

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vytvoření návrhu na novou hospodářskou činnost
u vybrané nevýdělečné organizace**

Bc. Michaela Benešová

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michaela Benešová

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vytvoření návrhu na novou hospodářskou činnost u vybrané nevýdělečné organizace

Název anglicky

Forming a New Economic Activity Proposal for a Selected Nonprofit Organization

Cíle práce

Cílem práce bude vytvoření návrhu nové hospodářské činnosti u vybrané příspěvkové organizace včetně vyhodnocení optimální varianty řešení.

Metodika

Teoretická část práce bude věnována tvorbě podkladů na základě studia odborné literatury s přihlédnutím k jejich významnosti a využití v praktické části práce. Praktická část práce bude věnována zpracování návrhu na novou hospodářskou činnost u vybrané příspěvkové organizace. Tento návrh bude opřen o průzkumy trhu, výpočty ekonomických ukazatelů a možností konkrétní příspěvkové organizace. V závěru bude návrh nové hospodářské činnosti zhodnocen, a to zejména z ekonomického hlediska.

Doporučený rozsah práce

60 až 80 stran

Klíčová slova

Hospodářská činnost, hlavní činnost, příspěvková organizace, výsledek hospodaření, ekonomické ukazatele, účetnictví

Doporučené zdroje informací

- ČESKO. ZÁKONY ATD. *Rozpočet a financování : obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, svazky obcí ; Majetek státu ; Podpora regionálního rozvoje : podle stavu k 10.2.2014.* Ostrava: Sagit, 2014. ISBN 978-80-7488-043-8.
- ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví veřejného sektoru 2018 : změny účetní vyhlášky č. 410/2009 Sb., změny konsolidační vyhlášky státu a vyhlášky o inventarizaci : obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky : redakční uzávěrka 1.2. 2018 .* Ostrava: Sagit, 2018. ISBN 978-80-7488-283-8.
- ČESKO. ZÁKONY ATD. *Účetnictví 2017 : obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky, novela zákony o účetnictví, změna technické vyhlášky o účetních záznamech ; Kontrola : kontrolní řád, finanční kontrola, přezkoumávání hospodaření : redakční uzávěrka 9.1. 2017.* Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-208-1.
- HAMERNÍKOVÁ, B. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru.* Praha: Eurolex Bohemia, 2000. ISBN 80-902752-3-0.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace : vznik, účetnictví, daně.* Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-825-3.
- STEJSKAL, J. – KUVÍKOVÁ, H. – MAŤÁTKOVÁ, K. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky : se zaměřením na nestátní neziskové organizace.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-973-9.
-

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 25. 2. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 9. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 10. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vytvoření návrhu na novou hospodářskou činnost u vybrané nevýdělečné organizace" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 25.3.2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pavlu Štáfkovi, Ph.D. za připomínky, vstřícný přístup a odborné rady při vypracování diplomové práce. Zároveň děkuji PhDr. Bc. Blance Gruberové, Ph.D. a spolupracovníkům Dětského domova Trnová, příspěvkové organizace za poskytnutí konzultací při zpracování odborných částí diplomové práce a rodině za podporu během celého studia.

Vytvoření návrhu na novou hospodářskou činnost u vybrané nevýdělečné organizace

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá návrhem a zavedením nové hospodářské činnosti v konkrétní příspěvkové organizaci a možnostmi její realizace s ohledem na specifickou organizaci a právní normy, které je povinna dodržovat. V teoretické části práce je čerpáno z odborných publikací a z legislativních předpisů, které se týkají činnosti neziskové, respektive příspěvkové organizace, nachází se její místo v soustavě veřejných institucí a opodstatnění její existence. Přiblížena je činnost organizací a pravidla jejich řízení. Praktická část je věnována návrhu hospodářské činnosti konkrétní příspěvkové organizaci. V této části jsou aplikovány teoretické poznatky zajišťující správný postup při implementaci nové činnosti, zároveň jsou zkoumány možnosti organizace, především z ekonomického hlediska. Závěrem diplomové práce je doporučení optimální varianty hospodářské činnosti z pohledu uspokojivých hospodářských výsledků při zachování kvality činnosti, definovány jsou postupy zajišťující zavedení a průběh hospodářské činnosti.

Klíčová slova: Hospodářská činnost, hlavní činnost, příspěvková organizace, výsledek hospodaření, doplňková činnost, ekonomické ukazatele, účetnictví, náklady, výnosy.

Forming a New Economic Activity Proposal for a Selected Nonprofit Organization

Abstract

The master thesis deals with the introduction of new economic activities in a specific contributory organization and the possibilities of its implementation with regard to the organization specificity and the law standards needed to be followed. The theoretical part builds on previous experiences found in professional literature sources and legislative regulations concerning the activities of non-profit or contributory organization. Extra attention is paid to finding its place in the system of public institutions and justifying its existence. This part characterizes the activities of organizations and discusses their management rules. The practical part proposes additional activities of a certain contributory organization. In this part the theoretical knowledge ensuring correct procedure in implementation of new activity are applied. Simultaneously, the organization possibilities are explored regarding economic point of view. The conclusion recommends the optimal variant of complementary activity in terms of satisfactory economic results while maintaining its quality. There are also defined procedures ensuring the introduction and processing of economic activity.

Keywords: Economic activity, principal activity, contributory organization, economic result, supplementary activity, economic indicators, accounting, costs, revenues.

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	16
3.1 Neziskové organizace.....	16
3.1.1 Výklad pojmu	16
3.1.2 Neziskový sektor v České republice – význam a rozdělení.....	17
3.1.3 Municipální účetní jednotky, vybrané účetní jednotky	18
3.2 Finanční řízení a hospodaření neziskových organizací.....	19
3.2.1 Zásady finančního řízení.....	19
3.2.2 Koncepce modelu 3E	20
3.2.3 Evaluace a benchmarking	20
3.2.4 Podstata fungování finančního hospodaření a řízení veřejného sektoru...	21
3.2.5 Hlavní a doplňková činnost veřejných subjektů	23
3.3 Příspěvkové organizace.....	24
3.3.1 Historie příspěvkových organizací	24
3.3.2 Zřizovací listina příspěvkové organizace	26
3.3.3 Hospodaření příspěvkové organizace	27
3.3.4 Účetnictví příspěvkové organizace	29
3.4 Rozpočtová skladba	32
3.5 Fondy příspěvkové organizace.....	34
3.6 Platy zaměstnanců ve veřejných službách a správě	36
3.7 Finanční analýza příspěvkové organizace.....	37
4 Vlastní práce	45
4.1 Dětský domov Trnová, příspěvková organizace	45
4.2 Analýza hospodaření dětského domova.....	47
4.2.1 Analýza výnosů a nákladů	48
4.2.2 Analýza aktiv a pasiv	51
4.3 Návrh nové hospodářské činnosti	54
4.3.1 Charakteristika lokality.....	55

4.3.2	Analýza nákladů hospodářské činnosti.....	57
4.3.3	Analýza výnosů hospodářské činnosti.....	63
4.4	Finanční analýza hospodářské činnosti.....	65
4.5	Implementace nové hospodářské činnosti.....	70
5	Výsledky a diskuse.....	73
5.1	Rekapitulace finanční analýzy.....	73
5.2	Zhodnocení nové hospodářské činnosti.....	74
6	Závěr.....	79
7	Seznam použitých zdrojů.....	81
8	Přílohy.....	86

Seznam obrázků

Obrázek 1:	Proces činností benchmarkingu.....	21
Obrázek 2:	Příklad struktury účtu.....	31
Obrázek 3:	Soubor ukazatelů finanční analýzy.....	39
Obrázek 4:	Výňatek ze zřizovací listiny (vymezení hlavní činnosti).....	46
Obrázek 5:	Vizualizace lokality s označením umístění MŠ.....	56

Seznam schémat

Schéma 1:	Konečný stav peněžních fondů DDT k 31.12.2018.....	53
Schéma 2:	Meziroční srovnání peněžních fondů DDT pro r. 2016 - 2018.....	54

Seznam tabulek

Tabulka 1:	Seznam zákonů.....	21
Tabulka 2:	Seznam vyhlášek.....	22
Tabulka 3:	Přehled Českých účetních standardů.....	30
Tabulka 4:	Příklad struktury účetní věty.....	31
Tabulka 5:	Příklad předkontaktního zápisu účetního případu.....	33
Tabulka 6:	Přehled finančních ukazatelů.....	44
Tabulka 7:	Přehled nákladů v jednotlivých rocích.....	49
Tabulka 8:	Přehled výnosů v jednotlivých rocích.....	49
Tabulka 9:	Přehled výsledků hospodaření v jednotlivých rocích.....	50
Tabulka 10:	Ukazatelé likvidity pro roky 2016-2018.....	51
Tabulka 11:	Ukazatelé aktivity pro roky 2016-2018.....	52

Tabulka 12: Stavby fondů pro roky 2016-2018.....	53
Tabulka 13: Přehled mateřských škol.....	56
Tabulka 14: Kalkulace jízdného.....	60
Tabulka 15: Výpočet týdenního jízdného.....	61
Tabulka 16: Kalkulace nákladů.....	62
Tabulka 17: Kalkulace nákladů hospodářské činnosti.....	63
Tabulka 18: Kalkulace výnosů ze zájmových kroužků.....	65
Tabulka 19: Finanční analýza hospodářské činnosti.....	66
Tabulka 20: Finanční analýza při zvýšení tržeb.....	67
Tabulka 21: Finanční analýza při snížení nákladů a snížení tržeb.....	68
Tabulka 22: Finanční analýza celé nové činnosti.....	69
Tabulka 23: Finanční analýza při navýšení kapacity kroužků.....	70
Tabulka 24: Účetní předkontace nových účetních případů hospodářské činnosti.....	71
Tabulka 25: Rekapitulace výsledků finanční analýzy.....	73
Tabulka 26: Kalkulace pokrytí celé nové činnosti bez dělení na hospodářskou a doplňkovou.....	77
Tabulka 27: Doporučená varianta realizace hospodářské činnosti.....	78

Seznam vzorců

Vzorec 1: Ukazatel autarkie hlavní činnosti na nákladově výnosové bázi.....	39
Vzorec 2: Ukazatel autarkie na příjmově výdajové bázi.....	40
Vzorec 3: Ukazatel rentability nákladů z hospodářské činnosti.....	40
Vzorec 4: Ukazatel míry pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z hospodářské činnosti ..	40
Vzorec 5: Ukazatel běžné likvidity.....	41
Vzorec 6: Ukazatel pohotové likvidity.....	41
Vzorec 7: Ukazatel okamžité likvidity.....	41
Vzorec 8: Ukazatel úrovně obratu kapitálu.....	42
Vzorec 9: Ukazatel míry vázanosti fixních aktiv na výnosech.....	42
Vzorec 10: Ukazatel úrovně doby obratu pohledávek.....	42
Vzorec 11: Ukazatel úrovně doby obratu zásob.....	43
Vzorec 12: Ukazatel míry finanční nezávislosti.....	43
Vzorec 13: Ukazatel míry věřitelského rizika.....	43
Vzorec 14: Ukazatel míry oddlužování.....	43

Vzorec 15: Ukazatel pro zjištění efektu.....	44
--	----

1 Úvod

Nevýdělečné organizace zastávají v současné době ve společnosti specifické činnosti a plní úlohy mnohdy nezastupitelné jiným (především ziskovým) subjektem. Jedná se o činnosti veřejného celospolečenského zájmu a jde především o služby obyvatelstvu takového charakteru, jehož podstatou či hlavním záměrem není dosažení zisku, byť zisk dosahován může být. Činnosti, které nevýdělečné organizace plní, lze označit za takové, které by mohly nebo být měly plněny institucemi veřejného sektoru. V současné společnosti existují vedle sebe tři sektory [24]:

1. státní – představují podniky a organizace náležející státu, obci nebo kraji, které jsou jimi spravované a zároveň financované. Vedle ziskových podniků existují i neziskové organizace, tzv. rozpočtové a příspěvkové, mezi které patří školy a školská zařízení, kulturní střediska, nemocnice, vědecké ústavy apod.;
2. soukromý, ziskový - soukromé podniky patřící jedincům nebo akciovým společnostem, které se zaměřují na výdělek. Zisk se dělí mezi vlastníky organizace;
3. nestátní, neziskový - nestátní neziskové organizace, které vznikají pro potřeby občanů. Činnosti v nestátních neziskových organizacích jsou zabezpečeny zaměstnanci a ve veliké míře dobrovolnicky bez nároku na finanční odměnu. Vzniká-li organizacím příjem, je použit pro další činnost a rozvoj organizace. Nestátní neziskové organizace doplňují nabídku státních a soukromých služeb nebo i vytváří činnosti nové.

Diplomová práce je zaměřena na nevýdělečné organizace, konkrétně na státní typ organizace, která je příspěvkovou organizací vyššího územně samosprávného celku.

Nevýdělečné organizace jsou vedle vlastních příjmů financovány z darů a největší měrou pak ze státních dotací či dotací z územně samosprávních celků (obcí, krajů). Více cizích příjmů je určena účelově, s konkrétním písemně stanoveným cílem a nelze jej použít pro jiný účel [14].

Odborná literatura dělí nevýdělečné organizace dle nejrůznějších hledisek a kritérií. Například J. Rektořík v publikaci Organizace neziskového sektoru uvádí tato kritéria [18]:

- kritérium globálního charakteru poslání,
- kritérium právně organizační normy,

- kritérium financování,
- kritérium charakteristiky realizovaných činností.

Dalším dělením je na soukromoprávní a veřejnoprávní, a to s ohledem na zakladatele. Soukromoprávní jsou ty, které jsou založeny fyzickou či právnickou osobou. Veřejnoprávní jsou ty, jejichž zakladatelem (nebo zřizovatelem) je veřejný subjekt (stát nebo územní samosprávný celek) [18].

Nevýdělečná organizace, kterou se diplomová práce zabývá, je příspěvkovou organizací vyššího územního samosprávného celku. Jedná se proto o veřejnoprávní organizaci, jejímž hlavním zdrojem příjmů je příspěvek na provoz od zřizovatele – kraje. Legislativní zakotvení lze nalézt v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (dále jen „Malá rozpočtová pravidla“), který územním samosprávným celkům umožňuje zřizovat příspěvkové organizace především pro činnosti, které nejsou cíleny na dosažení zisku a jejichž charakter (složitost, struktura a především rozsah) vyžaduje samostatnou právní subjektivitu.

Příspěvková organizace byla zřízena zastupitelstvem kraje na základě zřizovací listiny. Zřizovací listina mimo jiného obsahuje vymezení činností organizace, činnost hlavní a činnost hospodářskou (dále také „doplňkovou“). Rozdílem mezi těmito dvěma činnostmi je generování zisku. Zatímco hlavní činnost zisk primárně negeneruje, hospodářská činnost je zařazena právě za účelem dosažení zisku, který pokrývá finančně ztrátovou hlavní činnost a míří k dorovnávání hospodářského výsledku organizace [5].

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cíl práce, jak název napovídá, je vytvoření návrhu na novou hospodářskou činnost u vybrané nevýdělečné organizace. Práce se zaměřuje na definování nové hospodářské činnosti, která bude mít charakter doplňkové činnosti. V úvodu je zmíněna doplňková činnost jako nutně zisková, čili ta, která pokryje zhoršený výsledek hospodaření organizace. Nová hospodářská činnost je konkrétně navržena u Dětského domova Trnová, příspěvkové organizace, která je zároveň poskytovatelem zdravotních služeb dle zákona č. 372/2011 Sb., zákon o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách).

Hospodářská činnost je navržena v souladu s činností, kterou organizace provádí a též v prostředí, ve kterém působí (sídlo má v obci do 1000 obyvatel). Cílem práce je nalezení takové činnosti, která nebude ztrátová a pokryje minimálně náklady z této nové činnosti vzešlé. Jedná se o poskytování služby veřejnosti, která je inovativní pro oblast, ve které je navržena. Dílčím cílem práce je nalézt takové řešení zavedení nové služby, která s sebou nese jak sociální užitek, tak i ekonomický pro vytipovanou organizaci.

