablony II byla poslána škoie záloha v celé výši, částka 3 002 tis. je vidět v tabulce v roce 2019, prozatím bylo ze Šablon II vyčerpáno 760 731 Kč.

Následující graf 2 vyjadřuje procentuální podíl přijatých zdrojů financování na celkovém souhrnu příjmů z těchto zdrojů.

Graf 2: Přehled využívaných zdrojů financování – příjmy v letech 2015–2019 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ overview of used sources of financing – incomes during years 2015–2019; ⁽²⁾ used sources of financing; ⁽³⁾ operating contribution; ⁽⁴⁾ the Ministry of Education, Youth and Sports – salaries; ⁽⁵⁾ purposing contribution; ⁽⁶⁾ business activity; ⁽⁷⁾ operating programme – research, development and education; ⁽⁸⁾ operating programme – education for competitiveness; ⁽⁹⁾ donations; Zdroj: Vlastní zpracování

Největší podíl příjmů představuje dotace MŠMT určená na platy, přibližně se pohybuje kolem 84 %. Další významný zdroj využívá škola v podobě provozního příspěvku zřizovatele, podíl provozního příspěvku v průběhu let klesal (přibližně 16 % - 10 %). Ostatní část celkových příjmů činily operační programy OP VK a OP VVV, účelové příspěvky a ve velmi malém podílu doplňková činnost a přijaté dary.

7.3.3 Horizontální a vertikální analýza

Struktura výkazů se v posledních pěti letech výrazně neměnila, proto se vychází v rámci vertikální analýzy z posledního roku 2019. Kompletní vertikální a horizontální analýza je k nahlédnutí v příloze na externím zařízení CD. Z hlediska porovnání aktiv (obrázek 3) se ZŠ zaměřuje více na oběžná aktiva než stálá aktiva, oběžná aktiva tvoří 84 % netto aktiv.

Obrázek 3: Struktura aktiv ⁽¹⁾

ROZVAHA	2019			vertikální analýza
	BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
AKTIVA CELKEM	33 259 548,10	18 918 016,86	14 341 531,24	100%
Stálá aktiva	21 278 028,79	18 918 016,86	2 360 011,93	16%
<u>Dlouhodobý nehmotný majetek</u>	<u>148 435,56</u>	<u>148 435,56</u>	<u>-</u>	<u>0%</u>
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	148 435,56	148 435,56	-	100%
<u>Dlouhodobý hmotný majetek</u>	<u>21 129 593,23</u>	<u>18 769 581,30</u>	<u>2 360 011,93</u>	<u>100%</u>
Kulturní předměty	298 000,00		298 000,00	13%
Stavby	59 924,00	31 172,00	28 752,00	1%
SHMV a soubory HMV	5 832 687,70	3 799 427,77	2 033 259,93	86%
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	14 938 981,53	14 938 981,53	-	0%
<u>Dlouhodobý finanční majetek</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>0%</u>
<u>Dlouhodobé pohledávky</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>0%</u>
Oběžná aktiva	11 981 519,31		11 981 519,31	84%
<u>Zásoby</u>	<u>556 099,95</u>		<u>556 099,95</u>	<u>5%</u>
Materiál na skladě	548 145,15		548 145,15	99%
Zboží na skladě	7 954,80		7 954,80	1%
<u>Krátkodobé pohledávky</u>	<u>3 823 268,85</u>		<u>3 823 268,85</u>	<u>32%</u>
Odběratelé	96 595,79		96 595,79	3%
Krátkodobé poskytnuté zálohy	139 812,64		139 812,64	4%
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	314 804,00		314 804,00	8%
Pohledávky za zaměstnanci	178 410,00		178 410,00	5%
Daň z přidané hodnoty	30 165,00		30 165,00	1%
Náklady příštích období	61 444,42		61 444,42	2%
Dohadné účty aktivní	3 002 037,00		3 002 037,00	79%
<u>Krátkodobý finanční majetek</u>	<u>7 602 150,51</u>		<u>7 602 150,51</u>	<u>63%</u>
Běžný účet	7 391 812,27		7 391 812,27	97%
Běžný účet FKSP	99 228,24		99 228,24	1%
Ceniny	285,00		285,00	0%
Pokladna	110 825,00		110 825,00	1%

⁽¹⁾ assets structure; Zdroj: Vlastní zpracování

Největší část aktiv tvoří krátkodobý finanční majetek (63 %), z toho naprostou většinu zaujímají peněžní prostředky na běžném účtě (97 %). Další výraznou položkou aktiv jsou dohadné účty aktivní, které tvoří 79 % krátkodobých pohledávek. Na dohadném účtu aktivním jsou sledovány nespotřebované transfery. Stálá aktiva jsou tvořena dlouhodobým hmotným majetkem.

Pasiva jsou tvořena vlastním kapitálem z 41 % a cizími zdroji z 59 % (viz obrázek 4). Nejvýznamnějšími položkami vlastního kapitálu jsou fondy účetní jednotky (57,8 %) a jmění účetní jednotky (39,77 %).

Obrázek 4: Struktura pasiv ⁽¹⁾

PASIVA CELKEM	14 341 531,24	100%
Vlastní kapitál	5 933 968,43	41%
<u>Jmění účetní jednotky a upravitelci položky</u>	<u>2 360 011,93</u>	<u>39,77%</u>
Jmění účetní jednotky	2 495 506,93	105,74%
Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody	- 135 495,00	-5,74%
<u>Fondy účetní jednotky</u>	<u>3 430 043,94</u>	<u>57,80%</u>
Fond odměn	349 131,00	10,18%
Fond kulturních a sociálních potřeb	313 778,79	9,15%
Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	386 476,90	11,27%
Rezervní fond z ostatních titulů	2 241 306,19	65,34%
Fond reprodukce majetku, fond investic	139 351,06	4,06%
<u>Výsledek hospodaření</u>	<u>143 912,56</u>	<u>2,43%</u>
Výsledek hospodaření běžného účetního období	143 912,56	100,00%
Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	-	0,00%
Výsledek hospodaření předcházejících účetních období	-	0,00%
Cizí zdroje	8 407 562,81	59%
<u>Rezervy</u>	<u>-</u>	<u>0%</u>
<u>Dlouhodobé závazky</u>	<u>3 048 437,00</u>	<u>36%</u>
Dlouhodobé přijaté zálohy	46 400,00	1,52%
Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	3 002 037,00	98,48%
<u>Krátkodobé závazky</u>	<u>5 359 125,81</u>	<u>64%</u>
Dodavatelé	159 534,60	3%
Krátkodobé přijaté zálohy	767 940,21	14%
Zaměstnanci	2 365 343,00	44%
Sociální zabezpečení	942 832,00	18%
Zdravotní pojištění	407 358,00	8%
Důchodové spoření	-	0%
Ostatní daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění	393 190,00	7%
Daň z přidané hodnoty	-	0%
Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	230 644,00	4%
Dohadné účty pasivní	9 000,00	0%
Ostatní krátkodobé závazky	83 284,00	2%

⁽¹⁾ structure of liabilities; Zdroj: Vlastní zpracování

Z fondů utváří největší podíl Rezervní fond z ostatních titulů. V předchozích letech však fond netvořil tolik významnou položku. Cizí zdroje utváří dlouhodobé závazky (36 %) a

krátkodobé závazky (64 %). Nejdůležitější z dlouhodobých závazků jsou dlouhodobé přijaté zálohy na transfery. Z krátkodobých závazků představuje nejzásadnější položku závazky k zaměstnancům (44 %), dále krátkodobé přijaté zálohy a závazky z titulu sociálního zabezpečení.

Z pohledu struktury výkazu zisku a ztráty se rozlišuje zvlášť doplňková neboli hospodářská činnost a hlavní činnost. Celkově jsou náklady tvořeny pouze náklady z činnosti, struktura nákladů je uvedena na obrázku 5. U hospodářské činnosti představuje nejvýznamnější položku nákladů spotřeba materiálu (60,52 %). Náklady hlavní činnosti nejvíce utvářejí mzdové náklady (56,34 %) společně s náklady zákonného sociálního pojištění (18,73 %).

Obrázek 5: Struktura nákladů ⁽¹⁾

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁY	2019		vertikální analýza	
	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
NÁKLADY CELKEM	59 977 462,65	1 390 509,43	100,00%	100,00%
Náklady z činnosti	59 977 462,65	1 390 509,43	100,00%	100,00%
Spotřeba materiálu	5 773 592,28	841 570,94	9,63%	60,52%
Spotřeba energie	2 611 635,95	95 710,00	4,35%	6,88%
Prodané zboží	-	96 152,33	0,00%	6,91%
Opravy a udržování	918 702,59	26 531,00	1,53%	1,91%
Cestovné	97 010,00	-	0,16%	0,00%
Náklady na reprezentaci	1 020,25	-	0,00%	0,00%
Ostatní služby	3 686 099,68	31 767,00	6,15%	2,28%
Mzdové náklady	33 790 157,00	218 699,00	56,34%	15,73%
Zákonné sociální pojištění	11 231 929,00	68 316,00	18,73%	4,91%
Jiné sociální pojištění	139 184,00	847,00	0,23%	0,06%
Zákonné sociální náklady	704 261,73	4 031,00	1,17%	0,29%
Jiné sociální náklady	4 000,00	-	0,01%	0,00%
Jiné daně a poplatky	-	-	0,00%	0,00%
Manka a škody	-	-	0,00%	0,00%
Odpisy dlouhodobého majetku	243 591,00	-	0,41%	0,00%
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	579 341,21	6 809,00	0,97%	0,49%
Ostatní náklady z činnosti	196 937,96	76,16	0,33%	0,01%
Daň z příjmů	-	-	0,00%	0,00%