Dalšími cíli při nalezení optimální finančně soběstačné hospodářské činnosti je implementace činnosti do vnitřních předpisů organizace a účetních procesů. Výsledkem celé práce je tvorba komplexního návrhu nové činnosti od prvotní definice po průzkum finančních možností (i na základě relevantních finančních ukazatelů) až k definování všech procesních kroků umožňujících faktické zahájení činnosti.

2.2 Metodika

Teoretická část práce se věnuje zpracování teoretických poznatků získaných studiem odborné literatury a článků. V této části dochází k vytvoření teoretického rámce, který definuje neziskový sektor obecně, podrobněji je zpracována problematika řízení a hospodaření příspěvkové organizace. Přiblíženy jsou metody účtování hlavní i vedlejší činnosti, specifika účetnictví příspěvkových organizací a zvláštní právní předpisy, dle kterých se musí příspěvková organizace řídit. Pozornost je zaměřena i na finanční analýzu

příspěvkové organizace, podklad tvoří finanční ukazatele, na základě kterých je hodnocena finanční situace organizace v návaznosti na dosavadní činnost i v návaznosti na činnost nově zavedenou.

Vlastní část praktická již sleduje konkrétní příspěvkovou organizaci, analyzován je současný stav z ekonomického hlediska. Důležitou součástí praktické části je vytipování a definování nové činnosti organizace, poté neméně důležitý průzkum zájmu, zdali bude moci být návrh uplatněn a realizován tak, aby nedošlo ke zhoršení finanční situace organizace na základě nezájmu veřejnosti o nově nabízenou službu. Velkou roli bude hrát i rozsah zájmu.

Na základě zjištěných údajů je vytvořena základna pro výpočty finančních ukazatelů, tj. podrobný výčet nákladů na činnost – počátečních i provozních, a také výnosů z činnosti. Součástí praktické části je zároveň zpracování implementačního procesu, ať již kroky vedoucí ke změně zřizovací listiny, tak i zavedení nové činnosti do vnitřních předpisů organizace, znázornění běžných účetních případů, které z činnosti vyplývají, a možné ovlivnění hospodářských výsledků organizace.

3 Teoretická východiska

3.1 Neziskové organizace

3.1.1 Výklad pojmu

Nezisková organizace je pojem, který se obecně používá, aniž je definován kterýmkoliv platným právním předpisem v České republice. Prostor pro úpravu právního prostředí neziskových organizací podle různých typů se v současnosti našel v novém občanském kodexu. Neziskovost organizací neplyne automaticky z právní subjektivity organizace, ale uchází se o ni v návaznosti na svoji činnost, uchází se o status veřejné prospěšnosti a o zápis statutu veřejné prospěšnosti ve veřejném rejstříku [14].

Hromadně se o neziskových organizacích zmiňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, i přesto, že zde není tento pojem výslovně uveden a vysvětlen blíže. Zákon však vyjmenovává jejich výčet a vytváří tak pro ně jednu skupinu, k níž se přistupuje shodně z pohledu zákona o daních z příjmů. Z této skupiny se vymykají jen subjekty zřízené podle zvláštního právního předpisu [14]:

- k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání,
- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce a zdravotnická zařízení,
- zařízení s jiným daňovým režimem.

Předpisy pro vedení účetnictví, které byly platné do konce roku 2003, zavedly nový pojem – nevýdělečné organizace, i když podchycovaly jen určitou část neziskového sektoru. Nyní se tato kategorie organizací označuje jako subjekty, u nichž hlavním předmětem činnosti není podnikání. Druhá část neziskových organizací je tvořena organizacemi veřejného sektoru, a to organizačními složkami státu, územními samosprávnými celky, státními fondy a příspěvkovými organizacemi – bez ohledu na zřizovatele [14].

Pro zdravé naplnění principů současné demokracie je existence neziskových organizací důležitou podmínkou. Předmětem činnosti těchto organizací jsou aktivity především v oblastech, jež jsou důležité pro fungování společnosti, přičemž nejsou pokryty

podnikatelskými subjekty. V neziskové organizaci není vyloučeno generování zisku, tedy finančního zisku, avšak zisk nepředstavuje nejdůležitější motiv její existence [16].

Neziskovostí se rozumí fakt, že zlepšený výsledek hospodaření organizace, zisk, je použit pro další rozvoj a činnost organizace. Neziskovým organizacím se nezakazuje vedle hlavní činnosti, kterou organizace plní své poslání, vykonávat další, vedlejší aktivity, které jsou výdělečné. Účelem zisku je financování hlavní činnosti organizace. Cílem neziskového sektoru je přímé dosažení užitku, který má nejčastěji podobu veřejné služby [16].

3.1.2 Neziskový sektor v České republice – význam a rozdělení

Neziskový sektor se zaměřuje především na uspokojování potřeb občanů v těchto oblastech [16]:

- veřejná správa
- životní prostředí
- zdravotnictví
- sociální služby
- vzdělávání
- kultura
- charita.

Neziskové organizace lze rozčlenit podle různých kritérií a hledisek [16]:

Podle financování:

- a) vládní neziskový sektor,
- b) nevládní neziskový sektor.

Podle zakladatele:

- a) organizace založené veřejnou správou (státní správou nebo územní samosprávou) – tzv. veřejnoprávní organizace,
- b) organizace založené soukromou fyzickou nebo právnickou osobou - soukromoprávní organizace.

Podle právně organizační normy:

- a) organizace založené dle zákona č. 2018/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších

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

- b) organizace založené podle ostatních zákonů platných pro neziskové organizace,
- c) organizace založené podle zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Podle právně organizační normy:

- a) organizace účtující dle Vyhlášky Ministerstva financí České republiky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- b) organizace veřejného sektoru účtující dle Vyhlášky Ministerstva financí České republiky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (výčet těchto účetních jednotek obsahuje kapitola 3.1.3).

Mezi nejvýznamnější charakteristické znaky neziskových organizací patří [16]:

- vlastní právní subjektivita – právnická osoba (vyjma organizačních složek státu),
- nejsou zakládány za účelem podnikání a dosažení zisku,
- slouží k uspokojení konkrétních potřeb občanů a komunit,
- zdrojem financování může být (ale nemusí) veřejný rozpočet.

3.1.3 Municipální účetní jednotky, vybrané účetní jednotky

Municipální účetní jednotku představují v České republice obce, dobrovolné svazky obcí, kraje a Regionální rady regionů soudržnosti spolu s jimi zřizovanými příspěvkovými organizacemi [16].

V zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je uveden výčet jednotek, které zákon označuje vybranými účetními jednotkami:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace a

- zdravotní pojišťovny.

Podrobně se tato práce věnuje vybrané účetní jednotce – příspěvkové organizaci.

3.2 Finanční řízení a hospodaření neziskových organizací

Kapitola je zařazena s ohledem na další vývoj zpracování práce, především její analytické části, která se zabývá aplikací nové hospodářské činnosti především z hlediska finanční vyváženosti a realizovatelnosti dle různých kritérií, zejména finančních ukazatelů a jejich sledování v návaznosti na plánované cíle. Finanční řízení a hospodaření jsou nejen v neziskovém sektoru každodenní otázkou všech jednotek, které rozhodují o alokaci finančních prostředků k jejich dalšímu rozvoji (a zisku) [8].

3.2.1 Zásady finančního řízení

V nevýdělečném sektoru se zásady finančního řízení řídí tzv. principy 3E (tzn. Economy, Efficiency a Effectiveness). Někdy se též označují jako výkonnost organizace a jsou součástí výkonnostního auditu. Jednotlivé výrazy jsou podrobněji charakterizovány takto [8]:

- Economy (hospodárnost) – sleduje se co nejnižší vynaložení finančních prostředků za podmínky dodržení odpovídající kvality (není snížena kvalita výstupu). Jde o kritérium hodnocení na vstupu, jinými slovy alokovat co nejlevněji za přiměřenou kvalitu,
- Effectiveness (účelnost) – kritérium, které sleduje dosahování stanovených cílů, nejčastěji vyjádřené procentuálně. Zkoumá vztahy mezi cíly a výstupy záměru,
- Efficiency (efektivita) – čili účinnost, která vyjadřuje míru dosahovaných výsledků, zkoumá vztahy vstupů a výstupů.

S ohledem na podstatu existence nevýdělečných organizací byly principy 3E rozšířeny na 6E (o Equity, Environment a Ethics) [8]:

- Equity (spravedlnost) – snahou je chování, které nevede k diskriminaci a nepoctivosti;
- Environment (prostředí) – chování založené na odpovědnosti vůči pracovnímu a životnímu prostředí;
- Ethics (etika) – kladení důrazu na morální a právní chování zaměstnanců a managementu.

Na finanční řízení všech organizací, nevýdělečných nevyjímaje, nelze nahlížet pouze z ekonomického hlediska, ale je nutné zohledňovat další aspekty, vedle finančního měřítka i nefinanční.

3.2.2 Koncepce modelu 3E

Hledisko hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti je nezbytné posuzovat vždy komplexně. Všechny tři kritéria se navzájem prolínají, není možné vyloučit ani jedno z nich. Pokud je finanční řízení zaměřeno primárně na hospodárnost a efektivnost, je nutné být pouze rámcově, posuzovat i účelovost. Není-li činnost naplněna z hlediska účelnosti (nebyl-li splněn cíl), je postupováno zároveň i nehospodárně a neefektivně. Naopak, je-li posuzováno kritérium účelovosti, je třeba zohlednit i efektivnost a hospodárnost. Činnost by mohla vykazovat žádaný výsledek, nicméně zdroje k dosažení výsledku nemusely být použity efektivně a hospodárně [16].

V neziskovém sektoru (včetně veřejné správy) tvoří koncepce modelu 3E základ všeho řízení v oblasti financování a výkonů. Na základě stanovených cílů se poskytují vstupy, čili zdroje, jež jsou přeměňovány do výstupů. Z výstupů plynou účinky, které jsou v zájmu organizace [16].

3.2.3 Evaluace a benchmarking

Proces zkoumající ve veřejném sektoru nakládání s veřejnými finančními prostředky, jehož cílem je zvýšení jejich účinnosti, vyhodnocování efektivnosti vstupů a hospodárnosti, se nazývá evaluací. Ta může být z hlediska časového provedena [8]:

- ex-ante evaluace, která identifikuje a posuzuje předběžně faktory, které ovlivňují budoucí realizaci
- ad-hoc a ongoing (namátková a průběžná) evaluace, čili ty, jež se provádějí v průběhu realizace
- ex-post evaluace, která je zaměřena na období po realizaci a zkoumá účinky provedené činnosti

V současnosti se veřejná správa zabývá otázkou konkurenceschopnosti. Konkurence již není specifikum soukromého sektoru, ale i organizace neziskového sektoru zohledňují při své činnosti okolí, ve kterém působí a především další organizace, se kterými se dělí o

oblast svého působení. Ve veřejné správě se objevil termín benchmarking. Pod tímto pojmem si lze představit systematické srovnávání přístupů s dalšími obdobnými organizacemi. Těmi se získávají představy, které pomohou organizaci přijímat opatření pro vylepšení výkonnosti [8].

Obrázek 1: Proces činností benchmarkingu



Zdroj: Převzato z [28]

3.2.4 Podstata fungování finančního hospodaření a řízení veřejného sektoru

Finanční hospodaření je založeno především na neomylném dodržování metodických pokynů a právních předpisů. Zejména se jedná o předpisy hospodaření týkající se konkrétní organizace, jakožto právní předpisy a daňové zákony včetně majetkoprávních předpisů. Finanční hospodaření veřejné správy má v legislativním rámci velice širokou základnu, oproti soukromému sektoru se musí řídit minimálně těmito normami [16]:

Tabulka 1: Seznam zákonů

Číslo zákona	Název zákona	Platnost od
563/1991 Sb.	Zákon o účetnictví	31.12.1991
338/1992 Sb.	Zákon České národní rady o dani z nemovitých věcí	1.7.1992
586/1992 Sb.	Zákon České národní rady o daních z příjmů	18.12.1992
16/1993 Sb.	Zákon České národní rady o dani silniční	31.12.1992
106/1999 Sb.	Zákon o svobodném přístupu k informacím	8.6.1999
129/2000 Sb.	Zákon o krajích (krajské zřízení)	15.5.2000
128/2000 Sb.	Zákon o obcích (obecní zřízení)	15.5.2000
218/2000 Sb.	Zákon o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)	21.7.2000
219/2000 Sb.	Zákon o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích	21.7.2000
250/2000 Sb.	Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů	9.8.2000
320/2001 Sb.	Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)	7.9.2001
235/2004 Sb.	Zákon o dani z přidané hodnoty	23.4.2004

499/2004 Sb.	Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů	23.9.2004
262/2006 Sb.	Zákon zákoník práce	7.6.2006
89/2012 Sb.	Zákon občanský zákoník	22.3.2012
340/2013 Sb.	Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí	30.10.2013
134/2016 Sb.	Zákon o zadávání veřejných zakázek	29.4.2016
23/2017 Sb.	Zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti	6.2.2017
25/2017 Sb.	Zákon o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí	6.2.2017

Zdroj: Vlastní zpracování dle [16], aktualizováno dle www.zakonyprolidi.cz

Výše uvedený výčet je společným pro většinu organizací veřejného sektoru, dále se řídí zákony specifickými pro konkrétní organizaci, např. Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, Zákon č. 561/2004 Sb., zákon o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, apod.

Vedle výše uvedených zákonů se organizace musejí řídit vyhláškami, kterými se uvedené zákony doplňují a provádějí [12]:

Tabulka 2: Seznam vyhlášek

Číslo vyhlášky	Název vyhlášky	Platnost od
62/2001 Sb.	Vyhláška Ministerstva financí o hospodaření organizačních složek státu a státních organizací s majetkem státu	8.2.2001
114/2002 Sb.	Vyhláška Ministerstva financí o fondu kulturních a sociálních potřeb	9.4.2002
84/2005 Sb.	Vyhláška o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřízených územními samosprávnými celky	23.2.2005
383/2009 Sb.	Vyhláška o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech)	10.11.2009
410/2009 Sb.	Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky	25.11.2009
270/2010 Sb.	Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků	20.9.2010
220/2013 Sb.	Vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek	30.7.2013
312/2014 Sb.	Vyhláška o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)	18.12.2014

Zdroj: Vlastní zpracování dle [12], aktualizováno dle www.zakonyprolidi.cz

Na neziskové organizace je kladen stále větší tlak na kofinancování svých činností z cizích zdrojů, a proto stále více je pro ně typické vícezdrojové financování jejich aktivit. Finanční řízení je chápáno jako ekonomický pojem se zaměřením zejména na efektivnost fungování subjektu. Přestože neziskové organizace nevznikají za účelem dosahování zisku, financování je nutné podřizovat zásadám efektivnosti, zároveň je finanční řízení limitováno právním prostředím a významným omezujícím faktorem je také právo zřizovatelů. K nejvýraznějším problémovým okruhům veřejných organizací se řadí cash flow, řízení likvidity, kalkulace a přiřazování nákladů výnosům [16].

Při finančním řízení se musejí používat nástroje respektující neziskový charakter veřejných organizací. Nutná je modifikace ukazatelů, které se používají u podnikatelských subjektů, kupříkladu rentabilitu je třeba vyhodnocovat u doplňkové činnosti a míru ztrátovosti u činnosti hlavní. Cílem finančního řízení u veřejných organizací v hlavní činnosti není tvorba zisku, nýbrž vyrovnané hospodaření [16].

3.2.5 Hlavní a doplňková činnost veřejných subjektů

Vyhláška č. 410/2009 Sb. v § 5 definuje hlavní činnost účetní jednotky takto: „*Hlavní činností se pro účely této vyhlášky rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena jiným právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem*“ [3]. Za hospodářské činnosti potom vyhláška považuje takové činnosti, které jsou „*stanovené jiným právním předpisem, nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost*“ [3].