⁽¹⁾ cost structure; Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 6: Struktura výnosů ⁽¹⁾

VÝNOSY CELKEM	60 098 593,10	1 413 291,54	100,00%	100,00%
Výnosy z činnosti	7 294 448,99	1 413 291,54	12,14%	100,00%
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	444 822,83	1 285 963,97	6,10%	90,99%
Výnosy z prodeje služeb	5 875 883,71	-	80,55%	0,00%
Výnosy z pronájmu	274 425,00	-	3,76%	0,00%
Výnosy z prodaného zboží	-	127 327,57	0,00%	9,01%
Jiné výnosy z vlastních výkonů	269 310,00	-	3,69%	0,00%
Výnosy z prodeje materiálu	415 146,00	-	5,69%	0,00%
Čerpání fondů	2 000,00	-	0,03%	0,00%
Ostatní výnosy z činnosti	12 861,45	-	0,18%	0,00%
Finanční výnosy	1 398,30	-	0,00%	0,00%
Úroky	1 398,30	-	100,00%	
Výnosy z transferů	52 802 745,81	-	87,86%	0,00%
Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	52 802 745,81	-	100,00%	
Výsledek hospodaření				
Výsledek hospodaření před zdaněním	121 130,45	22 782,11		
Výsledek hospodaření běžného účetního období	121 130,45	22 782,11		

⁽¹⁾ revenue structure; Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy (obrázek 6) jsou v případě hospodářské činnosti tvořeny jen výnosy z činnosti, kde jsou podstatnými výnosy z prodeje vlastních výrobků (90,99 %). U hlavní činnosti zaujímají výnosy z činnosti podstatně menší podíl (12, 14 %), zásadní jsou výnosy z transferů. Z výnosů činnosti jsou produkovány významně výnosy z prodeje služeb (80, 55%), výrazně méně pak výnosy z prodeje vlastních výrobků a výnosy z prodeje materiálu.

Při tvorbě horizontální analýzy se vychází z řetězových indexů a bazických indexů se základem v roce 2015, kdy se porovnávají nejvýznamnější položky v jednotlivých letech. Celkově dochází během sledovaných let k růstu kapitálu, celkově o 138 %. K výraznému růstu stálých aktiv došlo v roce 2018 v důsledku pořízení samostatných hmotných movitých věcí a jejich souborů a krátkodobých přijatých záloh.

Stejně tak dochází k růstu jmění účetní jednotky. K dalšímu výraznému růstu došlo v položce Rezervního fondu z ostatních titulů v roce 2016, následně peněžní prostředky fondu opět klesaly. Výrazný nárůst je zaznamenán v položce dlouhodobých přijatých záloh v roce 2017, růst se pojí se zálohy z projektu Šablony I. Naopak zásadní pokles je zaznamenán v položce oběžného majetku v roce 2018, kdy klesaly zásoby na skladě o 27 %. Zároveň poklesl výsledek hospodaření. Zmíněné údaje jsou k nahlížení na obrázcích 7 a 8.

Obrázek 7: Horizontální analýza rozvahy – bazické indexy ⁽¹⁾

	HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA - bazické indexy (k roku 2015)				
	2015	2016	2017	2018	2019
AKTIVA CELKEM (NETTO)	1,00	1,247083404	1,582799915	1,772622274	2,387127556
Stálá aktiva	1,00	1,114478484	1,077574464	2,225067696	2,146122085
<u>Dlouhodobý hmotný majetek</u>	1,00	1,114478484	1,077574464	2,225067696	2,146122085
Kulturní předměty	1,00	1	1	1	1
Stavby	1,00	0,976550681	0,953101362	0,929652042	0,906202723
SHMV a soubory HMV	1,00	1,164470679	1,112728677	2,75260691	2,640818832
Oběžná aktiva	1,00	1,276793042	1,695993791	1,671253566	2,441123932
<u>Zásoby</u>	1,00	0,943389118	1,179163441	0,866214558	1,125733582
Materiál na skladě	1,00	0,962946771	1,227283458	0,909873868	1,177153519
Zboží na skladě	1,00	0,621991623	0,388390973	0,148746395	0,280732414
<u>Krátkodobé pohledávky</u>	1,00	0,903683512	2,304552172	3,599809538	5,715586821
Odběratele	1,00	0,680029523	0,681475972	0,494501033	0,475645495
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1,00	6,725969178	0,337627187	4,848738755	3,193950775
Jiné pohledávky z hlavní činnosti	1,00	0,077855658	0,102490226	0,141185587	1,108816174
Pohledávky za zaměstnanci	1,00	1,249252483	1,991251246	1,635624191	2,043900148
Náklady příštích období	1,00	0,754694379	1,123996126	0,62813804	1,20803862
Dohadné účty aktivní					
<u>Krátkodobý finanční majetek</u>	1,00	1,387406178	1,655471358	1,432989245	2,029789991
Běžný účet	1,00	1,417287613	1,721064716	1,461794083	2,101304612
Běžný účet FKSP	1,00	0,741044728	0,415317316	0,965899064	0,767860264
Ceniny	1,00	0,615384615	0,36199095	0,601809955	0,64479638
Pokladna	1,00	1,170376424	0,941375964	1,018264467	1,13208029
PASIVA CELKEM	1,00	1,247083404	1,582799915	1,772622274	2,387127556

⁽¹⁾ horizontal analysis of balance sheet – basic indexes; Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 8: Horizontální analýza rozvahy – řetězové indexy ⁽¹⁾

	HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA - řetězové indexy				
	2015	2016	2017	2018	2019
AKTIVA CELKEM (NETTO)		1,25	1,27	1,12	1,35
Stálá aktiva		1,11	0,97	2,06	0,96
<u>Dlouhodobý hmotný majetek</u>		1,11	0,97	2,06	0,96
Kulturní předměty		1,00	1,00	1,00	1,00
Stavby		0,98	0,98	0,98	0,97
SHMV a soubory HMV		1,16	0,96	2,47	0,96
Oběžná aktiva		1,28	1,33	0,99	1,46
<u>Zásoby</u>		0,94	1,25	0,73	1,30
Materiál na skladě		0,96	1,27	0,74	1,29
Zboží na skladě		0,62	0,62	0,38	1,89
<u>Krátkodobé pohledávky</u>		0,90	2,55	1,56	1,59
Odběratele		0,68	1,00	0,73	0,96
Krátkodobé poskytnuté zálohy		6,73	0,05	14,36	0,66
Jiné pohledávky z hlavní činnosti		0,08	1,32	1,38	7,85
Pohledávky za zaměstnanci		1,25	1,59	0,82	1,25
Náklady příštích období		0,75	1,49	0,56	1,92
Dohadné účty aktivní				1,67	1,60
<u>Krátkodobý finanční majetek</u>		1,39	1,19	0,87	1,42
Běžný účet		1,42	1,21	0,85	1,44
Běžný účet FKSP		0,74	0,56	2,33	0,79
Ceniny		0,62	0,59	1,66	1,07
Pokladna		1,17	0,80	1,08	1,11
PASIVA CELKEM		1,25	1,27	1,12	1,35
Vlastní kapitál		1,08	1,38	1,07	1,33
<u>Jmenný účetní jednotky a upravující položky</u>		1,11	0,97	2,06	0,96
Jmenný účetní jednotky		1,10	0,97	1,96	0,97

⁽¹⁾ horizontal analysis of balance sheet – chain indexes; Zdroj: Vlastní zpracování

Z pohledu horizontální analýzy výkazu zisku a ztráty celkově za sledované období poklesly náklady i výnosy z hospodářské činnosti. Údaje vycházejí z bazických indexů na obrázku

9 a 10. Naopak došlo k růstu nákladů a výnosů hlavní činnosti. V roce 2018 klesla spotřeba energie a ostatní služby. Mzdové náklady, společně s náklady na zákonné sociální pojištění rostly přibližně rovnoměrně ve sledovaném období. V roce 2018 je zaznamenán také pokles výnosů z prodeje vlastních výrobků, v ostatních letech tržby rostly. Avšak výnosy z prodaného zboží spíše neustále klesají. V případě výnosů z pronájmu je zaznamenán růstový trend, kromě roku 2018. Celkový růst výnosů z transferů za sledované období činí 51 % k základnímu roku 2015.