Hlavní a doplňkovou činnost vymezují i Malá rozpočtová pravidla v § 27 odst. 1 a 2, a to ve vztahu ke zřizovaným příspěvkovým organizacím. Podle odst. 1 zřizuje územní samosprávný celek příspěvkové organizace „*pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu*“ [10].

Vedle činnosti, pro kterou byla příspěvková organizace zřízena, je oprávněna vykonávat také doplňkovou činnost, která však musí podle § 27 odst. 2 písm. g) splňovat následující podmínky [10]:

- navazovat na hlavní účel příspěvkové organizace,

- je zřizovatelem povoleno k tomu, aby příspěvková organizace mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců,
- nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace,
- sleduje se účetně odděleně.

Zřizovací listina příspěvkové organizace musí mimo jiné obsahovat okruhy zřizovatelem povolené doplňkové činnosti, čímž je dán základní rámec, v němž se musí výkon doplňkové činnosti pohybovat [13].

Účetní jednotky mohou zisk ze své doplňkové činnosti po zdanění použít pouze pro svůj rozvoj a na podporu hlavní činnosti. Žádná z doplňkových činností nesmí být ztrátová, musí tedy vykazovat minimálně nulový hospodářský výsledek, optimálně kladný, což je podmínkou jejich realizace. Z účetního pohledu se doplňková činnost sleduje odděleně od činnosti hlavní. Způsob účtování je s účtováním v hlavní činnosti shodný, děleny jsou analytickým znakem. Jednou z hlavních zásad doplňkové činnosti je fakt, že na pokrytí nákladů nesmějí být používány veřejné prostředky. Důležité je uvědomění si skutečnosti, že cílem doplňkové činnosti není maximalizace zisku, nýbrž zejména využití volných zdrojů subjektu, které přináší možnosti přiřazovat vlastním výnosům náklady, jež by jinak musely být hrazeny z hlavní činnosti [16].

3.3 Příspěvkové organizace

Další kapitoly diplomové práce jsou zaměřeny pouze na příspěvkové organizace, jakožto jednu z vybraných účetních jednotek veřejného sektoru.

3.3.1 Historie příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace (dále jen „PO“) v podobě, v jaké je známe v rámci českého práva, lze nalézt jen v právní úpravě Slovenské republiky. Důvodem je zejména dlouhodobý společný vývoj legislativy České a Slovenské republiky. PO představují institut vzniklý v právním systému socialistického Československa, a proto obdobná úprava právnických osob tohoto typu prakticky v zahraničních úpravách neexistuje. V určitých základních prvcích lze české podobě PO připodobnit organizacím působícím v německy mluvících zemích nebo ve Francii. Jedná se ale spíše o jisté veřejné ústavy

nebo instituce s patrnou vazbou na financování ze státních zdrojů, nejedná se proto o totožnou PO [29].

Povahu a postavení PO v minulosti vymezoval Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, Obecným východiskem vymezení povahy a postavení PO byl v minulosti zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice, který upravuje příspěvkové a rozpočtové organizace v § 31. Na základě novely, provedené zákonem č. 10/1993 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 1993 a o změně a doplnění některých zákonů České národní rady a některých dalších předpisů, bylo stanoveno, že se PO zřizují jako samostatné právnické osoby [29].

Zachycení PO v legislativě souviselo úzce s pojetím státu a jeho majetku v období socialismu, kdy byl stát považován za nositele jednoty moci a vlastnictví. I přesto, že stát po formální stránce zůstal vlastníkem národního majetku, svěřil nebo poskytnul majetek tehdejšími socialistickým právnickým osobám k trvalému užívání. Vztah těchto právnických osob k majetku nebyl stavěn na vlastnictví, mohly jej však užívat a disponovat s ním. Majetek tak nenabývaly pro sebe, ale pro stát a závazky byly hrazeny zdroji patřícím státu, nikoliv jim [29].

V českém právu se rozlišují PO dvojího druhu [13]:

- zřizované územním samosprávným celkem, upravené Malými rozpočtovými pravidly, zákona č. 129/2000 Sb. o krajích, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 128/2000 o obcích, ve znění pozdějších předpisů (tento typ PO je v dalším textu blíže specifikován) a
- zřizované státem na základě zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

Právní subjektivita PO územně samosprávných celků (dále jen „ÚSC“) je dána Malými rozpočtovými pravidly. ÚSC zřizuje PO pro takové účely, které souvisejí se samostatnou působností zřizovatele, resp. pro takové činnosti a služby, o kterých zřizovatel v samostatné působnosti rozhodl, že jejich zabezpečení je v zájmu ÚSC a občanů. PO je právnickou osobou práva veřejného, vzniká a zaniká na základě rozhodnutí zřizovatele,

zastupitelstva ÚSC. Zřizovatel o vzniku PO vydává zřizovací listinu, která obsahuje povinné náležitosti dle Malých rozpočtových pravidel. PO, která je zřízená ÚSC, je zapisována do obchodního rejstříku na základě návrhu zápisu zřizovatele [13].

Právní úprava PO krajů jako vyšších územně samosprávných celků je v podstatě shodná s úpravou PO obcí [29].

3.3.2 Zřizovací listina příspěvkové organizace

PO vzniká, ruší se, slučuje se nebo se jinak mění výhradně na základě rozhodnutí zastupitelstva ÚCS. Obci je tato pravomoc přiznána zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, v § 84 odst. 2 písm. e): „...rozhodovat o založení nebo rušení právnických osob, schvalovat jejich zakladatelské listiny, společenské smlouvy, zakladací smlouvy a stanovy a rozhodovat o účasti v již založených právnických osobách.“ [4]. Pravomoc kraje je zakotvena zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích, v § 14 odst. 3: „Kraj může pro výkon samostatné působnosti zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky kraje, pokud zákon nestanoví jinak.“ [22].

Malá rozpočtová pravidla výslovně v § 27 odst. 9 stanovuje: „Ke vzniku, k rozdělení, sloučení, splynutí nebo zrušení příspěvkové organizace dochází dnem určeným zřizovatelem v rozhodnutí, jímž též určí, v jakém rozsahu přechází její majetek, práva a závazky na nové anebo přejímající organizace. Rozhodne-li zřizovatel o zrušení organizace, přechází uplynutím dne uvedeného v jeho rozhodnutí o zrušení její majetek, práva a závazky na zřizovatele. Ke sloučení nebo splynutí příspěvkové organizace může dojít pouze u příspěvkových organizací téhož zřizovatele.“ [5].

Dokument, kterým se PO zřizuje, se nazývá zřizovací listina. Ta musí minimálně obsahovat úplný název zřizovatele, název, sídlo, identifikační číslo, vymezení hlavního účelu a předmětu činnosti, označení statutárních orgánů, vymezení majetku (svěřeného) a vyjma dalšího také okruhy doplňkové činnosti, které navazují na hlavní účel PO [5].

Majetková práva PO ve smyslu Malých rozpočtových pravidel musí respektovat tyto zásady [16]:

- vlastníkem majetku předaného k hospodaření PO je zřizovatel (tzv. svěřeného majetku),
- svěřený majetek je uveden v aktivech PO, účtuje o něm,
- pravidla pro nakládání se svěřeným majetkem stanovuje zřizovatel (např. směrnici nebo metodickým pokynem),
- PO má povinnost i oprávnění svěřený majetek spravovat (např. zajistit péči, údržbu či opravy majetku) a využívat jej efektivně jak pro účely hlavní činnosti, tak i doplňkové, které jsou vymezeny zřizovací listinou.

Jménem PO jedná ředitel, který je nejen statutárním orgánem, ale rovněž zaměstnancem – odvoláním se automaticky neruší pracovněprávní vztah [16].

3.3.3 Hospodaření příspěvkové organizace

PO hospodaří s finančními prostředky, které získává činností vlastní (v rámci hlavních i doplňkových aktivit), a s prostředky, které přijímá z rozpočtu svého zřizovatele. Ke svým činnostem využívá prostředky z vlastních fondů nebo darů, které přijímá od fyzických nebo právnických osob z tuzemska i ze zahraničí. Dále má možnost využít prostředků z Národního fondu a trendem posledních období je hospodaření s prostředky získanými z rozpočtu Evropské unie, které bývají doplňovány ze státního rozpočtu [14].

Na finanční hospodaření PO má vliv zejména vztah k rozpočtu zřizovatele a ekonomické rozhodování zřizovatele. Funkce zřizovatele je plněna radou obce nebo radou kraje. Při hospodaření je vždy nutné dbát na rozdělení hlavní činnosti a doplňkové činnosti, a na oddělení investičních a provozních finančních zdrojů. Hlavním úkolem PO je hospodaření s majetkem, který je rozlišen na majetek [16]:

- svěřený – který je předán PO zřizovatelem do správy nebo k hospodaření,
- vypůjčeným nebo pronajatým – majetek, který je řešen samostatnými smlouvami,
- vlastním – jedná se majetek oběžný, drobný dlouhodobý majetek, majetek získaný darem nebo děděním, pakliže je možnost vlastnit takovýto majetek schválena zřizovatelem.

Hospodaření PO je řízeno rozpočtem, který je vždy sestavován jako vyrovnaný. Povinností PO je zajistit, aby nedocházelo ke zhoršení stanoveného výsledku hospodaření,

z tohoto důvodu se také nezavazuje k úhradám, které nemá kryty svým rozpočtem. Pokud skutečné náklady a výnosy během rozpočtového roku neodpovídají jejich plánované rozpočtované výši a předpokládá se, že může dojít ke zhoršení rozpočtovaného hospodářského výsledku, musí PO učinit opatření zajišťující jeho vyrovnaní [29].

PO vytváří povinně tyto peněžní fondy:

- rezervní fond,
- fond investic,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb,

zůstatky peněžních fondů jsou po skončení roku převáděny do následujícího roku [5].

PO nejsou svěřena práva, která jsou k majetku obce či kraje povinny vykonávat příslušné orgány zřizovatele, pokud nejsou zákonem stanovena jinak. Z toho důvodu může PO například uzavírat smlouvu o úvěru nebo o půjčce pouze na základě předešlého souhlasu zřizovatele. PO je zakázáno zakládat nebo zřizovat další právnické osoby a nesmí se majetkově účastnit v právnické osobě zřízené nebo založené k podnikatelskému účelu [27].

Hospodaření PO se ve vztahu k rozpočtu zřizovatele staví na tzv. netto principu rozpočtového financování, to znamená, že na rozpočet svého zřizovatele jsou PO napojeny jen saldem vlastního rozpočtu, mají tedy vlastní rozpočet a rozdíl je krytý zřizovatelem [27].

Příspěvek na provoz PO je zřizovatelem poskytován zpravidla v návaznosti na její výkony. Finanční prostředky zřizovatel neposkytuje na základě smlouvy například podle soukromého práva, ale vydává o něm rozhodnutí. Rozpočet PO je sestavován pouze náklady a výnosy, které souvisejí s poskytovanými službami a které jsou předmětem hlavní činnosti. Při plnění stanovených úkolů má PO povinnost dbát na hospodárnost a dodržování určených finančních vztahů ke zřizovateli [29].

Výsledek hospodaření je tvořen výsledkem hospodaření z činnosti hlavní a dále výsledkem hospodaření, který je tvořen v jiné (doplňkové) činnosti po zdanění. Pokud

skončí hospodaření PO jako ztrátové, musí zřizovatel projednat s PO krytí zhoršeného výsledku z rezervního fondu vytvořeného PO, případně z rozpočtu zřizovatele nebo ze zisku PO, a to do konce následujícího rozpočtového roku. Jestliže není možné finančně pokrýt zhoršený výsledek hospodaření žádným z těchto způsobů, může zřizovatel rozhodnout o zrušení PO [29].

Volné peněžní prostředky z doplňkové činnosti může zřizovatel na základě vlastního rozhodnutí odčerpat. Zasáhnout však do rozpočtu PO během rozpočtového roku může pouze ze závažných a objektivních příčin [14].

3.3.4 Účetnictví příspěvkové organizace

Dle § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) se PO řadí mezi tzv. vybrané účetní jednotky. Kromě dalších níže uvedených specifik mají vybrané účetní jednotky povinnost dodržovat České účetní standardy č. 701 – 710 (dále jen „ČÚS“), které jsou upraveny Ministerstvem financí ČR a sjednocují účetní postupy [12].

Vybrané účetní jednotky dle ČÚS postupují vždy, ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, jestliže tím bude zajištěn poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví. Odchylku mají přitom povinnost uvádět v příloze účetní závěrky [20].

Zákon o účetnictví uvádí v § 7 odst. 1 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.“ [7]

Použití ČÚS PO je považováno za naplnění účetních metod dle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Ministerstvo financí vydání standardů oznamuje ve Finančním zpravodaji a rovněž vede registr vydaných standardů [20].

Tabulka 3: Přehled Českých účetních standardů

Číslo ČÚS	Název ČÚS	Obsah ČSÚ
701	Účty a zásady účtování na účtech	Stanovení základních postupů účtování na účtech k účelu docílení souladu při užití účetních metod
702	Otevírání a uzavírání účetních knih	Stanovení základních postupů účtování při otevírání a uzavírání účetních knih k dosažení souladu při používání účetních metod
703	Transfery	Stanovení základních postupů účtování transferů k dosažení souladu při používání účetních metod (za transfer se nepovažují peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem)
704	Fondy účetní jednotky	Stanovení základních postupů účtování o fondech účetní jednotky k účelu docílení souladu při užití účetních metod
705	Rezervy	Stanovení základních postupů účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv k účelu docílení souladu při užití účetních metod
706	Opravné položky a vyřazení pohledávek	Stanovení základních postupů účtování o opravných položkách a vyřazení pohledávek k účelu docílení souladu při užití účetních metod
707	Zásoby	Stanovení základních postupů účtování o zásobách k účelu docílení souladu při užití účetních metod
708	Odpisování dlouhodobého majetku	Stanovení základních postupů účtování odpisů dlouhodobého majetku a opravek a dále postupy pro změnu metody k účelu docílení souladu při užití účetních metod
709	Vlastní zdroje	Stanovení základních postupů účtování o vlastních zdrojích k účelu docílení souladu při užití účetních metod (vlastní zdroje jsou zachyceny na účtech 40x)
710	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek	Stanovení základních postupů účtování o dlouhodobém nehmotném a dlouhodobém hmotném majetku k účelu docílení souladu při užití účetních metod

Zdroj: Vlastní zpracování dle [23]

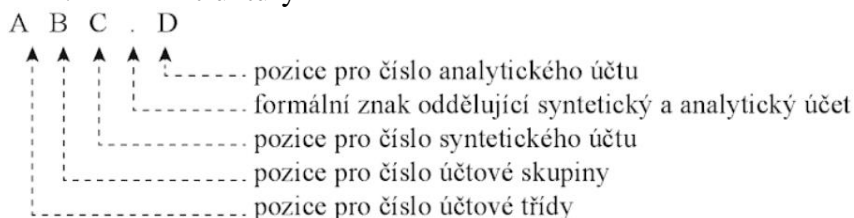
PO se vedle postupů účtování musejí respektovat při sestavování účetní závěrky vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „vyhláška“). Ve vyhlášce lze nalézt obsahová vymezení konkrétních jednotlivých položek rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k účetní závěrce. Každá z těchto položek se pojí ke konkrétnímu syntetickému účtu, proto lze říct, se jedná zároveň o definice jednotlivých účtů v účtové osnově, která je pro PO závazná [12].

Pro srovnatelnost účetních výkazů jednotlivých účetních jednotek je nutné sjednotit základní stránky účtování, které je dáno povinnou směrnou účtovou osnovou. Je vyloučeno, aby si PO coby účetní jednotka naprosto libovolně prováděla označení

jednotlivých účtů, ale má povinnost vycházet z označení, které jsou uvedena ve směrné účetní osnově¹. Směrná účtová osnova tvoří podklad pro účtový rozvrh účetní jednotky².