Obrázek 9: Horizontální analýza nákladů – bazické indexy ⁽¹⁾

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA – bazické indexy (k roku 2015)							
	2016		2017		2018		2019	
	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
NÁKLADY CELKEM	1,05	0,90	1,18	0,82	1,25	0,64	1,47	0,84
Náklady z činnosti	1,05	0,90	1,18	0,82	1,25	0,64	1,47	0,84
Spotřeba materiálu	1,08	0,90	1,09	0,90	1,06	0,71	1,16	0,94
Spotřeba energie	1,02	1,18	1,03	1,13	0,95	0,88	1,02	1,14
Prodané zboží	0,94	0,91	0,61	0,40	-	0,42	-	0,40
Opravy a udržování	0,83	1,13	0,56	0,93	1,04	1,32	1,07	2,24
Cestovné	0,60		0,95		0,59		0,97	
Náklady na reprezentaci	0,25		0,41		1,43		0,60	
Ostatní služby	0,72	1,01	1,07	0,99	0,80	0,86	1,04	1,22
Mzdové náklady	1,13	0,83	1,28	0,77	1,42	0,53	1,68	0,75
Zákonné sociální pojištění	1,13	0,83	1,27	0,76	1,41	0,53	1,66	0,70
Jiné sociální pojištění	1,13	0,83	1,27	0,76	1,41	0,53	1,67	0,70
Zákonné sociální náklady	1,74	1,26	2,52	1,53	2,87	1,06	3,33	1,39
Jiné sociální náklady	-		-		-		0,54	
Jiné daně a poplatky								
Manka a škody								
Odpisy dlouhodobého majetku	1,07		1,13		1,40		2,33	
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	0,40		0,29		0,30		0,51	
Ostatní náklady z činnosti	0,75	8,32	0,82	1,46	1,07	5,94	0,76	0,41
Daň z příjmů	-		-		-		-	

⁽¹⁾ horizontal analysis of costs – basic indexes; Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 10: Horizontální analýza výnosů – bazické indexy ⁽¹⁾

VÝNOSY CELKEM	1,06	0,90	1,19	0,82	1,26	0,65	1,47	0,85
Výnosy z činnosti	1,03	0,90	1,26	0,82	1,10	0,65	1,24	0,85
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	1,21	0,90	1,25	0,91	1,06	0,70	1,22	0,95
Výnosy z prodeje služeb	1,02		1,30		1,10		1,28	
Výnosy z pronájmu	1,12		1,38		1,26		1,45	
Výnosy z prodaného zboží	0,94	-	0,61	0,43	-	0,42	-	0,41
Jiné výnosy z vlastních výkonů	1,09		1,10		1,08		1,03	
Výnosy z prodeje materiálu	1,29		1,27		1,47		1,51	
Čerpání fondů	0,41		0,30		0,99		0,03	
Ostatní výnosy z činnosti	0,13		0,19		0,29		0,15	
Finanční výnosy	0,39		0,33		0,28		0,40	
Úroky	0,39		0,33		0,28		0,40	
Výnosy z transferů	1,07		1,17		1,28		1,51	
Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	1,07		1,17		1,28		1,51	
Výsledek hospodaření								
Výsledek hospodaření před zdaněním	336,12	0,62	436,19	-	178,99	1,63	180,32	1,77
Výsledek hospodaření běžného účetního období		0,62		-		1,63		1,77

⁽¹⁾ horizontal analysis of revenues – basic indexes; Zdroj: Vlastní zpracování

8 Finanční analýza vybrané příspěvkové organizace

V rámci komplexního zhodnocení financování a efektivity hospodaření sledované příspěvkové organizace byla zjištěna finanční analýza příspěvkové organizace 3. ZŠ. Ve finanční analýze jsou sledovány ukazatele autarkie, financování, některé ukazatele rentability, likvidity, produktivity a doplňující ukazatele. Výpočty vycházejí ze vzorců teoretické části.

Ukazatele autarkie

První ukazatel A ($H\check{C}$) sleduje autarkii pouze z hlediska hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů. Ve všech sledovaných letech dosahuje ukazatel 100 %. Hodnocení školy z pohledu soběstačnosti hlavní činnosti je pozitivní.

Druhý ukazatel A (CF) sleduje celkovou autarkii na bázi příjmů a výdajů. Podle výsledků dokázala škola většinu let generovat příjmy v dostatečné míře, tak aby byly pokryty výdaje. V roce 2018 se nepodařilo vygenerovat dostatek příjmů, 98 % je však výsledek přijatelný a výdaje byly pokryty ze zůstatků minulých let.

Poslední sledovaný ukazatel A (NIT) se zaměřuje na míru příjmů z neinvestičních transferů k celkovým provozním příjmům. Z výsledků plyne poměrně vysoká závislost na získaných provozních transferech, příjmy z transferů tvoří průměrně 78 % příjmů celkových.

Tabulka 10: Ukazatele autarkie (v %) ⁽¹⁾

Rok ⁽²⁾	A ($H\check{C}$) ⁽³⁾	A (CF) ⁽⁴⁾	A (NIT) ⁽⁵⁾
2015	100	100,813	76,711
2016	100,525	103,1524	76,592
2017	100,6099	101,9525	76,489
2018	100,2355	98,43565	78,948
2019	100,202	103,4744	80,408

⁽¹⁾ autarchy indicators (in percent); ⁽²⁾ year; ⁽³⁾ autarchy of main activity based on revenues and costs; ⁽⁴⁾ total autarchy based on revenue and expenditure; ⁽⁵⁾ the rate of income from non-investment transfers in total operating incomes; Zdroj: Vlastní zpracování

3. ZŠ je schopna pokrýt své výdaje, je schopna vynaložit dostatečnou výši výnosů v rámci své hlavní činnosti, ale převážně na základě výnosů z transferů. Transfery tvoří nedílnou část hlavní činnosti.

Ukazatele rentability a likvidity

Z ukazatelů rentability byl zjišťován ukazatel rentability nákladů doplňkové činnosti R (NDČ). Rentabilita vzrostla v posledních dvou sledovaných letech, ale celkově je hodnocena negativně, dosahuje příliš nízkých hodnot, přestože obrat z doplňkové činnosti přesahuje pravidelně 1 mil. Kč.

Ukazatel okamžité likvidity *L (I)* dosahuje poměrně vysokých hodnot, ale municipální firmy obvykle dosahují vysoké okamžité likvidity. Ukazatel pohotové likvidity *L (II)* rostl od roku 2017, v roce 2019 dosáhl hodnoty dokonce 2,13. Celkově lze hodnotit školu jako vysoce likvidní.

Tabulka 11: Ukazatele rentability a likvidity ⁽¹⁾

Rok ⁽²⁾	R (NDČ) (v %) ⁽³⁾	L (I) ⁽⁴⁾	L (II) ⁽⁵⁾
2015	0,78	1,1726	1,3820
2016	0,54	1,1699	1,3060
2017	0,86	1,485	1,8554
2018	1,98	1,2573	1,8214
2019	1,64	1,4185	2,1319

⁽¹⁾ profitability and liquidity indicators; ⁽²⁾ year; ⁽³⁾ cost-profitability of business activity (in percent); ⁽⁴⁾ immediate liquidity; ⁽⁵⁾ prompt liquidity; Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazatele financování

Z hlediska hodnocení samotného financování byly sledovány tři ukazatele. Míra finanční nezávislosti dosahuje průměrně 43 % za sledované období. U neziskových organizací by se předpokládal větší poměr vlastního kapitálu k celkovému kapitálu. Nicméně škola má velkou část majetku pouze k užívání a není tak zařazena do kapitálu organizace.

Míra věřitelského rizika poměruje cizí zdroje organizace k celkovému kapitálu. Škola dosahuje průměrně poměru 57 % cizích zdrojů. Cizí zdroje tvoří převážně přijaté zálohy

z transferů, příspěvků žáků na školní aktivity a závazky k zaměstnancům. Vzhledem k vysoké míře užívání transferů má škola větší poměr cizích zdrojů. PO by se měla zaměřit na snížení rizika finanční nestability.

Finanční páka působí v případě 3. ZŠ pozitivně, škola nevyužívá úročený cizí kapitál, ale pouze cizí kapitál v podobě závazků za zaměstnanci, přijatých záloh na transfery apod. Cizí kapitál svou nízkou nákladovostí zvyšuje rentabilitu celkového kapitálu.

Tabulka 12: Ukazatele financování ⁽¹⁾

Rok ⁽²⁾	míra finanční nezávislosti (v %) ⁽³⁾	míra věřitelského rizika (v %) ⁽⁴⁾	síla finanční páky ⁽⁵⁾
2015	46,344	53,655	2,157747
2016	40,242	59,757	2,484906
2017	43,803	56,196	2,282925
2018	41,858	58,141	2,389009
2019	41,376	58,623	2,416853

⁽¹⁾ financing indicators; ⁽²⁾ year; ⁽³⁾ degree of financial independence; ⁽⁴⁾ creditor risk rate; ⁽⁵⁾ the power of financial leverage; Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazatele produktivity a doplňující ukazatele

Z ukazatelů produktivity byl zjišťován jeden ukazatel, a to míra zhodnocení celkového kapitálu pomocí přidané hodnoty $r(K)$. K výnosům z výkonů vlastní činnosti byly přidány ještě výnosy z příspěvku určeného na provoz. V nákladech je zahrnuta výkonová spotřeba, opravy a ostatní služby. Kdyby se nezahrnuly výnosy z přijatého provozního příspěvku, příspěvková organizace by nebyla schopna svými výnosy z výkonů pokrýt ani náklady spojené se spotřebou energie. V roce 2015 je produkční síla kapitálu dokonce záporná, výsledek odpovídá zhoršenému výsledku hospodaření z hlavní činnosti, záporné produkční síly je dosaženo také v roce 2019. Naopak produkční síla v roce 2016 odpovídá nejvyšší hodnotě ukazatele.

Další dva ukazatele koeficient opotřebení dlouhodobého majetku $k(ODM)$ a míra investičního rozvoje sledují, zda je příspěvková organizace v investičním útlumu či rozvoji. Z výsledných hodnot je zřejmé, že 3. ZŠ se nachází ve fázi investičního útlumu. Ve sledo-

vaném období byl pořízen jen drobný dlouhodobý hmotný majetek v podobě tabletů a z dlouhodobého nehmotného majetku licence, v rámci operačního programu „Učíme digitálně“.

Tabulka 13: Ukazatele produktivity a doplňující ukazatele ⁽¹⁾

Rok ⁽²⁾	r (K) ⁽³⁾	k(ODM) ⁽⁴⁾	míra investičního rozvoje ⁽⁵⁾
2015	-7,3019 %	0,941908	0,069912
2016	5,5312 %	0,936945	0,037818
2017	1,7119 %	0,939567	0,023298
2018	0,1006 %	0,88128	0,09653
2019	-4,1909 %	0,882111	0,039581

⁽¹⁾ productivity indicators and complementary indicators; ⁽²⁾ year; ⁽³⁾ total capital evaluation rate; ⁽⁴⁾ depreciations ratio of fixed assets; ⁽⁵⁾ investment developmetn rate; Zdroj: Vlastní zpracování

9 Vyhodnocení a případná doporučení

Príspevková 3. ZŠ sestavuje střednědobý výhled na dva po sobě jdoucí roky v souladu s legislativou i pokyny zřizovatele. Stanovené dva roky jsou nicméně minimální období a z důvodu zajištění větší vypovídací schopnosti by škola měla vytvářet střednědobý výhled na více účetních období. V návaznosti na střednědobý výhled je doporučeno PO vytvářet rozpočty, které budou odrážet skutečné rozpočtované plány v co největší míře. 3. ZŠ sestavuje rozpočet pouze ve vztahu ke svému zřizovateli. Pro školu je takový způsob více efektivní, ale je diskutabilní transparentnost zveřejnění rozpočtu organizace. Podle Sikory (2019) se liší názory na to, jak konkrétně má rozpočet vypadat a jakou má mít strukturu. S tím souvisí i otázka změn rozpočtu a stanovení závazných ukazatelů. Dle autora může být schválený rozpočet považován za závazný v celém rozsahu, od toho se poté odvíjí počet změn rozpočtu, výsledkem je velké zatížení příspěvkových organizací i zřizovatelů. Kdyby měla 3. ZŠ stanoveny závazné ukazatele, nemuselo by docházet k tolika úpravám rozpočtu během roku. Zároveň by škola měla zveřejňovat skutečné čerpání rozpočtu za celé rozpočtované období společně s návrhem rozpočtu na další rok, jak je uvedené v návrhu případové studie.

Zlepšený výsledek hospodaření se rozděluje do fondu odměn a do rezervního fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření. Příspěvková organizace by měla stanovit blíže ve směrnících, v jakém okamžiku se tvoří fond odměn, protože nebyl navyšován od roku 2015, a v jakém poměru. Ovšem podle zákona je fond odměn tvořen nejvýše do 80 % výsledku hospodaření. Podmínka nebyla v minulosti porušena. (Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů)

V souvislosti se zdroji financování byly podrobně zkoumány účetní postupy transferů. PO 3. ZŠ nemá směrnicemi stanovenou metodiku účtování, postupuje dle zvyklostí a navazuje na vydanou metodiku Středočeského kraje. Za jeden z diskutovaných témat týkající se transferů se považuje okamžik předpisu pohledávky u příjemce transferu a vypořádání transferu. Škola účtuje ve skupině 34 až ve chvíli konečného vyúčtování transferu, dokonce účetní školy považuje použití účtu pohledávek z titulu transferů za nevýznamný, kde peněžní prostředky pouze průúčtuje. Transfery jsou ve výsledku během doby poskytování

peněžních prostředků evidovány na dohadném účtu aktivním. Přičemž Procházková (2014) ve svém článku vysvětluje okamžik vyúčtování transferu ve chvíli nezpochybnitelného důvodu poskytnutí transferu, známého termínu poskytnutí nebo na základě smlouvy apod. Nicméně Schneiderová a Nejezchleb (2012) dodávají, že za okamžik vypořádání lze považovat datum odeslání závěrečného vyhodnocení, pokud byly splněny podmínky transferu a neočekává se předchozí potvrzení vyplývajícího závazku poskytovatele. Toto pravidlo by však škola neměla aplikovat jako univerzální.

Příspěvková organizace používá metodu časového rozlišení přijatého transferu i během jednoho účetního období s cílem zajistit skutečný obraz účetnictví, příčinou je také čtvrtletní vykazování hospodaření ke kontrole zřizovateli. Škola časově rozlišuje podle aktuálního principu u všech typů transferů. Kašparová a Vejsadová Dryjová (2019) ve svém příspěvku popisují, že použití aktuálního principu je vhodné u provozních příspěvků od zřizovatele, které nepodléhají finančnímu vypořádání. Dále je možné využít např. časové rozlišení založeném na „cash principu“.

Další problematickou oblastí se stávají nespotřebované dotace z prostředků EU, postupy podléhají ČÚS 704 – Fondy. Škole byl navržen způsob účtování transferů spolufinancovaných EU s povinností vypořádání ve více letech, tak aby evidence transferu byla v souladu s oběma účetními standardy 703 a 704. Kašparová a Vejsadová Dryjová (2019) navrhuji dvě varianty řešení, jak účtovat tvorbu rezervního fondu z nespotřebovaných dotací. První varianta je zápis souvztažně na účet Jmění účetní jednotky na straně Má dáti, druhou variantou je zápis Má dáti s účtem Výnosy z transferů. 3. ZŠ zapisuje tvorbu rezervního fondu z ostatních titulů společně s dohadným účtem aktivním na straně Má dáti.

Nejezchleb (2012) považuje způsob s použitím účtu 401 Jmění účetní jednotky za nejvhodnější, přestože není v souladu s ČÚS 704. Řešení splňuje soulad s ostatními transfery účtovanými klasickým způsobem podle ČÚS 703, výsledky jsou lépe interpretovatelné. Účet 401 plní funkci vyrovnávacího účtu, celkový objem vlastních zdrojů nebude zkreslen.

Škola získává od zřizovatele investiční příspěvek na nutné investiční výdaje, zatím škola v minulosti neobdržela žádný jiný investiční transfer. Pro takový případ byl škole navrhnut účetní postup příjemce investičního transferu.

Celkově lze hodnotit využívání finanční zdrojů školy za dostatečné, výnosy školy jsou schopny pokrýt náklady, výjimkou je rok 2015, kdy docházelo v rámci hlavní činnosti ke ztrátě, nýbrž ztráta byla pokryta z prostředků rezervního fondu. Příspěvková organizace má dostatečné rezervy na rezervním fondu ze zlepšeného výsledku hospodaření. Ve větším případě dosahovala PO zlepšeného výsledku hospodaření z hlavní činnosti. Zajímavý je fakt, že není nařízený odvod peněžních prostředků zřizovateli, nebo snížen provozní příspěvek. Tato otázka souvisí i s neexistencí závazných ukazatelů a způsobu sestavování rozpočtů.

3. ZŠ využívá pestrou škálu zdrojů financování, avšak dle analýzy přetrvávají ve větší míře příjmy z příspěvků zřizovatele (hlavně provozní příspěvky) a příjmy z přijatých transferů. Zcela zásadním transferem je dotace MŠMT určená na platy a přímé ostatní neinvestiční výdaje, dále pak příjmy z operačních programů nazývaných Šablony. Ostatní zdroje mají minoritní zastoupení, jsou jimi doplňková činnost, účelové příspěvky, dary. Nepeněžními zdroji jsou různé spolupráce s místními subjekty a prezentace školy.

Škola je zcela závislá na výnosech z transferů, výnosy z vlastní činnosti dle finanční analýzy pokrývají pouze malou část nákladů. Tím, že je 3. ZŠ závislá na přijatých transferech, má větší podíl cizích zdrojů. Příjmy z transferů umožňují uhradit významné náklady hlavně v podobě mzdových nákladů. Za účelem zvýšení vlastních zdrojů financování je doporučeno navýšit příjmy z darů a doplňkové činnosti. Doplňková činnost je dle výsledků nerentabilní, přestože vykazuje rostoucí trend ve sledovaném období. Avšak zvyšující se výsledek hospodaření je výsledkem nižších nákladů, výnosy z vlastních výkonů jsou klesající. Nicméně v rámci doplňkové činnosti 3. ZŠ dlouhodobě překračuje obrát 1 mil. Kč a zřejmě není možné výnosy dále navyšovat z důvodu většinového pokrytí cizích strávníků v dané oblasti.

3. ZŠ soustředí svůj majetek většinou do oběžných aktiv. Finanční analýza hodnotí pozici příspěvkové organizace jako v investičním útlumu, ačkoli v roce 2018 bylo investováno do dlouhodobého hmotného majetku školy. Příspěvkové organizaci se doporučuje více investovat do vybavení, fond investic obsahuje dostatečné peněžní prostředky. Za sledované období bylo investováno dominantně do drobného dlouhodobého hmotného majetku.

Šedý a Mendlíková (2017) uvádí, jak zajistit úspěch neziskové organizace. Několika zmiňovanými faktory jsou strategické plánování, prezentace, zájem o budoucnost, vícezdrojové financování a fundraiser. 3. ZŠ by se měla více soustředit na cesty fundraisingu, rozvíjet svoji činnost a sledovat aktuální trendy. Nicméně neziskové organizace nejsou primárně založeny za účelem zisku, a proto je využívání příjmů z veřejných rozpočtů v podobě transferů na místě. Aby 3. ZŠ mohla rozvíjet dále svoji činnost a investovat do dlouhodobého majetku, jsou v následujících odstavcích navrženy dva případné transfery, o které by škola mohla usilovat v blízké době.