Účtové skupiny směrné účtové osnovy lze dále dělit na syntetické účty, účetní jednotka si stanoví konkrétní úpravu, pokud nestanoví zřizovatel jinak. Účetní jednotky účtující v plném rozsahu označují syntetické účty názvem a trojmístným číselným označením. V rámci syntetických účtů mohou být, v PO většinou, účetní jednotkou dále definovány analytické účty, které podrobněji člení syntetické účty. Hlavním důvodem podrobnějšího členění může být kontrolní účel, ale také účel daňový [15].

Obrázek 2: Příklad struktury účtu



Zdroj: Převzato z [15]

PO často používají ještě podrobnější analytické třídění, např. středisko, účelový znak³, ZJ-záznamová jednotka a rozpočtovou skladbu, které bude blíže věnována kapitola 3.3.6 [35].

Formování účetní věty

Účetní lze z pohledu kontrolního chápat jako auditní stopu – soubor účetních záznamů, které svoji strukturou odpovídají záznamům finančního účetnictví účetní jednotky. Z tohoto důvodu zůstává struktura účetní věty totožná pro všechny další záznamy kontroly a řízení, které se vztahují k danému účtu kontroly a řízení [11].

Tabulka 4: Příklad struktury účetní věty

Počet míst												Má	Dal
xxxx	xxxx	Text	xxx	xxxx	xxxxx	xxx	xx	xx	xx	xxxx	xxx	dátí	
Datum	Doklad č.		SU	AU	UZ	ORG	KAP	Od	Pa	POL	Zj	Kč	Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetního programu HELIOS Fenix

¹ Směrná účtová osnova představuje seznam účtových tříd a skupin, které musí být účetní jednotkou při účtování dodržovány [22].

² Účtový rozvrh představuje seznam všech syntetických a analytických účtů (viz dále), které jsou v průběhu účetního období účetní jednotkou použity [15].

³ Účelový znak se přiřazuje dle číselníku sledující poskytnuté transfery a půjčky veřejným rozpočtům územní úrovně [31].

Účetní věta dle obrázku č. 5 obsahuje [11]:

SU – syntetický účet

AU – analytický účet

UZ – účelový znak

ORG – organizační třídění

KAP – kapitolní třídění

Od – oddíl dle rozpočtové skladby (funkční třídění)

Pa – paragraf dle rozpočtové skladby (funkční třídění)

POL – položka dle rozpočtové skladby (druhové třídění)

Zj – záznamová jednotka

3.4 Rozpočtová skladba

Zřizovatel může směrnicí či metodickým pokynem PO stanovit povinnost účtovat podle rozpočtové skladby tím, že stanoví povinné náležitosti účetní věty, např. takto [35]:

Povinné náležitosti účetní věty:

- syntetický účet
- analytický účet dle jednotné účtové osnovy
- účelový znak bude uveden pouze v případě, že jde o účelovou dotaci, v opačném případě budou uvedeny pouze nuly, tuto dimenzi nemůže organizace využít pro svoji potřebu
- oddíl a paragraf - rozpočtovou skladbu, která je určena pro rozpočtovou skladbu u účtové třídy 5 a 6 (u účtové třídy 5 a 6 členění na hlavní a hospodářskou činnost)

Rozpočtová skladba je v českém právním řádu stanovena vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě. Představuje předpis pro třídění příjmů a výdajů, kterým se řídí povinně veřejné právnické osoby, kterými jsou stát, státní fondy, obce, kraje, regionální rady a dobrovolné svazky obcí. Rozpočtovou skladbou je umožněn jednotný pohled na tyto instituce z hlediska účetního a finančního [17].

Příjmy a výdaje se třídí dle následujících hledisek [2]:

- odpovědnostní, které se týká třídění příjmů a výdajů státního rozpočtu, a to dle jednotlivých správců kapitol,

- druhové podle příjmových a výdajových druhů,
- odvětvové, kterým se člení všechny výdaje a pouze nedaňové a kapitálové příjmy,
- konsolidační, kterým jsou tříděny příjmy a výdaje vynakládané uvnitř soustavy veřejných rozpočtů a ostatních veřejných peněžních fondů,
- podkladové, kterým se člení příjmy a výdaje státního rozpočtu podle druhů podkladu pro změnu rozpočtu, která příjem umožňuje nebo k výdaji opravňuje,
- z hlediska prostorového se rozlišují příjmy a výdaje podle toho, zda zdrojem příjmů nebo výdajů je tuzemsko nebo zahraničí,
- nástrojové, kterým je třídění příjmů a výdajů z hlediska původu jejich zdroje,
- doplňkové, kterým je třídění výdajů z hlediska jejich příslušnosti ke zvlášť sledovaným celkům,
- programové, kterým je třídění výdajů z hlediska jejich příslušnosti k programům podle § 12 a 13 rozpočtových pravidel,
- dle účelového rozpočtového přesunu, kterým se třídí výdaje státního rozpočtu, k nimž organizační složku státu opravňují rozpočtové přesuny od organizačních složek státu patřících do jiných kapitol,
- strukturální, kterým je třídění příjmů a výdajů z hlediska jejich věcné podstaty,
- transferové, kterým je třídění příjmů a výdajů z hlediska účelů transferů a půjčených prostředků.

Podkladové, prostorové a nástrojové se rozčleňují z hlediska jejich zdroje.

PO třídí příjmy a výdaje nejběžněji z hlediska odvětvového a druhového. Pro příkladnost sestavení účetního případu lze složit účetní větu pro nákup učebnic základní školou hrazených v hotovosti:

Tabulka 5: Příklad předkontačního zápisu účetního případu

Počet míst												Má	Dal
XXXX	XXXX	Text	XXX	XXXX	XXXXX	XXX	XX	XX	XX	XXXX	XXX	Kč	Kč
Datum	Doklad č.		SU	AU	UZ	ORG	KAP	Od	Pa	POL	Zj		
19.6.	237	Učebnice	261	1000									
			501	1000				31	13	5135			

Zdroj: Vlastní zpracování dle [17] a [23]

2xx = Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

26x = Peníze
261 = Pokladna
1000 = Analytické členění (např. pro různé typy pokladen – k běžnému účtu nebo devizová pokladna)
5xx = Náklady
50x = Spotřebované nákupy
501 = Spotřeba materiálu
1000 = Analytické členění (např. pro různé druhy materiálu)
3xxx = Služby pro obyvatelstvo
31xx = Vzdělávání a školské služby
311x = Předškolní a základní vzdělávání
3113 = Základní školy
5xxx = Běžné výdaje
51xx = Neinvestiční nákupy a související výdaje
513x = Nákup materiálu
5135 = Učebnice a bezplatně poskytované školní potřeby

3.5 Fondy příspěvkové organizace

Cílem této kapitoly je základní seznámení se s problematikou fondů, které představují jisté specifikum územně samosprávných celků, PO nevyjímaje. Autoři [19] metody účtování fondů považují za největší zdroj, který zkresluje dosahované výsledky hospodaření účetních jednotek. V případě PO se dokonce domnívají, že byly některé účetní postupy, které se týkají fondů, stanovovány přímo s cílem manipulace výsledků hospodaření.

Fondy PO jsou definovány Malými rozpočtovými pravidly v § 29 až § 33. PO fondy tvoří tedy povinně, ze zákona. Fondy jsou tvořeny ze zdrojů vlastních (například účty 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a 411 – Fond odměn jsou výsledkem rozdělování výsledku hospodaření minulých let) a zdrojů cizích (například účet 414 – Rezervní fond z ostatních titulů, který obsahuje mj. přijaté finanční dary či nespotřebovanou část dotací z EU). Fondy tvořené z cizích zdrojů tedy nebyly zapojeny do hospodaření, ale jedná se o položky mající charakter „hromádek peněz“. Specifickým

fondem je účet 416 – Fond reprodukce majetku, fond investic, který obsahuje jak zdroje cizí, tak zdroje z vlastní činnosti [19].

Velikou bolestí fondů je jejich záměna s „hromádkami peněžních prostředků“, následkem čehož se lze setkat s požadavky, které musí fondy plnit, zároveň problémy, které z těchto požadavků plynou [19]:

- rezervní fond musí být kryt peněžními prostředky např. i přesto, že výsledek hospodaření vytvořený z rezervního fondu je spojen kupříkladu s nárůstem objemu pohledávek nebo zásob (souvztažně k pohledávce se pojí výnos, který není příjmem ani do konce účetního roku),
- žádoucí vedení peněžních prostředků týkajících se jednotlivých fondů na bankovních účtech přesto, že není nucen předpisy.

Druhy fondů PO

V Malých rozpočtových pravidlech se PO ukládá spravovat následující fondy [19]:

1. Fond odměn

Fond odměn je reprezentantem tzv. zdrojového fondu, tedy takového, který je tvořen na základě rozdělení výsledku hospodaření. Jedná se o začlenění na účet 411 – Fond odměn v rámci vlastních zdrojů a slouží k pokrytí nákladů na odměny, nikoliv však k souvisejícím odvodům zákonného pojištění.

2. Fond kulturních a sociálních potřeb

Tento fond není zdrojový, není tvořen z vlastních zdrojů, nýbrž z nákladů organizace. Tvorba a čerpání je upraveno vyhláškou Ministerstva financí ČR č. 114/2000 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, která zároveň stanovují procento ze mzdových nákladů, které musí organizace povinně do fondu odvádět. V roce 2019 se jedná o 2 % z mezd.

3. Rezervní fond

Jedná se o fond typicky zdrojový (tvořen z výsledku hospodaření), tak fond peněžní (tvořený z přijatých peněžních darů). Jedním ze zdrojů je také nespotřebovaný zůstatek z předfinancování z dotací spolufinancovaných z Evropské unie.

4. Fond reprodukce majetku, fond investic

Opět tento fond agreguje peněžní zdroje (investiční transfery) se zdroji vlastními (tvořen z odpisů dlouhodobého majetku). Hlavním smyslem fondu investic je krytí investičních nákupů organizací. Ne vždy tomu tak je:

- tento fond nelze zapojit na pokrytí oprav majetku (tedy na běžnou provozní činnost),
- fond, který není peněžně krytý, má být zúčtován výsledkově jako běžný provozní výnos
- není vyloučen odvod z fondu investic do rozpočtu zřizovatele, který takové zdroje může poskytovat ke krytí běžných provozních potřeb.

3.6 Platy zaměstnanců ve veřejných službách a správě

V souvislosti se zaměřením této diplomové práce je třeba se blíže věnovat problematice stanovování platů zaměstnanců působících ve veřejné správě. Podstatou doplňkové činnosti je poskytování služby prostřednictvím nového pracovníka organizace, mzdový náklad proto tvoří nejpodstatnější nákladovou položku této činnosti. Stanovení výše mzdových nákladů PO (výdaje na mzdy) je ovlivněno právní normou. Nařízení vlády č. 263/2018 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády v oblasti odměňování zaměstnanců ve veřejných službách a správě a státních zaměstnanců, a sice nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě (dle jen „NV“), omezuje v jisté míře autonomii při rozhodování zaměstnavatele o stanovení výše platů zaměstnanců majících v organizaci uzavřený pracovněprávní akt. NV stanovuje zaměstnancům, kterým je zaměstnavatelem poskytován podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 109 odst. 34 za práci plat následující pravidla [1]:

- kvalifikační předpoklady vzdělání pro výkon prací, které jsou zařazeny do jednotlivých platových tříd (16 platových tříd odstupňovaných dle stupně dosaženého vzdělání),
- způsob, kterým se zaměstnanci zařazují do platových tříd (mj. i specifika zařazování v případě nedostatku kvalifikovaných zaměstnanců),

⁴ Plat = peněžité plnění, které je poskytované za práci zaměstnanci zaměstnavatelem, kterým je stát, ÚSC, státní fond, PO, školská právnická osoba nebo regionální rada regionu soudržnosti [9]

- okruh zaměstnanců s možností určení platového tarifu zvláštním způsobem (dle odbornosti zaměstnanců),
- stupnice platových tarifů (12 platových stupňů, do kterých se zaměstnanci zařazují dle délky a druhu jejich dosažené praxe),
- výše příplatku poskytovaného za práci ve ztíženém pracovním prostředí,
- rozdělení prací dle práce s neuropsychickou zátěží a rizikem ohrožení života a zdraví.

3.7 Finanční analýza příspěvkové organizace

Pro vyhodnocení zavedení nové hospodářské činnosti je nutné ji posoudit z hlediska finančního za pomoci finanční analýzy aplikované nejen na tuto novou činnost, ale do jisté míry i na celou organizaci. Nová hospodářská činnost není zaměřena na přínos z investičního záměru (např. pro PO typická výstavba sportovního hřiště pronajímaného „cizím“ subjektům). Hospodářská činnost, která je podstatou praktické části této práce je primárně zaměřena na poskytnutí služeb za úplatu (analogickou typickou činností PO je poskytování stravovacích služeb pro „cizí“ strážníky v rámci vlastní jídelny). Hlavní literární základnou pro zpracování finančních kapitol práce byla vybrána [10], jejíž autorka podrobně a komplexně provádí rozbor finanční analýzy municipální firmy.

Municipální firma je dle [10] charakterizována jako subjekt veřejného sektoru vykonávající ekonomickou aktivitu, čili neziskové ekonomické subjekty. Mezi takové se řadí obce a jejich organizační složky, kraje a jejich organizační složky, organizační složky státu, příspěvkové organizace, veřejnoprávní instituce, státní fondy, politické strany, zapsané spolky, apod.

Finanční analýzu PO lze charakterizovat jako metodu finančního hospodaření zpracovávající data primárně zachycená v peněžních jednotkách. Finanční analýza je zpracovávána z několika důvodů [10]:

- posouzení vývoje organizace a rozhodovací instrument budoucího vývoje
- rozbor variant budoucího vývoje a výběr nejvhodnějšího řešení vývoje
- porovnání výsledků více různých firem (srovnávací metoda)

- poskytnutí informací pro zhodnocení organizace vnějšími subjekty, vlastníky i věřiteli.

Z hlediska způsobu práce s daty se metody finanční analýzy dělí na [10]:

- fundamentální, která je založena na zkušenostech, intuicích a expertních odhadech analytika, vyžadován je mimořádný nárok na jeho kvalifikaci,
- technická, základem které jsou matematicko-statistické metody, které se dále dělí na vertikální (strukturální, v rámci níž se hodnotí vývoj jednotlivých prvků) a horizontální (trendovou, která využívá časových řad a rozpoznání náhodných odchylek od trendových a cyklických komponent),
- kauzální hodnotící vazby nebo jevy stochastického (náhodného, pravděpodobnostního) nebo deterministického charakteru,
- komparační doplňující technickou finanční analýzu.

Z hlediska časové dimenze se finanční analýza dělí na [10]:

- ex post, která je prováděna retrospektivně na základě dat minulých a
- ex ante, jež se orientuje do budoucnosti.

Při výběru ukazatelů musí být brán zřetel na povahu konkrétních činností, předmětů analýzy. Pro jednotlivý typ činnosti není relevantní každý ukazatel finanční analýzy. Při výběru ukazatele jsou zohledněny jejich vlastnosti, mezi které patří srozumitelnost, jednoznačnost, jednoduchost, významnost a neredundantnost (vylučuje se nadbytečnost) [10].