Nadace Partnerství podala výzvu k získání grantu na výsadbu stromů na podzim roku 2020. Projekt si klade za cíl přispět k adaptaci na změnu klimatu a podpořit zadržování vody, účelem je zapojit širší veřejnost, oprávněným žadatelem jsou i příspěvkové organizace a školské právnické osoby. Žáci by se tak mohli zapojit společně s veřejností do projektu a podpořit tak životní prostředí. („Výzva k podávání projektů na výsadbu stromů 2020“)

Další možností, jak získat peněžní prostředky je podpora z Integrovaného regionálního operačního programu Ministerstva pro místní rozvoj České republiky. Žádostí v operačním programu by se škola mohla účastnit aktivity Infrastruktury základní škol a pořídit tak vybavení budov nebo učeben, případně pořídit kompenzační pomůcky. Cílem je zajistit klíčové kompetence jako komunikace v cizích jazycích, práce s digitálními technologiemi, přírodní vědy, technické a řemeslné obory. Operační program je financován Evropským fondem regionálního rozvoje. Dotace je financována ex-post, není stanovena žádná minimální výše způsobilých výdajů. V případě transferu financovaném formou ex-post účetní jednotka postupuje jako u transferů bez povinnosti vypořádání. Není účtováno o zálohách, dochází pouze k formálnímu finančnímu vypořádání, jelikož jsou peněžní prostředky poskytnuty na úhradu již vynaložených nákladů. („Výzva č. 68 Zvyšování kvality a dostupnosti infrastrukt. pro vzdělávání a celož. učení - int.pr.CLLD“; „Otázky – účetní metody a postupy“)

10 Závěr

V práci byly analyzovány zdroje financování vybrané příspěvkové organizace a finanční situace podniku. V rámci analýzy financování se sledovaly základní principy financování a pravidla hospodaření. Byla potvrzena hypotéza, která předpokládá, že finanční zdroje jsou dostatečné tak, aby dokázaly financovat uskutečněné výdaje.

Výsledky finanční analýzy hodnotí schopnost příspěvkové organizace pokrýt své výdaje. Organizace využívá k pokrytí výdajů převážně zdroje vyplývající z přijatých transferů. Základními transfery jsou příspěvky poskytnuté zřizovatelem a dotace Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Příspěvková organizace čerpá významně i z operačních programů příslušného ministerstva. Dále k příjmům přispívá doplňková činnost a další menšinové zdroje financování. Výnosy z vlastní činnosti stačí pokrýt pouze minimální výši nákladů, nikoliv významné náklady v podobě platů a spotřeby energie. Ty jsou kryty výnosy z přijatých transferů. Obecně lze říci, že ačkoli je kladen důraz na samostatnější financování příspěvkových organizací, stále se ve velkém poměru využívají peněžní prostředky z veřejných rozpočtů. Doplňkové činnosti jsou spíše nerentabilní a jedná se opravdu o ryze doplňkový příjem hlavní činnosti.

Dle finanční analýzy se příspěvková organizace nachází v investičním útlumu. Příspěvkové organizaci byly doporučeny potenciální transfery, které by dále rozvíjely hlavní činnost a umožnily organizaci více investovat do dlouhodobého majetku. Dalším návrhem je zapojit ve větší míře další možnosti fundraisingu a vlastní zdroje financování.

Jelikož je příspěvková organizace ve velké míře závislá na transferech z veřejných rozpočtů, byla řešena metodika účetních postupů, které se pojí s problematickými oblastmi. Přestože se řada subjektů snaží o zlepšení povědomí o účetnictví transferů, stále zůstává oblast transferů v příspěvkových organizacích problematická a účetní jednotky nedokáží sjednotit různé způsoby vykazování transferů.

Ve vybrané příspěvkové organizaci byly nalezeny problémy týkající se okamžiku vzniku pohledávky vůči poskytovateli transferu a účtování při nespotřebovaných peněžních prostředcích spolufinancovaných Evropskou unií. Organizaci byla navržena metodika účtování

neinvestičních transferů s povinností vypořádání, které jsou částečně financovány ze zahraničních zdrojů. Příspěvková organizace dosud nezískala investiční transfer, pouze investiční příspěvek od zřizovatele. Jelikož 3. ZŠ nemá určený postup pro investiční transfery, byly navrženy účetní postupy pro příjemce investičních transferů. Doporučuje se organizaci sjednotit využívané účetní postupy do vnitřní směrnice.

Z hlediska průběhu financování byl sledován způsob sestavování rozpočtu, střednědobého výhledu a hospodaření s nimi. Příspěvková organizace využívá rozpočet převážně ke kontrole hospodaření s příspěvků zřizovatele, rozpočty nezahrnují ostatní výnosy a náklady produkované v organizaci. Hospodaření s rozpočty a střednědobým výhledem působí z pohledu příspěvkové organizace jako formální povinnost, zainteresovaní zaměstnanci nepoužívají dokumenty ke strategickému plánování a hospodaření. Vzniká zde velká otázka transparentnosti pro uživatele zveřejňovaných rozpočtů a střednědobého výhledu v důsledku nedostatečného odrazu skutečnosti. Příspěvkové organizaci bylo doporučeno více predikovat náklady a výnosy v rámci střednědobého výhledu a rozpočtu tak, aby se minimalizovaly úpravy během rozpočtového období a zároveň zveřejňovat skutečné čerpání rozpočtu za celé účetní období. Při efektivnějším využívání základních nástrojů financování by se příspěvková organizace více přiblížila k vyrovnanému rozpočtu.

Summary and keywords

The aim of the diploma thesis is to identify and analyze financial sources in the selected contributory organization. Then the aim is to assess a financial situation. The hypothesis is determined: Financial sources are sufficient enough to finance the realized expenditure.

The analysis of the work focuses on the basic principles of financing of contributory organization, rules of being economical rules of managing financial sources, used financial sources and financial analysis. The emphasis is on budgeting, control and accounting procedures related to transfers. An overview of the financial sources and its drawing is created, a profit is analyzed, and vertical and horizontal analysis of the financial statements are performed. Finally, the financial indicators are calculated.

The hypothesis was confirmed – the contributory organization has enough financial sources and it is able to cover the realized expenditures. However, the organization is completely dependent on the founder's contributions and other transfers. It is recommended to make a better use of its own capital and to increase the profitability of a business activity. At the same time, a suggestion was made to the contributory organization with a purpose of investing in fixed assets. This was done because the organization finds itself in an investment attenuation. The accounting procedures of transfers were monitored. Based on the results, a methodology for accounting certain types of transfers was proposed. Another recommendation is to make a more effective use of budgets and medium-term overviews.

Keywords: contributory organizations; financing; accounting; transfers; financial analysis;

JEL classification: H83

Seznam použitých zdrojů

Seznam použité odborné literatury

- [1] Boukal, P. (2013). *Fundraising pro neziskové organizace*. Praha: Grada.
- [2] Hošáková, A., & Lang, M. (2018). *Účetnictví, daň z příjmů a daň silniční v příspěvkových organizacích: (včetně účetních příkladů)*. Ostrava: EconomPress.
- [3] Kašparová, L., & Vejsadová Dryjová, M. (2019). Účtování transferů příspěvkovými organizacemi – vybrané problémové oblasti. In J. Kouřilová & a kolektiv, *Ekonomické dopady změn a politik v oblasti financí, účetnictví a daní (6. díl): Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích* (p. 5). České Budějovice: Ekonomická fakulta.
- [4] Kraftová, I. (2002). *Finanční analýza municipální firmy*. V Praze: C.H. Beck.
- [5] Maderová Voltnerová, K. (2018). *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady* (2. vydání). Olomouc: ANAG.
- [6] McCarthy, J. H., Shelmon, N. E., & Mattie, J. A. (2014). *Financial and accounting guide for not-for-profit organizations* (8th ed.). Hoboken, N.J.: Wiley.
- [7] Merlíčková Růžičková, R. (2013). *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně* (12 ed.). Olomouc: ANAG.
- [8] Morávek, Z., & Prokūpková, D. (2016). *Příspěvkové organizace 2016–2017* (3. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- [9] Nováková, Š. (2014). *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách* (2nd ed.). Praha: Oeconomica.
- [10] Otrusínová, M., & Kubíčková, D. (2011). *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. V Praze: C.H. Beck.
- [11] Peková, J. (2011). *Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- [12] Procházková, P. (2014). Vybrané otázky týkající se postupů účtování o transferech v účetním období 2014. *Účetnictví Nevýdělečných Organizací A Obcí, 2014(1), 2.*

- [13] Provozničková, R. (2015). *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe* (3. aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada Publishing.
- [14] Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012: pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace* [CD-ROM]. Turnov: Acha obec účtuje.
- [15] Sikora, P. (2019). *Majetek školské příspěvkové organizace: Kontrola a hospodaření* (2. vydání). Karviná: Paris.
- [16] Sluka, T., & Kortanová, N. (2017). Transfery u některých vybraných účetních jednotek. *Účetnictví Nevýdělečných Organizací A Obcí, 2017(2)*, 14.
- [17] Sluka, T., & Kortanová, N. (2018). Současný vývoj v oblasti transferů. *Účetnictví Nevýdělečných Organizací A Obcí, 2018(4)*, 8.
- [18] Šedivý, M., & Medlíková, O. (2017). *Úspěšná nezisková organizace* (3., aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada.
- [19] Vítková, P. (2018). *Rozpočtové hospodaření územních samosprávných celků: praktická příručka* (2. vydání). Ostrava: Dagmar Sedláčková - EconomPress.