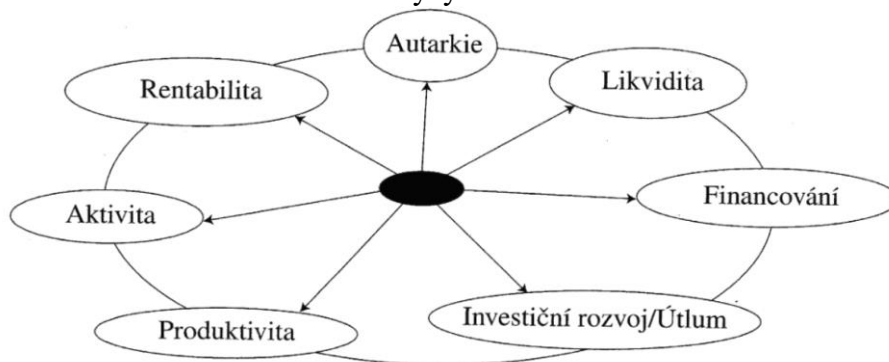
Finanční analýza aplikovaná pro municipální firmy nutně zohledňuje způsob financování. Vedle toho vyhodnocuje rentabilitu (ve smyslu zjišťování míry ztrátovosti) a dále míru finanční soběstačnosti. Zatímco firmy soukromého sektoru zpracovávají finanční analýzu zacílenou na zjištění své situace, potlačení negativních trendů a využití pozitiva firmy v rámci tržní konkurence, pro veřejné subjekty má finanční analýza i důležitou argumentační úlohu [10].

PO si jako municipální firma v rámci vlastní finanční analýzy, celé organizace nebo dílčích činnostech, vybere oblasti pro ni relevantní. Obdobně si vybírá i ukazatele

informující o míře dosahování cílů, které si pro svoji činnost stanovila, případně o silných a slabých stránkách finančního řízení [10].

Kraftová I. vytypovala ve své publikaci okruh finančních ukazatelů, které lze použít u finančních výpočtů v rámci této práce, a to s ohledem na charakter nové hospodářské činnosti analyzované v praktické části. Jedná se o analýzu poměrových ukazatelů, která je jednou z nejdůležitějších součástí fundamentální analýzy (ukazatele jsou srovnávány v čase i mezi organizacemi) [10].

Obrázek 3: Soubor ukazatelů finanční analýzy



Zdroj: Převzato z [10]

Z hlediska využití ukazatelů finanční analýzy jsou pro potřeby této práce vynechány ukazatele produktivity a investičního rozvoje/Útlumu.

1. Autarkie

Termín autarkie není pojen pouze s finanční analýzou. Bez ohledu na kontext vždy znamená stav soběstačnosti, nezávislosti či sebeovládání organizace [26]. Mírou autarkie je zachycena míra soběstačnosti PO, její činnosti hlavní, ale i doplňková (nebo i jako celek). Ukazatel autarkie může být sledován dvěma způsoby [10]:

- na bázi nákladů a výnosů (tento způsob sleduje krytí nákladů dosaženými výnosy)

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

kde je/jsou:

AHV-HČ... autarkie hlavní činnosti na nákladově výnosové bázi

VHČ..... výnosy z hlavní činnosti

NHČ..... náklady hlavní činnosti.

- a na bázi příjmů a výdajů (analogicky informuje o dostatečnosti krytí výdajů dosaženými příjmy)

$$A_{CF} = \frac{P_y}{V_e} \times 100, \quad (2)$$

kde je/jsou:

ACF..... je autarkie na příjmově výdajové bázi

P_y..... příjmy

V_e.....výdaje.

2. Rentabilita

Rentabilita je sledována zejména u soukromých subjektů, které jsou spojeny se snahou dosáhnout zisk v nejkratším termínu po investičním zásahu. U municipální firmy, a to s ohledem na její specifika, lze použít [10]:

- ukazatel rentability nákladů z hospodářské činnosti (poměřována je efektivita provozu hospodářské činnosti, cílem rentability nákladů činnosti je dosažení maximální míry nákladové rentability),

$$R_{NDČ} = \frac{HV_{DČ}}{N_{DČ}} \times 100, \quad (3)$$

kde je/jsou:

RNDČ..... rentabilita nákladů z hospodářské činnosti

HVDČ.....hospodářský výsledek z hospodářské činnosti

NDČ.....náklady hospodářské činnosti.

- ukazatel míry pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z hospodářské činnosti (informuje o míře krytí ztráty z hlavní činnosti dosaženým ziskem z hospodářské činnosti).

$$R_{MP} = \frac{HV_{DČ}}{HV_{HČ}} \times 100, \quad (4)$$

kde je/jsou:

RMP..... ukazatel míry pokrytí

HVDČ.....hospodářský výsledek z hospodářské činnosti

HVHČ.....hospodářský výsledek z hlavní činnosti.

3. Likvidita

Likvidita⁵ je nejvíce sledovaným ukazatelem municipální firmy. Ukazatele likvidity se dělí na ukazatele [10]:

- běžné likvidity (vyjadřuje poměr mezi celkovými běžnými aktivy a krátkodobými závazky [30]),

$$L_B = \frac{OA}{KZ + BBÚ}, \quad (5)$$

kde je/Jsou:

LB.....likvidita běžná

OA.....oběžná aktiva

KZ.....krátkodobé závazky

BBÚ....běžné bankovní úvěry.

- pohotové likvidity (vyjadřující bilanci mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky),

$$L_P = \frac{P + KP}{KZ}, \quad (6)$$

kde je/Jsou:

LP.....likvidita pohotová

OA.....peníze

KP.....krátkodobé pohledávky

KZ.....krátkodobé závazky.

- okamžité likvidity (vyjadřující okamžitou schopnost organizace zaplatit krátkodobé závazky).

$$L_o = \frac{P}{KZ}, \quad (7)$$

kde je/Jsou:

LO.....likvidita okamžitá

P.....peníze

KZ.....krátkodobé závazky.

⁵ Likvidita je ukazatel vypovídající o skutečnosti, jak rychle lze proměnit investici na hotové peníze. Obecně lze říci, že čím vyšší je likvidita konkrétního produktu, tím rychleji se dá investice zpeněžit. Čím rychleji je možné získat zpět peníze z investice, tím nižší výnosy lze očekávat [32].

PO volí ukazatel likvidity podle míry výskytu zásob a pohledávek. Nejčastěji je hodnocena likvidita okamžitá a pohotová [10].

4. Aktivita

Pro municipální firmu mají ukazatele aktivity pouze doplňující charakter, neboť obsahují ukazatele ostatních oblastí. Ukazatelé jsou zaměřeny na schopnost organizace využívat majetek, jak efektivně s ním hospodaří. Hodnocení organizace ukazateli aktivity ukazuje [10]:

- úroveň obratu kapitálu (vyjadřuje, kolikrát je vrácen vložený kapitál do činnosti organizace pomocí určeného ocenění její produkce),

$$\text{úroveň obratu kapitálu} = \frac{V}{K}, \quad (8)$$

kde je/jsou:

V.....celkové výnosy

K.....kapitál, celková pasiva.

- míru vázanosti fixních aktiv na výnosech (poměruje fixní aktiva ku výnosům v zůstatkových cenách),

$$\text{míra vázanosti fixních aktiv na výnosech} = \frac{FA}{V}, \quad (9)$$

kde je/jsou:

FA.....fixní aktiva

V.....výnosy celkem.

- úroveň doby obratu pohledávek (ukazatel zjišťuje, jaký je vývoj relativní úrovně pohledávek ve vztahu k výnosům, využívá se v případě vysoké hodnoty pohledávek),

$$\text{úroveň doby obratu pohledávek} = \frac{\text{ØP}}{V/360}, \quad (10)$$

kde je:

ØP.....průměrná hodnota pohledávek

V.....výnosy celkem.

- úroveň doby obratu zásob (ukazatel udává, kolikrát náklady převyšují zásoby).

$$\text{úroveň doby obratu zásob} = \frac{N}{Z}, \quad (11)$$

kde je/jsou:

N.....celkové náklady

Z.....průměrná hodnota zásob.

5. Financování

Ukazatele financování mají odlišnou povahu pro municipální firmu nežli pro soukromý subjekt. Nutností je odlišení provozního financování od investičního. Mezi ukazatele financování u municipální firmy se řadí [10]:

- míra finanční nezávislosti – stability (ukazatel poukazuje na stabilitu organizace, hodnotí míru, do jaké je podnik financován cizími zdroji)

$$\text{míra finanční nezávislosti} = \frac{VK}{K} \times 100, \quad (12)$$

kde je:

VK vlastní kapitál

K cizí kapitál.

- ukazatel míry věřitelského rizika (je zaměřen na účast cizího kapitálu na finančních zdrojích)

$$\text{ukazatel míry věřitelského rizika} = \frac{VK}{CK}, \quad (13)$$

kde je:

VKvlastní kapitál

Kcelkový kapitál.

- ukazatel míry oddlužování (vyhodnocuje schopnost organizace tvořit prostředky na splácení dluhů)

$$\text{ukazatel míry oddlužování} = \frac{HV+O+R}{\emptyset CK}, \quad (14)$$

kde je/jsou:

HVhospodářský výsledek

Oodpisy dlouhodobého majetku
 R.....přírůstky rezerv
 ØCK.....průměrný stav cizího kapitálu.

- ukazatel pro zjištění efektu (tzv. síla finanční páky, která je vyjádřena podílem cizího kapitálu na celkové finanční struktuře organizace. Zdroje uvádí, že růst zadluženosti ve stabilní organizaci přispívá ke zvyšování rentability, neboť za jistých podmínek je cizí kapitál obvykle levnější než kapitál vlastní [25]).

$$\text{ukazatel pro zjištění efektu} = \frac{1 + CK}{VK}, \quad (15)$$

kde je:

CK.....cizí kapitál

VK.....vlastní kapitál

Tabulka 6: Přehled finančních ukazatelů

Ukazatel	Dílčí ukazatelé	Optimální výsledek	Výpočet
Autarkie	Autarkie na bázi nákladů a výnosů	Rovno nebo větší než 100%	(výnosy z činnosti / náklady z činnosti) x 100
	Autarkie - na bázi příjmů a výdajů	Rovno nebo větší než 100%	(příjmy z činnosti / výdaje na činnost) x 100
Rentabilita	Ukazatel rentability nákladů z doplňkové činnosti	Kladný výsledek	(hospodářský výsledek doplňkové činnosti / náklady doplňkové činnosti) x 100
	Ukazatel míry pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti	Kladný výsledek	(hospodářský výsledek z doplňkové činnosti / hospodářský výsledek z hlavní činnosti implicitně zápor. hodnotě) x 100
Likvidita	Běžná likvidita	Ideální hodnota je 1. Výsledek < 1 = nebezpečí nesolventnosti, výsledek > 1 = neefektivnost vázání prostředků.	oběžná aktiva/(krátkodobé závazky+běžné bankovní úvěry)
	Pohotová likvidita		(peníze a jejich ekvivalenty+pohledávky krátkodobé) / krátkodobé závazky
	Okamžitá		peníze a jejich ekvivalenty / krátkodobé závazky
Aktivita	Úroveň obratu kapitálu	Rostoucí hodnota v čase	celkové výnosy / kapitál, celková pasiva
	Míra vázanosti fixních aktiv na výnosech		fixní aktiva / výnosy celkem
	Úroveň doby obratu pohledávek		průměrná hodnota pohledávek / (celkové výnosy za rok/360)
	Úroveň doby obratu zásob		celkové náklady za rok / průměrná hodnota zásob
Financování	Míra finanční nezávislosti	U PO zpravidla více jak 70%	(vlastní kapitál / cizí kapitál)x100
	Ukazatel míry věřitelského rizika	Maximalizace podílu	(vlastní kapitál/celkový kapitál)x100
	Ukazatel míry oddlužování	Maximalizace podílu	vygenerovaný tok hotovosti období "hospodářský výsledek + odpisy DDM + přírůstky rezerv" / průměrný stav cizího kapitálu
	Ukazatel pro zjištění efektu	Rostoucí hodnota v čase	1 + (cizí kapitál / vlastní kapitál)

Zdroj: Vlastní zpracování na základě [16], [10] a [25]

4 Vlastní práce

4.1 Dětský domov Trnová, příspěvková organizace

V diplomové práci je subjektem analytické části Dětský domov Trnová, příspěvková organizace (dále jen „DDT“), která je PO krajskou, respektive Plzeňského kraje. DDT je specifický pro svoji polohu, neboť budova, ve které se nachází, byla jako mateřská škola a celotýdenní jesle vybudována v roce 1950 v malé obci na severním Plzeňsku, v obci Trnová. V současnosti poskytuje azyl dětem od 1 do 6 let, tedy předškolním dětem, s výjimkou sourozeneckých skupin, ve kterých má nejstarší sourozenec odklad povinné školní docházky a může se sourozenci setrvat do nástupu do 1. třídy základní školy. Svěřeným dětem je zajišťována komplexní odborná péče, která zahrnuje odborný pediatrický dohled, psychologickou, rehabilitační a ošetrovatelskou péči. O děti s vadami řeči pečuje klinický logoped, dále je praktikována pedagogická a výchovná činnost – děti jsou prostřednictvím docházky do Integrované základní školy a Mateřské školy Trnová, okres Plzeň-sever integrovány do běžného sociálního prostředí. Mateřská škola má otevřenou třídu běžnou a třídu pro děti se speciálními potřebami (tzv. speciální třídu). DDT je dále v úzké spolupráci s ostatními institucemi provázející život dítěte v rámci sociálně právní ochrany. Hlavním partnerem je orgán sociálně právní ochrany dítěte příslušného městského úřadu, dále DDT komunikuje např. se soudy, Policií ČR a neziskovými organizacemi [33].

DDT ve svých rozšířených službách nabízí též možnost pobytu dítěte v Zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc Delfínek, do kterého jsou umisťovány děti ohrožené na životě, a také pobyt matky s dítětem, kteří se ocitli v mimořádné životní situaci [33].

Hlavním účelem, pro který byla příspěvková organizace zřízena, je poskytování zdravotní péče v souladu se zákonem č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách). Organizace je povinna poskytovat zdravotní služby a zaopatření dětem, které nemohou vyrůstat v rodinném prostředí, zejména dětem týraným, zneužívaným a ohroženým ve vývoji nevhodným sociálním prostředím nebo dětem zdravotně postiženým. PO je současně zařízením pro děti vyžadující okamžitou pomoc. V souladu s ustanovením § 42 zákona č. 359/1999 Sb., o

sociálně-právní ochraně dětí, poskytuje ochranu a pomoc dítěti, které se ocitlo bez jakékoliv péče nebo jsou-li jeho život nebo příznivý vývoj vážně ohroženy anebo ocitlo-li se dítě bez péče přiměřené jeho věku [38].

Organizace se v roce 2019 řídí zřizovací listinou podepsanou hejtmánem Plzeňského kraje, MUDr. Petrem Zimmermannem, v roce 2003. Současně byla zrušena zřizovací listina z r. 1991 [39].

Obrázek 4: Výňatek ze zřizovací listiny (vymezení hlavní činnosti)

II. VYMEZENÍ HLAVNÍHO ÚČELU

1. Hlavním účelem, pro který byla příspěvková organizace zřízena, je poskytování zdravotní péče v souladu se zákonem č. 20/1966 Sb. o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 242/91 Sb. o soustavě zdravotnických zařízení zřizovaných okresními úřady a obcemi, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o poskytování ústavní a výchovné péče dětem o něž nemá kdo pečovat nebo jimž nelze ze sociálních důvodů zajistit péči ve vlastní rodině, po případě náhradní rodinnou péči a to ve věku od jednoho do šesti let, pokud ze zdravotních důvodů nebo sociálních důvodů jí není nutné poskytovat starším dětem.

III. PŘEDMĚT HLAVNÍ ČINNOSTI

1. poskytování odborné ambulantní péče
2. poskytování zdravotnické a ošetrovatelské péče
3. poskytování výchovné a sociální péče
4. výkon ekonomické, provozní, technické, investiční a administrativní činnosti v rozsahu potřebném pro naplnění svého hlavního účelu.

Zdroj: Převzato z [39]

Okruhy doplňkové činnosti organizace nejsou stanoveny, organizace neprovozuje v r. 2019 žádnou doplňkovou činnost [36].

Z výše uvedeného vyplývá, že DDT je PO fungující jako zdravotnické zařízení poskytující zdravotní služby. Poskytování zdravotních služeb se upravuje již zmíněným zákonem č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování. Zdravotní péči je v rámci České republiky možné poskytovat pouze na základě oprávnění k poskytování zdravotních služeb. O udělení oprávnění rozhoduje krajský úřad, v jehož správním obvodu je zdravotnické zařízení, v němž budou zdravotní služby poskytovány [6].

Z pohledu daňových zákonů z titulu poskytovatele zdravotních služeb plyne DDT povinnost zdaňovat, vyjma příjmů z investičních dotací, veškeré své příjmy, a to včetně příspěvku na provoz poskytovaného zřizovatelem⁶.

Kapacita zařízení je 35 míst, z čehož 15 míst je vyhrazeno pro děti umístěné do dětského domova (dále jen „DD“) a 20 míst pro děti v zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc Delfinek (dále jen „ZDVOP“). Dle vyjádření paní ředitelky, Mgr. Heleny Tiché, není tento poměr vždy zachován, běžné je obsazení kapacity ve ZDVOP dětmi umístěnými do DD. Celé zařízení se dělí mezi tři oddělení, každé je vybrané sociálním zařízením, hernou a ložnicí. Stravování je poskytováno z vlastní jídelny. O děti pečuje zdravotnický (v celkovém počtu 12 kmenových pracovníků) i nezdravotnický (21 kmenových pracovníků) personál v nepřetržitém provozu (organizační schéma je obsahem Přílohy č. 4 této práce).

4.2 Analýza hospodaření dětského domova

DDT se při své činnosti řídí vedle zákonem daných povinností vlastními vnitřními předpisy, metodikami vydanými zřizovatelem a jím vydanými směrnicemi. Vnitřní předpisy organizace se člení na směrnice, pokyny ředitele a řády, kterých je celkem 37.

DDT je povinen používat u účtů 5 a 6 účtové třídy rozpočtovou položku a paragraf v souladu s Vyhláškou ministerstva financí č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, v platném znění. V DDT je náklad nebo výnos zařazen dle souvisejících činností [37]:

- dětského domova do Oddílu 35 – Zdravotnictví, Pododdílu 352 - Ústavní péče, Paragrafu 3529 - Ostatní ústavní péče a
- ZDVOP do Oddílu 43 - Sociální služby a společné činnosti v sociálním zabezpečení a politice zaměstnanosti, Pododdíl 432 - Sociální péče a pomoc dětem a mládeži, Paragrafu 4324 - Zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc.

Položka rozpočtové skladby je přiřazena v souladu s metodikou zřizovatele. V roce 2019 se jedná o metodický pokyn č. 1/2019 Jednotná účtová osnova – aktualizace k 1. 1. 2019 (ukázka viz příloha č. 1).

⁶ Dle § 18a odst. 5 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Účetní případy jsou v rámci DDT odděleny z hlediska organizačního [37]:

- DD – org. 000
- ZDVOP – org. 555
- Konto dětí – org. 666 (evidence poskytnutých peněžních i nepeněžních darů)
- Rezervní fond krytý peněžními prostředky – org. 100
- Rezervní fond nekrytý peněžními prostředky – org. 900

Státní příspěvek ZDVOP je dále veden pod Účelovým znakem 13307 - Transfery na státní příspěvek zřizovatelům zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc. Jiný účelový znak používán není, DDT v uplynulých obdobích nepřijal žádný transfer z cizích zdrojů [37].

DDT má vytvořen pro podrobnější přehled číselník záznamových jednotek, který účetní záznam dále analyticky člení např. dle jednotlivých dárců, plnění na úřad práce, cizí strážníky, dětí, u kterých bylo vyměřeno výživné, apod.

4.2.1 Analýza výnosů a nákladů

DDT každoročně sestavuje rozpočet na účetní období, kterým je kalendářní rok. Rozpočet spolu s výhledem na nadcházející dva roky je schvalován usnesením Rady Plzeňského kraje, poté i usnesením Zastupitelstva Plzeňského kraje. Dle sdělení ředitelky DDT se rozpočet každoročně navyšuje, za navýšení mohou především legislativní změny (jako příklad byl uveden postupné navyšování platů na základě nařízení vlády, ale i zdražování potravin a inflační dopady).

Tabulka 7: Přehled nákladů v jednotlivých rocích

Popis nákladů	Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Osobní náklady vč. odvodů a dalších sociálních nákladů	15 042 288,87	17 163 085,40	18 876 611,92
Spotřeba materiálu	1 502 654,96	1 636 196,73	1 440 370,35
Služby	1 308 687,71	683 132,62	762 257,46
Spotřeba energie (elektrina, voda, plyn)	640 968,00	398 115,67	428 325,32
Náklady z drobného dlouhodobého majetku	571 447,49	967 204,15	1 302 187,21
Odpisy dlouhodobého majetku	415 630,00	466 764,26	435 933,00
Opravy a udržování	381 468,45	864 295,34	1 932 798,26
Tvorba a zúčtování opravných položek (opravné pohledávky za ošetrovné, výživné a obědy matek ubytovaných v pokoji pro matku a dítě)	305 720,20	332 576,16	417 207,50
Daň z příjmů	183 920,00	165 760,00	0,00
Ostatní náklady z činnosti (pojištění, odvod na úřad práce)	84 705,00	93 020,84	91 037,88
Náklady z vyřazených pohledávek	72 716,50	95 839,15	47 558,00
Náklady na reprezentaci	12 871,55	9 891,99	7 121,52
Cestovné	8 887,00	7 957,00	3 427,00
Silniční daň	1 560,00	1 800,00	1 800,00
Jiné daně a poplatky	213,03	1 822,95	3 812,87
Kurzové ztráty	1,57	466,60	0,00
Manka a škody	0,00	24 689,00	0,00
Tvorba a zúčtování rezerv (zrušení tvorby rezervy na daň z příjmů PO za r. 2015 = -205.000,- Kč, tvorba rezervy na DP za r. 2016 = +182.910,- Kč)	-22 090,00	-182 910,00	0,00
Celkem	20 511 650,33	22 729 707,86	25 750 448,29

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Výkazů zisků a ztrát v letech 2016 až 2018

Tabulka 8: Přehled výnosů v jednotlivých rocích

Popis výnosů	Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Výnosy z prodeje služeb (zejm. obědy pro zaměstnance)	164 403,00	930 086,00	1 004 042,45
Výnosy z pronájmu (roční pronájem místnosti logopedie)	6 000,00	6 000,00	6 000,00
Čerpání fondů (investičního fondu a rezervního fondu - Konto dětí - finanční dary)	496 477,90	389 118,00	47 337,00
Ostatní výnosy z činnosti (zejm. předpisy výnosů z ošetrovného a výživného, věcné dary)	877 053,66	377 257,76	288 406,98
Úroky	1 723,56	1 444,73	1 426,28
Kurzový zisk	0,00	0,00	58,32
Výnosy místních vládních institucí, z toho:	18 966 000,00	21 025 836,58	24 403 836,00
Provozní dotace zřizovatele Plzeňského kraje	15 500 000,00	17 769 176,58	20 914 234,00
Státní příspěvek na ZDÍOP Delfinek	3 382 000,00	3 256 660,00	3 489 602,00
Příspěvek z úřadu práce na nezletilé dítě	84 000,00	0	0
Celkem	20 511 658,12	22 729 743,07	25 751 107,03

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Výkazů zisků a ztrát v letech 2016 až 2018

Tabulka 9: Přehled výsledků hospodaření v jednotlivých rocích

Výsledek hospodaření	Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Náklady za organizaci, z toho:	20 511 650,33	22 729 707,86	25 750 448,29
Náklady střediska Dětský domov	13 367 164,89	13 541 728,22	16 321 953,38
Náklady střediska ZDVOP Delfinek	7 144 485,44	8 900 815,55	9 428 494,91
Výnosy za organizaci, z toho:	20 511 658,12	22 729 743,07	25 751 107,03
Výnosy střediska Dětský domov	16 859 018,12	18 827 380,98	21 753 023,03
Výnosy střediska ZDVOP Delfinek	3 652 640,00	3 615 198,00	3 998 084,00
Výsledek hospodaření, z toho:	7,79	35,21	658,74
Výsledek hospodaření střediska Dětský domov	3 491 853,23	5 285 652,76	5 431 069,65
Výsledek hospodaření střediska ZDVOP Delfinek	-3 491 845,44	-5 285 617,55	-5 430 410,91

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Výkazů zisků a ztrát v letech 2016 až 2018

Z uvedených výsledků je patrné, že DDT hospodaří vždy s téměř vyrovnaným rozpočtem, výsledky hospodaření jsou převáděny do rezervního fondu. Hlavním zdrojem hospodaření je příspěvek zřizovatele a státní příspěvek na financování ZDVOP, který je přidělován měsíčně na základě výpočtu 22.800,- Kč na 1 dítě při pobytu 30 dní (při kratším pobyt ve ZDVOP je příspěvek úměrně krácen, a to i v případě výjimečných víkendových pobytů u příbuzných).

Ukazatel autarkie

Míra soběstačnosti je vyjádřena z nákladů a výnosů nebo z příjmů a výdajů. Vzhledem k charakteru vedení účetnictví v DDT je autarkie vyjádřena pomocí nákladů a výnosů, neboť příjmy a výdaje se v organizaci neevidují. Avšak je nutno podotknout skutečnost, že ne každý výnos znamená pro DDT příjem. Z rozvahy a výkazů zisků a ztrát byl zjištěn tento nesoulad v souvislosti s povinností rodičů platit dítěti tzv. ošetrovné⁷ nebo výživné. Ošetrovné i výživné představují pro DDT výnos (každý měsíc je v účetnictví je zanesen předpis pohledávky, tj. výše prostředků, které by měli dlužníci uhradit, analogicky k výnosům). V případě, že rodič neplatí své dluhy, není tento výnos kryt peněžními prostředky a dochází ke stavu, kdy je rezervní fond tvořen peněžně nekrytými zdroji. Tyto rezervy jsou evidovány pouze účetně a nelze je přidělit fyzicky k žádnému bankovnímu účtu nebo k pokladně.

⁷ Ošetrovné = příspěvek na úhradu péče nezletilému dítěti v dětském domově.

Z povahy příspěvkové organizace je logický pozitivní výsledek ukazatele autarkie, neboť u fungující organizace je nepřipustný záporný výsledek hospodaření. Organizace musí veškeré náklady mít minimálně ve stejné výši kryty výnosy.

4.2.2 Analýza aktiv a pasiv

Následující ukazatele jsou počítány z hodnot rozvah za roky 2016 až 2018. Použity jsou ukazatele relevantní pro DDT, tedy nebude posuzován ukazatel produktivity kapitálu a práce.

Ukazatel likvidity

Tabulka 10: Ukazatelé likvidity pro roky 2016-2018

Ukazatelé likvidity				
Likvidita		Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Běžná	Oběžná aktiva	13 137 878,68	13 357 682,31	14 463 793,52
	Krátkodobé závazky	1 548 916,22	1 781 990,62	2 441 282,31
	Běžné bankovní úvěry	0,00	0,00	0,00
	Výsledek	8,48	7,50	5,92
Pohotová	Peníze a jejich ekvivalenty*	7 741 458,34	7 148 507,58	8 037 538,99
	Krátkodobé pohledávky	1 334 403,00	1 449 402,76	1 248 949,16
	Krátkodobé závazky	1 548 916,22	1 781 990,62	2 441 282,31
	Výsledek	5,86	4,82	3,80
Okamžitá	Peníze a jejich ekvivalenty*	7 741 458,34	7 148 507,58	8 037 538,99
	Krátkodobé závazky	1 548 916,22	1 781 990,62	2 441 282,31
	Výsledek	5,00	4,01	3,29

*Hodnota je vyjádřena součtem zůstatků na účtech a pokladnách DD a ZDVOP, dále na spořicímu účtu a účtu Konto dětí, kde se uchovávají finanční dary.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rozvahy pro roky 2016 až 2018

Výsledky jednotlivých druhů ukazatelů likvidity (dosažených ze vzorců č. 5, 6 a 7) jsou v průběhu let proměnlivé, resp. mají klesající trend. Ve všech rocích dosahují žádoucích hodnot. Závazky jsou pro rok 2018 vyšší, jedná se o neproplacené faktury vystavené v prosinci. Klesající hodnoty nepředstavují známky nesolventnosti (pro tu jsou typické hodnoty nižší než 1), nýbrž efektivnost vázání finančních prostředků k pořizovaným statkům a službám.

Ukazatel aktivity a ukazatel financování

Přestože lze i u příspěvkové organizace zjišťovat tyto ukazatele, nemohou mít z povahy organizace vypovídající hodnotu takovou, jako u podnikatelského subjektu. Výsledky těchto ukazatelů jsou mnohonásobně vychýleny od běžného standardu.

Relevantnější, nežli hodnota zjištěná za daný časový úsek, je sledování hodnot v čase, zdali mají klesající či rostoucí tendenci.

Tabulka 11: Ukazatelé aktivity pro roky 2016-2018

Ukazatelé aktivity				
Aktivita		Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Úroveň obratu kapitálu	Celkové výnosy	20 511 658,12	22 729 743,07	25 751 107,03
	Celková pasiva	31 811 545,58	31 744 251,95	32 692 808,76
	Výsledek	0,64	0,72	0,79
Míra vázanosti fixních aktiv na výnosech	Fixní aktiva	18 673 666,90	18 386 569,64	18 229 015,24
	Celkové výnosy	20 511 658,12	22 729 743,07	25 751 107,03
	Výsledek	0,91	0,81	0,71
Úroveň doby obratu pohledávek	Průměrná hodnota pohledávek	1 452 414,94	1 391 902,88	1 349 175,96
	Celkové výnosy za rok/360	56 976,83	63 138,18	71 530,85
	Výsledek	25,49	22,05	18,86
Úroveň doby obratu zásob	Celkové náklady za rok	20 511 650,33	22 729 707,86	25 750 448,29
	Průměrná hodnota zásob	35 653,00	32 997,00	36 212,00
	Výsledek	575,31	688,84	711,10

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rozvahy a Výkazu zisků a ztrát pro roky 2016 až 2018

Cílem ukazatele úrovně obratu kapitálu je maximalizace ukazatele, optimálně s rostoucí hodnotou v čase, čehož je výsledky dosaženo. Z klesající míry vázanosti fixních aktiv na výnosech lze konstatovat efektivní využívání majetku, objem fixních aktiv se obrátí v objem obdržených výnosů za méně než jeden rok. Ukazatel úrovně doby obratu pohledávek poukazuje na problém narůstajících pohledávek za rodiči, kteří neplní svoji platební povinnost vůči dětem umístěných v DDT. Klesající hodnota pohledávek značí vyšší míru odepisování pohledávek (DDT má povinnost odepisovat pohledávky dle stanovených pravidel), 100% odpis pohledávky, která je promlčená, v malé míře též vymožené pohledávky, např. na základě uvalených exekucí. Zásoby v DDT mají nevýznamnou váhu v aktivech, zásoby jsou zde tvořeny pouze ve skladu potravin, ostatní druhy nakupovaného materiálu jdou rovnou do spotřeby, do provozu.

Zjišťování ukazatelů financování je irelevantní, a to vzhledem k tomu, že DDT vykazuje ve všech letech nulové dlouhodobé závazky (nečerpá úvěrových ani jiných návratných finančních výpomocí). Výsledky by dosahovaly nadprůměrných hodnot.

Vlastní kapitál je z velké míry tvořen vlastními peněžními fondy.