Seznam použitých internetových zdrojů

- [1] Burnett, K. (2006). *The Zen of Fundraising: 89 Timeless Ideas to Strengthen and Develop Your Donor Relationships* [Online] (1st ed.). San Francisco: John Wiley. Retrieved from <https://books.google.cz/books?id=VKEsgHhBpZ4C&printsec=frontcover&dq=the+zen+of+fundraising&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwjJlb-suDIAhXCLIAKHQknDT0Q6AEILjAA#v=onepage&q=the%20zen%20of%20fundraising&f=false>
- [2] Lee, J. C., Lee, C. F., & Lee, A. C. (2017). *Financial Analysis, Planning And Forecasting: theory and application* [Online] (3rd edition). New Jersey: World Scientific. Retrieved from <https://books.google.cz/books?id=HDqDKtq6rjEC&pg=PA5&dq=financial+analysis&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwj3gOyZqtbmAhXuShUIHYMoDCsQ6AEIUjAE#v=onepage&q=financial%20analysis&f=false>

- [3] Ministerstvo financí České republiky: Pracovní skupina "Transfery" [Online]. (2019, March 6). Retrieved November 02, 2019, from <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/metodicka-podpora/pracovni-skupina-transfery>
- [4] Multiannual EU budget (2014-2020) [Online]. (2013). Retrieved November 06, 2019, from https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:06_2&from=EN
- [5] Otázky – účetní metody a postupy [Online]. Retrieved April 18, 2020, from <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/metodicka-podpora/otazky-a-odpovedi-ucetnictvi-statu/otazky-ucetni-metody-a-postupy>
- [6] Struktura rozpočtu – závazné ukazatele pro příspěvkové organizace [Online]. In *Ministerstvo financí České republiky*. Retrieved from <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocty/metodicka-podpora/2019/struktura-rozpoctu--zavazne-ukazatele-pr-36060?fbclid=IwAR1nhO0-W0IWcth52xIkb8XR8q0D4FiHagEPoqQcQLhBKijaV2S1-LYnNwc>
- [7] Výzva č. 68 Zvyšování kvality a dostupnosti infrastrukt. pro vzdělávání a celož. učení - int.pr.CLLD [Online]. Retrieved March 18, 2020, from https://irop.mmr.cz/getmedia/bda6ac93-b1a8-4ba5-a7bc-c23bbe6f91cb/Text-vyzvy_2-4_CLLD_1-3.pdf.aspx?ext=.pdf
- [8] Výzva k podávání projektů na výsadbu stromů 2020 [Online]. Retrieved March 18, 2020, from <https://www.nadacepartnerstvi.cz/NAP/files/83/8345bc57-250a-4ada-811a-5792cfd59aa2.pdf>
- [9] Zahariev, A. (2019). Methods of financial analysis [Online]. In *Research Gate*. Retrieved from <https://www.researchgate.net/>
- [10] Základní informace [Online]. (2013). Retrieved November 06, 2019, from <https://www.eeagrants.cz/cs/zakladni-informace>
- [11] 3. základní škola Rakovník: Škola harmonického rozvoje [Online]. Retrieved March 03, 2020, from <https://www.3zsrako.cz/>

Seznam použitých legislativních předpisů

- [1] Vyhláška 410/2009 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
- [2] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).
- [3] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [4] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- [5] Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)
- [6] Zákon 563/1991 Sb., zákon o účetnictví.
- [7] Zákon 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů.

Seznam tabulek a obrázků

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schválený rozpočet 3. ZŠ	25
Obrázek 2: Návrh rozpočtu na rok 2020	31
Obrázek 3: Struktura aktiv	52
Obrázek 4: Struktura pasiv	53
Obrázek 5: Struktura nákladů	54
Obrázek 6: Struktura výnosů	55
Obrázek 7: Horizontální analýza rozvahy – bazické indexy	56
Obrázek 8: Horizontální analýza rozvahy – řetězové indexy	56
Obrázek 9: Horizontální analýza nákladů – bazické indexy	57
Obrázek 10: Horizontální analýza výnosů – bazické indexy	57

Seznam tabulek

Tabulka 1: Upravený rozpočet (v tis. Kč)	32
Tabulka 2: Skutečné čerpání rozpočtu 2019 (v tis. Kč)	33
Tabulka 3: Transfery bez povinnosti vypořádání s časovým rozlišením během jednoho účetního období	35
Tabulka 4: Transfery s povinností vypořádání ve stejném roce jako poskytnutí transferu	35
Tabulka 5: Transfery s povinností vypořádání ve více účetních obdobích spolufinancované EU – návrh metodiky	37
Tabulka 6: Účtování investičního příspěvku na pořízení kotle do školní jídelny	38
Tabulka 7: Poskytnuta investiční dotace na pořízení kotle do školní jídelny	39

Tabulka 8: Podíl doplňkové činnosti na výsledku hospodaření (v Kč)	49
Tabulka 9: Přehled přijatých zdrojů financování a jejich čerpání (v Kč, za období 2015-2019)	50
Tabulka 10: Ukazatele autarkie (v %)	58
Tabulka 11: Ukazatele rentability a likvidity	59
Tabulka 12: Ukazatele financování.....	60
Tabulka 13: Ukazatele produktivity a doplňující ukazatele	61

Seznam grafů

Graf 1: Rozdělení výsledku hospodaření na HČ a DČ	48
Graf 2: Přehled využívaných zdrojů financování – příjmy v letech 2015–2019	51

Seznam zkratek

3. ZŠ	3. základní škola Rakovník
ČÚS	České účetní standardy
DČ	Doplňková činnost
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
HČ	Hlavní činnost
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy České republiky
OP VK	Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost
OP VVV	Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání
PO	příspěvková organizace

Seznam příloh

Příloha 1: Zřizovací listina

Příloha 2: Rozpočet příspěvkové organizace

Příloha 3: Střednědobý výhled rozpočtu 2019-2020

Příloha 4: Střednědobý výhled rozpočtu

Příloha 5: Náklady, výnosy a doplňkové údaje

Příloha 6: Vyhodnocení hospodaření podle rozpočtu

Příloha 7: Čerpání rozpočtu k 31. 12. 2019 – rozpočet Města Rakovník

Příloha 8: Seznam používaných účtů

Příloha 9: Účtování transferů s povinností vypořádání spolufinancovaných z prostředků Evropské unie podle 3. základní školy Rakovník

Přílohy

Příloha 1: Zřizovací listina

Úplné znění zřizovací listiny příspěvkové organizace 3. základní školy, Rakovník, Okružní 2331

Starosta na základě zmocnění Zastupitelstva města Rakovníka usnesením č. 123/09 ze dne 21.09.2009 vydává úplné znění zřizovací listiny příspěvkové organizace 3. základní školy, Rakovník, Okružní 2331 (dále jen „příspěvková organizace“), zřízené ke dni 1.1.1993 usnesením Zastupitelstva města Rakovníka ze dne 26.11.1992, ve znění schválených dodatků.

Čl. 1 – zřizovatel

Zřizovatelem příspěvkové organizace je Město Rakovník, okres Rakovník, IČO 244 309

Čl. 2 – název a sídlo příspěvkové organizace

Název: 3. základní škola, Rakovník, Okružní 2331

Sídlo: Okružní 2331, 269 01 Rakovník

IČO: 47013991

Druh: příspěvková organizace

Čl. 3 – vymezení hlavního účelu a předmětu činnosti

Vymezení hlavního účelu činnosti:

- a) poskytuje základní vzdělání, realizuje činnost školy a zajišťuje stravování žáků škol a školských zařízení, činnost družiny popř. školního klubu v souladu s ustanovením zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (dále školský zákon) ve prováděcích předpisech v platném znění,
- b) zajišťuje závodní stravování zaměstnanců právnických osob vykonávajících činnosti škol a školských zařízení.

Odpovídající předmět činnosti:

- a) poskytuje základní vzdělání žákům školy.
- b) plní ustanovení školského zákona vč. prováděcích předpisů v platném znění.
- c) zajišťuje provoz školní jídelny.
- d) zabezpečuje stravování žáků škol a školských zařízení a závodní stravování zaměstnanců právnických osob vykonávajících činnost škol a školských zařízení.
- e) zabezpečuje provoz školní družiny, školní knihovny, popř. školního klubu.
- f) pronajímá nemovitý majetek ve vlastnictví zřizovatele užívaný na základě smlouvy o výpůjčce a movitý majetek svěřený jí podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., v platném znění.

Základní škole je povoleno provozovat doplňkovou činnost.

Čl. 4 - statutární orgány příspěvkové organizace

- a) Statutárním orgánem příspěvkové organizace je ředitel školy.
- b) Ředitel příspěvkové organizace plní úkoly vedoucího organizace a je oprávněn jednat ve všech věcech jménem této příspěvkové organizace.
- c) Odpovídá zřizovateli za účelnou organizaci práce a za výchovnou a vzdělávací činnost.
- d) Vnitřní organizační strukturu školy, dělení pravomoci mezi ředitele a zástupce a provádění kontroly stanoví organizační řád, který vydává ředitel školy. Jménem

organizace vystupuje ředitel tak, že k písemnému projevu vůle připojí vlastnoruční podpis a razítko příspěvkové organizace.

- e) Plní další úkoly vyplývající ze školského zákona vč. prováděcích předpisů v platném znění.

Čl. 5 - vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele

Majetek ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává (1.1.1993 k hospodáření („svěřený majetek“):

Movitý majetek k 31. 10.2003:

- DHM -- 3.091.622,04 Kč
- DDHM -- 5.362.175,90 Kč
- Umělecká díla -- 298.000,- Kč

Svěřený majetek je uveden v příloze č. 1 této zřizovací listiny. Příloha č. 1 bude každoročně aktualizovaná podle inventarizace majetku a závazků provedené v souladu s obecně závaznými právními předpisy.

Nemovitý majetek ve vlastnictví zřizovatele se přenechává příspěvkové organizaci k plnění činnosti vymezených zřizovatelem ve zřizovací listině příspěvkové organizace na základě smlouvy o výpůjčce ev. č. OSM -- 87/2005 ze dne 17.3.2005 v platném znění.