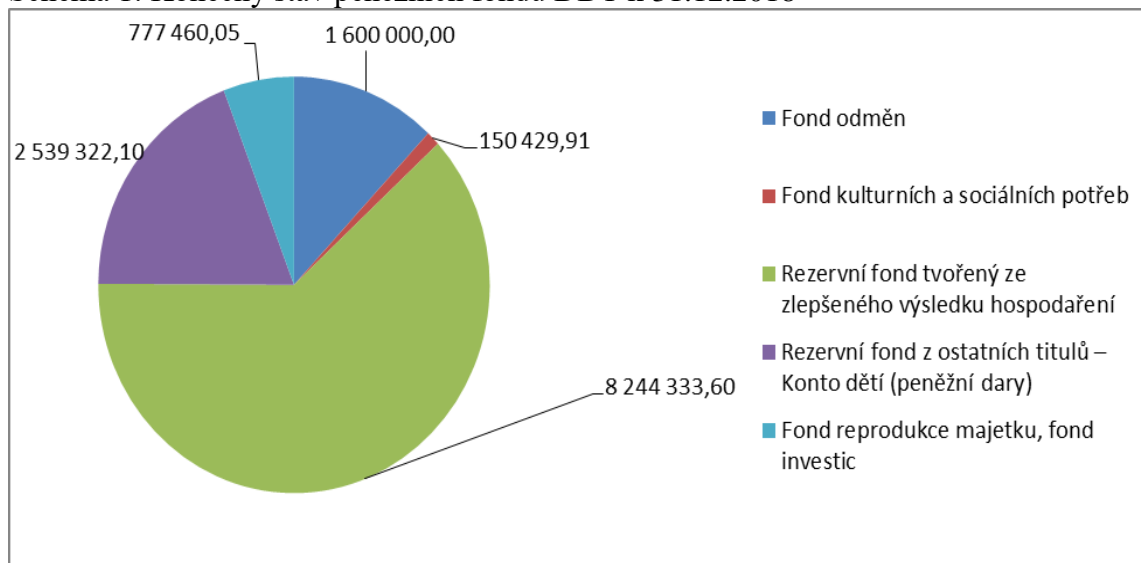
Tabulka 12: Stavy fondů pro roky 2016-2018

Hospodaření s fondy DDT			
Název fondu	Konečný stav r. 2016 v Kč	Konečný stav r. 2017 v Kč	Konečný stav r. 2018 v Kč
Fond odměn	1 600 000,00	1 600 000,00	1 600 000,00
Fond kulturních a sociálních potřeb	87 216,77	123 513,53	150 429,91
Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření	8 244 290,60	8 244 298,39	8 244 333,60
Rezervní fond z ostatních titulů – Konto dětí (peněžní dary)	2 072 304,10	2 277 632,10	2 539 322,10
Fond reprodukce majetku, fond investic	720 844,65	619 905,65	777 460,05
Celkem	12 724 656,12	12 865 349,67	13 311 545,66

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rozvahy pro roky 2016 až 2018

Jednoznačně největší podíl na peněžních fondech má Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření. Nutno dodat, že část tohoto fondu tvoří nekrytý rezervní fond důsledkem výše zmíněného kladného výsledku tvořeného výnosy, které nepředstavují příjmy organizace. K 31.12.2018, dle analytické evidence, která není viditelná v rozvaze, tvoří peněžně nekryté rezervy 2.393.236,08 Kč.

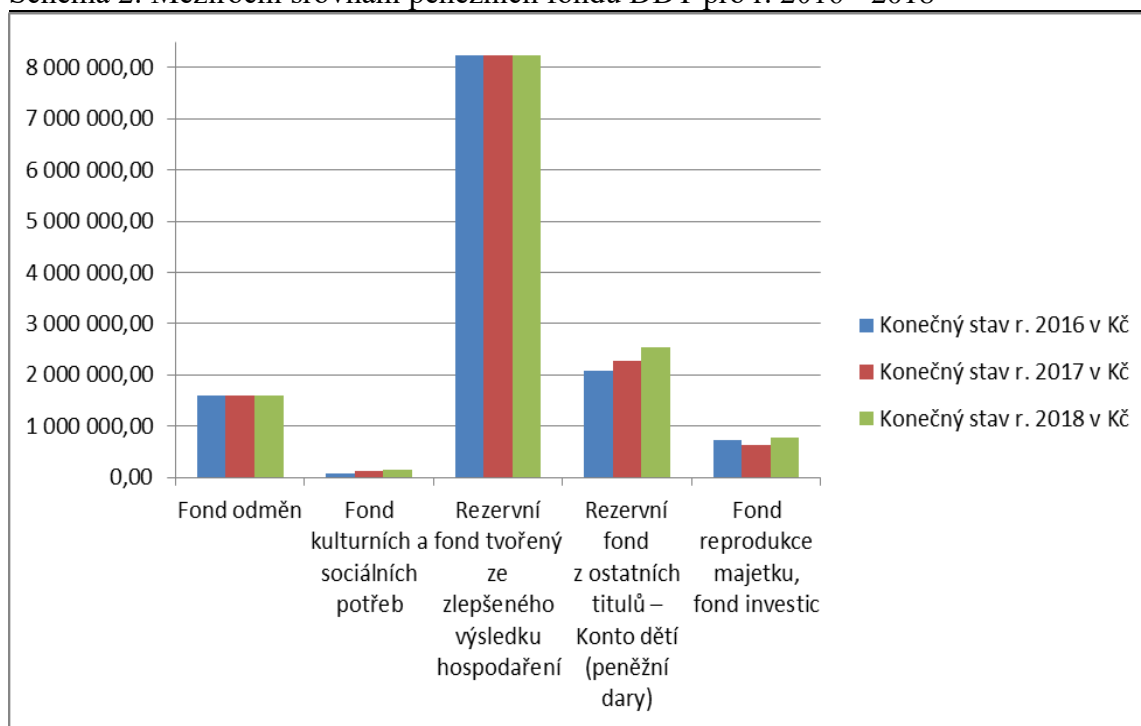
Schéma 1: Konečný stav peněžních fondů DDT k 31.12.2018



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rozvahy 2018

Pro přehlednost níže je uvedeno srovnání jednotlivých fondů ve sledovaných letech. Mírně rostoucí hodnoty vykazuje Fond kulturních a sociálních potřeb (s ohledem na postupné zvyšování procenta povinného odvodu z mezd a na pohyb zaměstnanců) a Rezervní fond z ostatních titulů – Konto dětí, kde se ukládají peněžní dary, jejichž čerpání se odvíjí od finanční situace během rozpočtového roku.

Schéma 2: Meziroční srovnání peněžních fondů DDT pro r. 2016 - 2018



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Rozvahy pro roky 2016 až 2018

4.3 Návrh nové hospodářské činnosti

Obecnou charakteristikou nové hospodářské činnosti v DDT je poskytování služby v oblasti speciální pedagogiky, která je zacílena na děti docházející do mateřské školy, respektive do mateřských škol (dále jen „MŠ“) v nejbližším okolí DDT. Podstatou činnosti je zavedení pedagogického programu v několika MŠ formou zájmového kroužku vedeného speciálním pedagogem zaměstnaným v DDT. Původní myšlenka celého programu byla směřována k poskytování logopedické péče, v tomto směru však existuje legislativní překážka, která zakazuje logopedii vykonávat jiným pracovníkem, než je atestovaný klinický logoped. DDT má sídlo v okrese Plzeň-sever. Klinickým logopedem, kterého navštěvuje významná část předškolních dětí nejen z okresu Plzeň-sever, ale také z dalších okresů Plzeňského kraje, je PhDr. Bc. Blanka Gruberová, Ph.D.

Na základě konzultace s doktorkou Gruberovou je navrženo doplňkovou činnost usměrnit do tematického bloku zaměřeného na vedení dětí v MŠ hravou formou. Dle vyjádření doktorky Gruberové, s ohledem na dlouholeté zkušenosti, děti před příchodem k ní do ordinace nedisponují základními předpoklady nutnými pro správný rozvoj řeči. Mezi ně mimo jiné patří dostatečně rozvitá hrubá a jemná motorika, grafomotorika,

auditivní a vizuální vnímání, početní představivost, pracovní zralost, paměť a pozornost, všeobecné znalosti typické pro děti předškolního věku atd. Základní vývojové odchylky či nedostatky přitom nejsou pozorovatelné pouze u dětí doporučených ke klinickému logopedovi, ale jde o obecný problém velkého počtu dětí, které se posléze po nástupu do 1. třídy základní školy potýkají s problémy se čtením, psaním a počítáním. Zjednodušeně lze konstatovat, že pokud dítě nemá dostatečně rozvinuté sluchové či zrakové vnímání, má problémy s řečí a poté není schopno psaní a čtení. MŠ disponují speciálními pedagogy, ovšem není v jejich silách se zaměřit, individuálně nebo i v malých skupinách dětí, na cílený a postupný rozvoj základních znalostí a dovedností, kterými by mělo dítě disponovat před nástupem do 1. třídy. Doktorka Gruberová spatřuje jako velice prospěšné zavést v MŠ kroužky s cíleným programem vedeným speciálním pedagogem, na který poté může navázat při své činnosti.

Konkrétním navrhovaným programem je tzv. HYPO – stimulační program zaměřený pro děti předškolního věku, s odkladem školní docházky a žáky 1. tříd, který vytvořila PhDr. et. Mgr. Z. Michalová, Ph.D. s kolektivem konzultantů. V jednotlivých hodinách v rámci zájmového kroužku tak dojde k posílení koncentrace pozornosti, zrakové a sluchové paměti, rozvoji myšlení, řeči, zrakového, sluchového a prostorového vnímání, matematických představ.

Program lze přizpůsobit věku dítěte, může být zařazen pro děti, u kterých jsou pozorovány poruchy učení nebo i jako preventivní opatření. Program se navrhuje zavést v MŠ jako zcela nový druh činnosti, která v oblasti Plzeň-sever neexistuje, žádná instituce jej nenabízí a nikde neprobíhá, alespoň ne touto formou (formou kroužků probíhající přímo v MŠ, kam dítě dochází). Tato forma má několik předností, především není nutná přítomnost rodiče na každé hodině, dítě kroužek navštíví v rámci své docházky v MŠ, rodič neřeší dojezd ke specialistovi.

4.3.1 Charakteristika lokality

V kapitole 4.3 je zmíněn okres Plzeň-sever jako oblast, kde bude služba poskytována. Je žádoucí, z mnoha důvodů, kroužky zavést v MŠ fungujících v nejbližším okolí DDT. Důležitá, především z hlediska nákladového, je přijatelná dojezdová vzdálenost z DDT do jednotlivých MŠ. Jako velice prospěšná se jeví i vazba MŠ na

logopeda, který s MŠ spolupracuje, zná děti s rodiči a prostředím. Celkově tak dojde ke komplexní péči zaměřené na rozvojové funkce dítěte v předškolním věku a k celoborové spolupráci specialistů v konkrétních oblastech vývoje. V blízkém okolí DDT se nacházejí tyto MŠ:

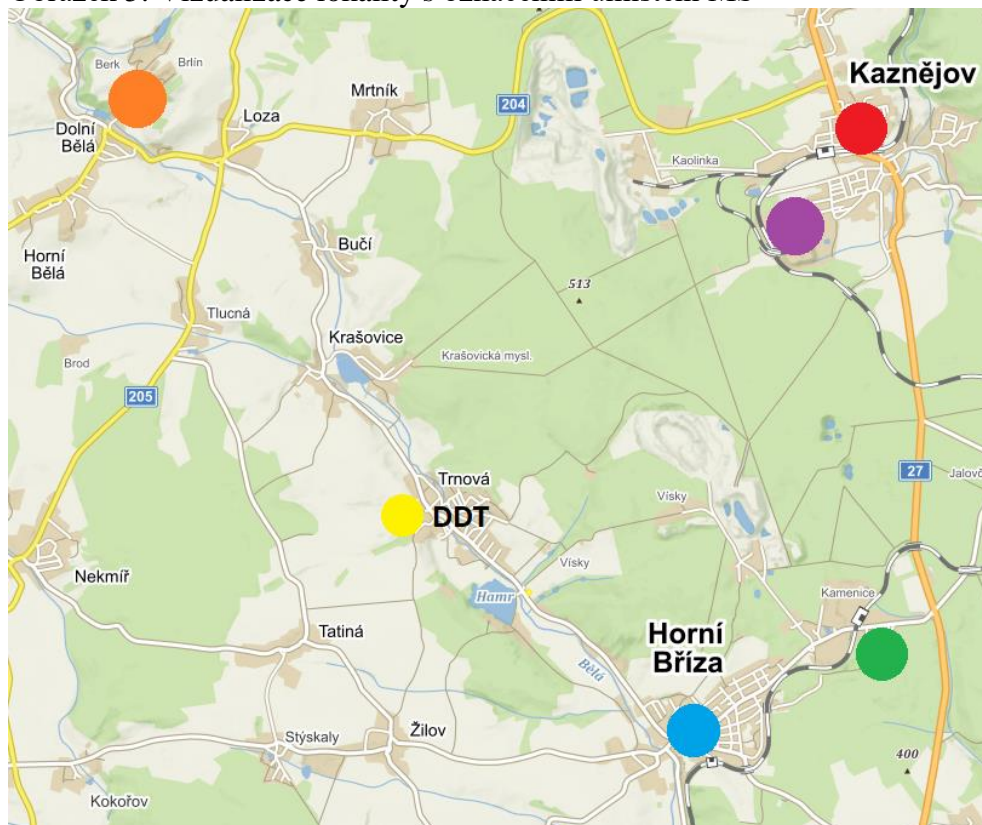
Tabulka 13: Přehled mateřských škol

	Název MŠ	Počet tříd v MŠ	Vzdálenost od DDT v km
1.	Integrovaná základní škola a Mateřská škola Trnová okres Plzeň-sever	3*	0,5
2.	1. Mateřská škola Horní Bříza-ves, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace	4	3,5
3.	2. Mateřská škola Horní Bříza, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace	3	6
4.	Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov sídliště	3	12
5.	Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov u továrny	3**	11
6.	Základní škola a Mateřská škola Ludvíka Očenáška Dolní Bělá, příspěvková organizace	3	7

* Jedna třída je speciální pro děti docházející z DDT
 ** Jedna třída je logopedická pro děti s vadami řeči

Zdroj: Vlastní zpracování na základě webových stránek MŠ a www.mapy.cz

Obrázek 5: Vizualizace lokality s označením umístění MŠ



Zdroj: Vlastní zpracování www.mapy.cz

U výše uvedených MŠ byl zjišťován zájem o nabízené kroužky ve všech třídách především u statutárních zástupců (v případě MŠ Dolní Bělá osobní konzultace, v ostatních případech telefonicky), ale také, a to namátkově, u rodičů dětí docházejících do těchto MŠ. Na základě telefonického průzkumu se všemi výše uvedenými MŠ je zájem o kroužky potvrzen, ze stran statutárních zástupců dokonce povzbuzen nápady, kterými se kroužek může obohatit (např. tematicky zaměřit na roční období). Podporováno je zaběhnutí ve všech třídách pro monitorování rozvoje dítěte v čase. Ze strany učitelek je důležité časově uspořádat kroužky tak, aby nedocházelo k narušení vzdělávacích plánů v jednotlivých třídách.

Rodiče též potvrzují zájem (osloveni jsou namátkově ti, kteří docházejí do ambulance klinické logopedie k doktorce Gruberové a ti, kteří navštěvují od září MŠ v Dolní Bělé), většinou za cenově dostupných podmínek a v rámci pobytu dítěte v MŠ (blíže je k průzkumu zájmu u rodičů uvedeno v kapitole 4.3.3 této práce).

4.3.2 Analýza nákladů hospodářské činnosti

Nejvýznamnější část nákladů navrhované činnosti tvoří mzdové náklady pracovníka zajišťující poskytovanou službu. Úvazek tohoto pracovníka je dělen na část, kterou vykonává v terénu, tedy v jednotlivých MŠ a část, kterou se věnuje dětem umístěným v DDT, resp. vykonává ku prospěchu DDT.