Čl. 6 - vymezení majetkových práv

Příspěvková organizace má ke svěřenému majetku následující práva a povinnosti:

- a) majetek musí být využíván výhradně k plnění hlavního účelu a předmětu činnosti,
- b) je to majetek ve vlastnictví města a pro příspěvkovou organizaci je nedotknutelný, což znamená:
 - nesmí být zcizen, ani vložen do obchodní společnosti
 - nesmí být majetkem ručeno
- c) movitý majetek nesmí příspěvková organizace pronajímat s výjimkou movitých věcí souvisejících s pronájmem nemovitostí ve vlastnictví zřizovatele, které příspěvková organizace používá ke své činnosti na základě smlouvy o výpůjčce,
- d) majetek je účetně odepisován v souladu s ustanovením zák. č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Odpisy jsou zdrojem investičního fondu, jehož tvorba a použití se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v platném znění.
- e) příspěvková organizace nabývá v běžném roce do svého vlastnictví veškerý majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, s výjimkou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, dále majetku vedeného v operativní evidenci a v podrozvaze, a to:

- 1) Na základě ročního plánu výnosů a nákladů. Ročním plánem nákladů a výnosů se rozumí schválený plán při projednávání určení neinvestičního příspěvku na činnost a úpravy plánu a příspěvku (včetně snížení při nařízení odvodů) schválených zřizovatelem v průběhu roku nebo na základě finančního vypořádání.
- 2) Na základě tvorby a použití fondů příspěvkové organizace dle § 30, § 32 a § 33 a na základě schválení přidělu fondů zřizovatelem při vypořádání výsledků hospodaření roku minulého.

- 3) Na základě dalších usnesení zřizovatele k finančnímu (i fondovému) hospodaření příspěvkové organizace.

Majetek nabytý do vlastnictví zřizovatele se považuje ode dne jeho nabytí příspěvkovou organizací za majetek svěřený příspěvkovou organizací zřizovatelem.

Příspěvková organizace je povinna s vlastním majetkem hospodařit v souladu s obecně závaznými právními předpisy.

- f) příspěvková organizace je povinna:
 - o majetek se řádně starat
 - udržovat jej v dobrém a provozuschopném stavu
 - zabezpečovat provádění revizí drobných el. spotřebičů, ostatní zákonné revize a prohlídky zabezpečuje zřizovatel
 - pojistit movitý majetek, výběr optimálních pojistných podmínek je v kompetenci statutárního orgánu
 - nakládat s majetkem v rámci předmětu činnosti
- g) majetek se předává příspěvkové organizaci na dobu trvání organizace.
- h) svěřený majetek je příspěvková organizace povinna inventarizovat podle obecně závazných právních předpisů. Příspěvková organizace je povinna předat zřizovateli každoročně inventarizaci majetku a závazků neprodleně po jejím provedení včetně soupisu přírůstků a úbytků svěřeného majetku.
- i) Vyřazení svěřeného majetku, který se stal pro příspěvkovou organizaci nepotřebným, probíhá
 - 1) likvidací, případně v důsledku škody nebo manka, kdy o majetku s pořizovací cenou do 40 tis. Kč rozhoduje statutární orgán příspěvkové organizace, o majetku s pořizovací cenou vyšší než 40 tis. Kč rozhoduje na základě žádosti příspěvkové organizace zřizovatel.
 - 2) prodejem nebo bezúplatným převodem, kdy o vyřazení majetku rozhoduje a toto provádí na základě žádosti příspěvkové organizace zřizovatel.

Majetek nabytý do vlastnictví příspěvkové organizace bezúplatným převodem od svého zřizovatele a který se stal pro ni trvale nepotřebným, je povinna příspěvková organizace nabídnout bezúplatně zřizovateli, který o něm rozhodne.

- j) pro hospodaření s majetkem zpracuje ředitel příspěvkové organizace směrnice, které budou pro příspěvkovou organizaci závazné.
- k) výnosy z pronájmu majetku zůstávají příspěvkové organizaci.
- l) zřizovatel touto zřizovací listinou dává předchozí souhlas příspěvkové organizaci k přijetí peněžního daru do hodnoty 20 tis. Kč v jednotlivém případě na dary účelově neurčené.

Soupis příslibených peněžních darů účelově určených, příslibených peněžních darů nad 20 tis. Kč účelově neurčených a nepeněžních darů předloží příspěvková organizace zřizovateli vždy při posledním dni čtvrtletí za účelem vyžádání si souhlasu zřizovatele k přijetí daru. Do doby udělení tohoto souhlasu se případně přijaté finanční prostředky na základě příslibených darů evidují jako přijatá záloha, po udělení souhlasu zřizovatele se dar zařadí jako zdroj do fondů příspěvkové organizace.

Čl. 7 - okruhy doplňkové činnosti

Příspěvkové organizaci se povoluje tato doplňková činnost:

Příloha č. 1

V Rakovníku dne2...12...2009.....

Ing. Zdeněk Nejd
starosta města



Příloha 2: Rozpočet příspěvkové organizace

Rozpočet příspěvkové organizace na rok 20xx (tis. Kč)

	Schválený rozpočet 20xx	Upravený rozpočet 20xx	Návrh rozpočtu na rok 20xx
Výnosy celkem			
Příspěvek zřizovatele - provozní			
Příspěvek zřizovatele - účelový (s vyúčtováním)			
Provozní dotace z jiných zdrojů			
Zúčtování 403 do výnosů			
Zapojení fondů do výnosů			
Ostatní výnosy			
Náklady celkem			
Osobní náklady			
Odpisy DM			
Energie			
Ostatní náklady			

Příloha 3: Střednědobý výhled rozpočtu 2019-2020

Střednědobý výhled rozpočtu (tis. Kč)

3. základní škola, Rakovník, Okružní 2331, IČ 47013991

	Rok 2019	Rok 2020
Výnosy celkem	13530	13530
Příspěvek zřizovatele	5300	5300
Příspěvek zřizovatele účelový	50	50
Provozní dotace z jiných zdrojů	0	0
Zúčtování 403 do výnosů	0	0
Zapojení fondů do výnosů - rezervní fond	0	0
Zapojení fondů do výnosů - fond odměn	0	0
Ostatní výnosy	8180	8180
Náklady celkem	13530	13530
Osobní náklady	450	450
Odpisy DM	235	235
Ostatní náklady	12845	12845
Plánované investice celkem	0	0
Plánované investice	0	0

Datum: 27.9.2018

Mgr. Jan Křikava
ředitel školy

Příloha 4: Střednědobý výhled rozpočtu

Střednědobý výhled rozpočtu (tis. Kč)

	Rok 20xx	Rok 20xx
Výnosy celkem		
Příspěvek zřizovatele		
Provozní dotace z jiných zdrojů		
Zúčtování 403 do výnosů		
Zapojení fondů do výnosů		
Ostatní výnosy		
Náklady celkem		
Osobní náklady		
Odpisy DM		
Ostatní náklady		
Plánované investice celkem		
Plánované investice		

Příloha 5: Náklady, výnosy a doplňkové údaje

NÁKLADY, VÝNOSY A DOPLŇKOVÉ ÚDAJE									
Název příspěvkové organizace:						[v Kč, celkové]			
číslo řádku	Ukazatel	Plán k 31.12. 20xx			Skutečnost na rok 20xx			výnosy účtovní klas. 20xx %	výnosy účtovní dopřičky %
		hlavní činnost	doplňková čin.	celkem	hlavní činnost	doplňková čin.	celkem		
		1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Náklady celkem - účtovná třída 5 celkem								
2.	z toho: Spotřeba materiálu (číslo účtu 501)								
3.	Spotřeba energie a ost. neklasifikovaných dodávek (číslo účtu 502 a 503)								
4.	Prodané zboží (číslo účtu 504)								
5.	opravy a udržování (číslo účtu 511)								
6.	Časová (číslo účtu 512)								
7.	Náklady na reprezentaci (číslo účtu 513)								
8.	Osobní náklady (číslo účtu 518)								
9.	Mzdové náklady (číslo účtu 521)								
10.	v tom: platy zaměstnanců								
11.	ostatní osobní náklady								
12.	Základní sociální pojistná (číslo účtu 524)								
13.	Základní sociální náklady (číslo účtu 527)								
14.	Daně a poplatky (sazební úhrn číslo účtu 531, 532 a 536)								
15.	Odpisy dlouhodobého majetku (číslo účtu 551)								
16.	Jiné ostatní náklady a náklady výše neuvedené (číslo účtu 548, 550)								
17.	Výnosy celkem - účtovná třída 6 celkem								
18.	z toho: Tržby ze vlastní výroby (číslo účtu 601)								
19.	Tržby z prodeje služeb (číslo účtu 602)								
20.	Tržby ze prodeje zboží (číslo účtu 604)								
21.	ostatní výnosy a ost. výn. v tomto účtu neuvedené (číslo účtu 609, 600)								
22.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku (číslo účtu 651)								
23.	Tržby z prodeje materiálů (654)								
24.	Provozní dotace celkem (číslo účtu 672)								
25.	v tom: příspěvek na provoz od zřizovatele								
26.	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 17. - ř. 1.)								
27.	Daně z příjmů (číslo účtu 591)								
28.	Dodatečné odvody daně z příjmů (číslo účtu 595)								
29.	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 26 - ř. 27 - ř. 28)								
30.	Doplňkové údaje:								
31.	Použití prostředků rezervního fondu								
32.	Použití prostředků fondu odvozu								
33.	Evakuační počet zaměstnanců k 31.12.								
34.	Průměrný evakuační počet zaměstnanců připočítaný za období								
35.	Průměrný měsíční plat v Kč								
Dotčen:									
Vypracoval:			Schválil:		Podpis:				

Příloha 6: Vyhodnocení hospodaření podle rozpočtu

Vyhodnocení hospodaření podle rozpočtu (tis. Kč)			
	Rozpočet	Upravený rozpočet	Skutečnost
Výnosy celkem			
Příspěvek zřizovatele - provozní			
Příspěvek zřizovatele - účelový (s vyúčtováním)			
Provozní dotace z jiných zdrojů			
Zúčtování 403 do výnosů			
Zapojení fondů do výnosů			
Ostatní výnosy			
Náklady celkem			
Osobní náklady			
Odpisy DM			
Energie			
Ostatní náklady			

Příloha 7: Čerpání rozpočtu k 31. 12. 2019 – rozpočet Města Rakovník

Čerpání rozpočtu k 31.12. 2019 (příspěvek od zřizovatele)
3. základní škola, Rakovník, Okružní 2331

Město - provozní

účet	Schválený rozpočet 2019		Upravený rozpočet 2019		Skutečné čerpání		%
	Hlavní činnost [0C]	celkem	Hlavní činnost [0C]	celkem	0C	celkem	
Výnosy celkem	12 931 900	1 245 000	12 588 200	1 412 960	14 001 160	13 697 676,83	100
Příspěvek zřizovatele - provozní	5 300 000	5 300 000	5 300 000	5 300 000	5 300 000	5 300 000,00	100
Příspěvek zřizovatele - údržbový	114 000	114 000	114 000	114 000	114 000	114 000,00	100
Provozní dotace z jiných zdrojů	0	0	0	0	0	0,00	0
Zúčtování 403 do výnosů	0	0	0	0	0	0,00	0
Zapůjčení fondů do výnosů - rezervní fond	200 000	200 000	0	0	0	0,00	0
Čerpání rezervního fondu - dílry	80 000	80 000	2 000	2 000	2 000	2 000,00	100
Zapůjčení fondů do výnosů - fond odměn	450 000	1 300 000	450 000	1 285 960	1 735 960	1 285 963,97	100
Tržby z prodeje vlast.výrobků	3 320 000	3 320 000	3 590 000	3 592 192,72	3 592 192,72	3 592 192,72	100
Výnosy z prodeje služeb - stravné	1 700 000	1 700 000	2 005 000	2 005 000	2 005 000	2 005 000,00	100
Výnosy z prodeje služeb - přírůčt.energie	180 000	180 000	153 000	153 000	153 000	152 736,99	100
Výnosy z pronájmů	250 000	250 000	275 000	275 000	275 000	274 425,00	100
Výnosy z prodaného zboží	145 000	145 000	127 000	127 000	127 000	127 327,57	100
líne výnosy - příspěvky na SD + Šk	290 000	290 000	270 000	270 000	270 000	269 310,00	100
Výnosy z prodeje mat. - provozní služby	446 000	446 000	413 000	413 000	413 000	413 146,00	100
Ostatní výnosy	20 000	20 000	12 800	12 800	12 800	12 861,45	100
úroky	1 500	1 500	1 400	1 400	1 400	1 398,30	100
Náklady celkem	12 979 500	1 217 000	12 616 200	1 384 960	14 001 160	13 853 763,27	100
ODHM do 3000	138 500	138 500	26 000	26 000	26 000	26 854,00	100
učebnice, pracovní sešity, uč. pomůcky	460 000	460 000	447 000	447 000	446 299,36	446 299,36	100
spotř. mat. - výlety, exkurze	90 000	90 000	125 000	125 000	125 141,00	125 141,00	100
spotřeba potřeavin	3 500 000	700 000	3 950 000	817 000	4 767 000	4 749 520,89	100
měci a čistící prostředky	270 000	270 000	272 000	16 500	288 500	271 748,73	100
spotřeba materiálů - ostatní	431 000	431 000	356 000	6 770	362 770	361 959,37	100
spotřeba mat. - kroužky lučebný přisp.)	28 230	28 230	28 230	28 230	28 230	28 230,00	100
Spotřeba materiálů - celkem	4 907 730	700 000	5 204 230	841 200	6 045 520	5 884 738,21	100
Spotřeba el. energie	284 000	50 000	334 000	520 000	584 230	917 435,53	100
Spotřeba tepla	1 860 000	26 000	1 886 000	1 695 000	1 713 600	1 569 088,78	93
Spotřeba vody	265 000	8 000	173 000	303 000	110 000	102 586,54	99
Spotřeba plynu	35 000	5 000	40 000	22 500	25 800	22 525,10	99
Spotřeba energie celkem	2 844 000	89 000	2 933 000	2 740 500	3 333 630	2 611 635,95	96
prodnání zboží	0	100 000	0	96 000	96 000	96 152,33	100
opravy a udržování	700 000	10 000	710 000	920 000	946 000	943 233,59	102
cestovné	70 000	0	70 000	60 000	60 040,07	60 040,07	100
náklady na reprozacii	3 000	3 000	3 000	1 020	1 020	1 020,25	100
školné	120 000	6 000	126 000	95 000	101 000	99 545,11	99
vrašk. voda	145 000	2 000	147 000	156 800	158 060	157 985,05	100

518	100 000	7 000	107 000	114 000	10 700	124 700	113 393,03	10 743,00	124 336,03	100
518	85 000	1 500	86 500	102 700	1 900	104 600	102 687,57	1 952,00	104 389,57	100
518	1 700 000		1 700 000	1 937 360		1 937 360	1 937 367,76		1 937 367,76	100
518	120 000		120 000	85 330		85 330	85 330,00		85 330,00	100
518	19 000		19 000	19 000		19 000	19 000,00		19 000,00	100
518	545 000	9 500	554 500	367 000	11 000	578 000	567 204,45	11 570,00	578 783,45	105
[pracovní mzdá, správa lhůtr akcí, prání nádob], náhradníké práce, služby poskytované GOSP, BICOP, servis výhledy a ost. služby]										
518	2 834 000	26 000	2 860 000	3 077 190	30 866	3 108 050	3 074 969,97	31 767,00	3 106 736,97	100
521	52 000	215 000	307 000	45 400	218 000	263 400	45 396,00	218 699,00	264 095,00	100
521	6 6 770		66 770	66 770		66 770	66 770,00		66 770,00	100
524	11 000	72 000	103 000	1 700	68 000	69 700	1 661,00	68 316,00	69 977,00	100
525	386	700	1 086	20	850	870	21,00	847,00	868,00	100
527	2 000	4 300	6 300	100	4 030	4 130	98,00	4 031,00	4 129,00	100
Grobní náklady 521-527	192 156	282 000	484 156	113 990	299 880	464 870	113 946	291 893	405 839	100
547				4 000		4 000	4 000,00		4 000,00	100
549	180 000		180 000	110 000		110 000	109 553,61		109 553,61	100
549	183 614		183 614	88 000		88 000	87 384,35	76,16	87 460,51	99
551	285 000		285 000	243 600		243 600	243 591,00		243 591,00	100
556	380 000		380 000	53 670	6 800	60 470	53 671,84	6 859,00	60 480,84	100
Výsledek hospodaření										
	-28 000	28 000	0	-28 000	28 000	0	121 130,45	22 782,11	143 912,56	

28. 1. 2020

Vypracovala: Bc. Jana Vospálková

Schválil: Mgr. Jan Wlkava

Příloha 8: Seznam používaných účtů

Číslo účtu	Název účtu	Typ
022	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	rozvahový aktivní
082	Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí	rozvahový aktivní
241	Běžný účet	rozvahový aktivní
321	Dodavatelé	rozvahový pasivní
346	Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi	rozvahový aktivní
348	Pohledávky za vybranými místními vládními institucemi	rozvahový aktivní
374	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery	rozvahový pasivní
384	Výnosy příštích období	rozvahový pasivní
388	Dohadné účty aktivní	rozvahový aktivní
401	Jmění účetní jednotky	rozvahový pasivní
403	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku	rozvahový pasivní
414	Rezervní fond z ostatních titulů	rozvahový pasivní
416	Fond reprodukce majetku, fond investic	rozvahový pasivní
472	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery	rozvahový pasivní
551	Odpisy dlouhodobého majetku	výsledkový
672	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů	výsledkový
915	Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů	podrozvahový aktivní
955	Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů	podrozvahový aktivní
999	Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům	podrozvahový pasivní

Příloha 9: Účtování transferů s povinností vypořádání spolufinancovaných z prostředků Evropské unie podle 3. základní školy Rakovník

Text	Částka (v tis. Kč)	MD	D
1. účetní období			
Nárok na dotaci	20	941	999
Splátka zálohy na transfer	15	241	472
odúčtování zálohy z podrozvahy	15	999	941
skutečné čerpání (1. rok)	10	388	672
převod nedočerpaného transferu (1. rok)	5	388	414
2. účetní období			
čerpání z rezervního fondu ve skutečné výši spotřeby	5	414	672
přijatá záloha na transfer (doplatek)	5	241	472
odúčtování z podrozvahy	5	999	941
skutečné čerpání (2. rok)	3	388	672
převod nedočerpaného transferu	2	388	414
3. účetní období – doučtování			
čerpání z rezervního fondu ve skutečné výši spotřeby	1	414	672
nedočerpano z rezervního fondu	1	414	388
vypořádání dlouhodobé zálo- hy	19	472	346
	19	346	388
vratka nedočerpaného trans- feru	1	472	241