Název pracovní pozice, kterou nový zaměstnanec v DDT zastává, je speciální pedagog. Pro kvalifikaci speciálního pedagoga je nutné dosažené vzdělání v magisterském studijním programu Speciální pedagogika. Zákon č. 198/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, umožňuje absolventům magisterských oborů zaměřených na pedagogiku předškolního věku nebo na přípravu učitelů základní školy nebo na přípravu učitelů všeobecně-vzdělávacích předmětů střední školy nebo na přípravu vychovatelů nebo oboru pedagogika získat kvalifikaci speciálního pedagoga doplňujícím studiem k rozšíření odborné kvalifikace. Jde o akreditované studium v rámci systému dalšího vzdělávání pedagogických pracovníků v rozsahu 350 hodin [34].

Nová pracovní místa, dle vyjádření ředitelky DDT, jsou obsazována pracovníky vybíranými prioritně:

- žádostí o pracovní místo ze strany zájemce,
- přímým oslovením potenciálních pracovníků na základě kladných osobních referencí,
- přímým oslovením absolventů škol, v rámci kterých byla v DDT vykonávána povinná praxe studentů,
- napojením se na školy s oborem, ze kterého je budoucí pracovník žádán,
- inzerce na vlastních webových stránkách,
- ohlášení volného pracovního místa na úřadu práce,

s tím, že až dosud se dařilo obsazovat pracovní místo přímým oslovením žadatelů o konkrétní pracovní místo nebo i těch, kteří žádost nepodali.

Speciální pedagog je dle Nařízení vlády č. 222/2010 Sb., o katalogu prací ve veřejných službách a správě řazen (pod číslem 2.16.03) do 11. až 12. platové třídy. Platový stupeň je závislý na délce dosud dosažené praxe a srovnatelnost pracovní náplně s předešlou vykonávanou činností. „*Zaměstnanci, který je pedagogickým pracovníkem podle § 2 zákona o pedagogických pracovnících a o změně některých zákonů, přísluší platový tarif stanovený podle stupnice platových tarifů uvedené v příloze č. 5 k tomuto nařízení.*“⁸ Příloha č. 5 k tomuto nařízení tvoří přílohu č. 1 této práce. Požadavkem paní ředitelky DDT je dosažená praxe alespoň 6 let, která je u práce s dětmi žádoucí. Této praxi odpovídá tarifní stupeň 3. Při stanovené platové třídě 11 činí měsíční hrubý plat 28.880,- Kč. Dle místních pravidel pro odměňování (osobní příplatek a mimořádné půlroční odměny) je třeba počítat s měsíčním navýšením hrubého platu o 4.000,- Kč, což celkově činí 32.880,- Kč měsíčně.

K hrubému platu je nutno připočítat povinné zákonné odvody zaměstnavatele.

K 1.7.2019 tyto činí pro:

- Sociální pojištění 24,8 %⁹

⁸ Dle Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění nařízení vlády č. 263/2018 Sb., Nařízení vlády č. 332/2018 Sb. a Nařízení vlády č. 158/2019 Sb.

⁹ Dle <https://www.cssz.cz/web/cz/vyse-a-sazba>

- Zdravotní pojištění 9 %¹⁰
- Základní příděl do fondu kulturních a sociálních potřeb 2 %¹¹

Celkově se mzdový náklad zvedá o 35,8 %, což znamená celkový mzdový měsíční náklad cca 44.651,- Kč k datu 22.8.2019.

Od 1.1.2020 je účinná změna Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., která přináší mj. změnu výše platových tarifů ve všech přílohách a pro pedagogické pracovníky je stanoven plat dle přílohy č. 4. Pro platovou třídu 11, tarifní stupeň 3 je stanoven plat ve výši 31.200,- Kč, což je méně než predikované desetiprocentní navýšení.

S nástupem nového zaměstnance do DDT souvisí další předem stanovitelné náklady, které plynou z vnitřních směrnic, a sice vstupní lékařská prohlídka (500,- Kč) a osobní pracovní pomůcky (1.000,- Kč pracovní obuv a 1.000,- Kč pracovní oblečení¹²).

Na počátku pracovního vztahu je nutné zajistit pro zaměstnance speciální kurz zaměřený na HYPO program, který je nabízen pro r. 2019 ve výši 2.800,- Kč za 6 hodin vč. materiálové podpory a je akreditován (např. <http://socped.cz/index.php?m=184>). V dalších letech je nutné též počítat s náklady na další vzdělávání.

Při zavedení nové činnosti je žádoucí pamatovat na všechna rizika a nastavit eliminaci rizik před jejich výskytem. Pro zamezení výpadku kroužků např. z důvodu onemocnění speciálního pedagoga je nastaveno následující opatření:

- a) v případě krátkodobé pracovní neschopnosti, např. týdenní, je možné v MŠ stanovit náhradní hodiny ve dnech, ve kterých se speciální pedagog věnuje dětem v DDT;
- b) v případě dlouhodobé pracovní neschopnosti je možné pokrýt úvazek speciálního pedagoga z vlastních pracovních sil. Dle vyjádření vrchní sestry DDT pracuje

¹⁰ Dle Zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, § 9

¹¹ Dle Vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb

¹² Dle vnitřní směrnice platné pro r. 2019

v nepřetržitém provozu na jedné směně 6 pracovníků (v případě plného stavu, tj. bez čerpání dovolených nebo v pracovní neschopnosti). V případě nutnosti je možné 1 pracovníci uvolnit ze stávající činnosti a nasadit ji na pracovní činnost pedagoga. V měsíci červenci 2019 pracují dvě kmenové pracovnice v DDT s pedagogickým vzděláním, dokonce s kurzem speciálního pedagoga. Jejich zájem o dočasnou činnost jako speciální pedagog byl potvrzen (přímým dotazem). O činnost je projevem zájem za platových podmínek pro speciálního pedagoga, zároveň je nová činnost příležitostí k rozšíření praktických zkušeností. Tomuto kroku musí předejít formální opatření v podobě doplnění dosavadní náplně práce a absolvování speciálního kurzu na HYPO program (s tím související náklad za kurz trojnásobně vyšší).

Uvedenými opatřeními nebude ohrožena realizace kroužků a nedojde tím ke krácení výnosů důsledkem výpadku pedagogického pracovníka.

Nezanedbatelným nákladem je jízdné (cestovné) do MŠ. Pracovníkovi je možné pro výjezdy povolit soukromé vozidlo ve výši jízdného dle platných jízdních řádů hromadné dopravy. Povolení musí být zohledněno ve vnitřních předpisech organizace.

Tabulka 14: Kalkulace jízdného

Odkud	Kam	Dopravní prostředek	Jízdné v Kč
Trnová	Horní Bříza	autobus	10,00
Horní Bříza	Kaznějov	autobus	14,00
Kaznějov	Dolní Bělá	autobus	18,00
Trnová	Dolní Bělá	autobus	18,00
Trnová	Kaznějov	autobus*	46,00

*nepřímý spoj

Zdroj: *Vlastní zpracování, 2019, dle www.idos.cz*

Plánován je, dle časových omezení, jeden kroužek v každé třídě v jednotlivých MŠ. Počítáno je s výjezdy 3 dny v týdnu době vyučování (tedy vyjma školních prázdnin). Dle plánovacího školního kalendáře pro školní rok 2019/2020¹³ je možné naplánovat výjezdy ve 40 týdnech. Následující tabulka uvádí rozpis kroužků v jednotlivých MŠ:

¹³ <https://www.sevt.cz/produkt/planovaci-kalendar-skolni-rok-2019-2020-00002300/>

Tabulka 15: Výpočet týdenního jízdného

Den	Název MŠ	Jízdné v Kč
1	Integrovaná základní škola a Mateřská škola Trnová okres Plzeň-sever	36,00
	Základní škola a Mateřská škola Ludvíka Očenáška Dolní Bělá, příspěvková organizace	
2	1. Mateřská škola Horní Bříza-ves, okres Plzeň - sever, příspěvková organizace	20,00
	2. Mateřská škola Horní Bříza, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace	
3	Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov sídliště	92,00
	Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov u továrny	
Celkem		148,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Dle výše uvedeného lze počítat s částkou na jízdné výdaje pro celý rok ve výši 5.920,- Kč.

Pedagogická činnost s sebou nese spousty materiálních nákladů, zcela jistě je nutno počítat s notýsky pro každé dítě, informativní materiály pro rodiče, pro evidenci dětí, tištěné materiály pro výuku a další kancelářské potřeby (psací potřeby, výtvarné potřeby, apod.). Pro tyto účely bude vyčleněna částka 1.000,- Kč pro každý měsíc, pro celý rok z toho plyne obnos 12.000,- Kč.

Ve výčtu nákladů činí další nákladovou položku vzdělávání a odborné publikace. Běžně je v DDT, jak uvádí ředitelka DDT, vyčleněna pro každou odbornou profesi částka 4.000,- Kč ročně na školení a vzdělávání.

Nová pracovnice je vybavena stolním počítačem, který je evidován v majetku jako záložní počítač, proto není nutné nákladovou stranu rozpočtu doplňkové činnosti dále zatěžovat. Dle charakteru práce není nutné počítač vybavovat speciálním softwarem, na základní evidenci či vyplňování formulářů postačí základní kancelářský balík Microsoft Office. Při výuce se využívají pouze tištěné materiály.

Rekapitulaci nákladů ukazuje následující tabulka. Náklady jsou výše uvedenou kalkulací stanoveny na 3 roky (3 kalendářní roky) počínaje 1.9.2019 a konče 31.8.2022, aby byly pokryty celé školní roky.

Tabulka 16: Kalkulace nákladů

Náklady	Mzdové náklady	Vstupní lékařská prohlídka	Ochranné pracovní pomůcky	Kurz	Jízdné	Materiál	Vzdělávání	Celkem náklady	Roční náklady	
Rok 2019	9/19	44 651,00	500,00	2 000,00	8 400,00	494,00	1 000,00	57 045,00	595 248,00	
	10/19	44 651,00				494,00	1 000,00	46 145,00		
	11/19	44 651,00				494,00	1 000,00	46 145,00		
	12/19	44 651,00				494,00	1 000,00	46 145,00		
Rok 2020	1/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	2/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	3/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	4/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	5/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	6/20	48 573,00				504,00	1 020,00	50 097,00		
	7/20	48 573,00				0,00	1 020,00	49 593,00		
	8/20	48 573,00				0,00	1 020,00	49 593,00		
	9-12/20	194 292,00		2 000,00		2 016,00	4 080,00	202 388,00		
Rok 2021	1-6/21	312 615,95				3 084,00	6 240,00	4 000,00	325 939,95	634 613,26
	7-8/21	104 205,32				0,00	2 080,00		106 285,32	
	9-12/21	208 410,63		2 000,00		2 056,00	4 160,00		216 626,63	
Rok 2022	1-6/22	312 615,95				3 144,00	6 360,00	4 000,00	326 119,95	649 071,89
	7-8/22	104 205,32				0,00	2 120,00		106 325,32	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

U mzdových nákladů se počítá s avizovaným navýšením pro pedagogické pracovníky od roku 2020 o 10 % a od roku 2021 o dalších 9 %¹⁴. V relevantních případech (jízdne a materiální náklady) se počítá s meziročním navýšením o 2% s ohledem na inflaci cen.

Doplňková činnost bude vykonávána ve 3/5 úvazku, čili tři dny v týdnu, dva dny budou věnovány dětem pobývajícím v DDT. S ohledem na to jsou relevantní náklady kráceny o 2/5. Jízdné zůstává ve 100 % nákladem doplňkové činnosti. Kalkulace nákladů pro doplňkovou činnost je relevantní pouze v měsících, ve kterých probíhá školní výuka, proto je vhodné doplnit přehled nákladů pro tyto měsíce a zohlednit krácení úvazku o 2/5.

¹⁴ <https://www.parlamentnilisty.cz/zpravy/tiskovezpravy/Vlada-Tripartita-jednala-o-navrhu-statniho-rozpocetu-na-rok-2020-584882>

Tabulka 17: Kalkulace nákladů hospodářské činnosti

Náklady dle pololetí školního roku	1. pol. šk. roku	2. pol. šk. roku	1. pol. šk. roku	2. pol. šk. roku	1. pol. šk. roku	2. pol. šk. roku
	2019/2020	2019/2020	2020/2021	2020/2021	2021/2022	2021/2022
Mzdové náklady	227 177,00	242 865,00	246 394,66	260 513,29	260 513,29	260 513,29
Vstupní lékařská prohlídka	500,00					
Ochranné pracovní pomůcky	2 000,00		2 000,00		2 000,00	
Kurz	8 400,00					
Jízdné	2 480,00	2 520,00	2 520,00	2 570,00	2 570,00	2 620,00
Materiál	5 020,00	5 100,00	5 100,00	5 200,00	5 200,00	5 300,00
Vzdělávání			4 000,00		4 000,00	
Náklady na školní pololetí	245 577,00	250 485,00	260 014,66	268 283,29	274 283,29	268 433,29
Přepočet dle úvazku 3/5 pro doplňkovou činnost v Kč	148 338,20	151 299,00	157 016,79	161 997,97	165 597,97	162 107,97
Roční náklady doplňkové činnosti	299 637,20		319 014,77		327 705,95	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

4.3.3 Analýza výnosů hospodářské činnosti

Výnosy jsou realizovány formou tržeb z poskytnutých služeb. Tržby vznikají na základě vydaných faktur adresovaných přímo rodičům dětí přihlášených do zájmového kroužku. Evidenci dětí vede speciální pedagog DDT, komunikaci s rodiči zajišťuje konkrétní MŠ, která zároveň poskytuje pro činnost bezplatně pracovní prostor. Jiné náklady ani zátěž MŠ z činnosti neplyne. Výnos není pro MŠ vyčíslitelný, leč zavedení kroužků s tímto zaměřením, dle vyjádření mnohých ředitelk a vedoucích, zvedá jejich prestige a konkurenceschopnost. Faktury vydané jsou rodičům distribuovány z DDT prostřednictvím MŠ, hrazeny jsou na účet DDT. Cena za kroužek zohledňuje:

- cenu obvyklou za poskytování obdobných služeb,
- cenu přijatelnou pro rodiče za službu zaplatit,
- náklady, které je nutno pokrýt.

Obdobná cena za poskytování služeb v oblasti speciální pedagogiky, zde konkrétně programu HYPO, se nejčastěji v roce 2019 pohybuje mezi 120,- Kč á lekce (2019, <https://sites.google.com/a/pppkhk.cz/info/dalsi-informace/aktivity-ppp/kurzy-pro-klienty/program-hypo>) a 400,- Kč á lekce (2019, <http://specpedagog.cz/cenik.html> nebo <https://www.chytryskolak.cz/cenik.html>). Jedná se o ceny za individuální lekce, nikoliv skupinové terapie.

Optimální počet dětí v jedné skupině v případě kroužku zaměřeného na speciální pedagogiku je dle praktických zkušeností učitelů MŠ cca 5. V oslovených školkách je potvrzeno naplnění kroužků, navíc je zde zájem ze strany pedagogů MŠ o otevření více kroužků, aby se jich mohl zúčastnit větší počet dětí z každé třídy. To nelze s ohledem na vytížení pedagoga realizovat, avšak v případě pilotního proběhnutí kroužků v prvním roce je možné dále uvažovat s rozšířením činnosti o další kroužky zaměstnáním dalšího pedagoga. Vysoký zájem o kroužky do značné míry pojišťuje stoprocentní obsazenost kroužku, případně i doobsazení míst „náhradníky“ v případě, že se dítě později nebude moci kroužku zúčastňovat.

Celkový počet dětí, které kroužkem během jednoho školního pololetí projde, je 90 v 18 skupinách. Jedna hodina je počítána jako 45minutová, 15 minut má pedagog na přípravu materiálů a třídy v rámci jednotlivých MŠ. Ve stanovených 3 dnech stráví pedagog celkem 6 hodin v místě výuky, zbylé 2 hodiny denně jsou stanoveny na přesun a na administrativu při celkovém úvazku 40 hodin týdně. Dle potřeb jsou plánovány tzv. otevřené hodiny, v rámci nichž jsou vítány děti i se svými rodiči, se kterými probíhají konzultace a informativní činnosti. Pedagog dále spolupracuje s klinickým logopedem, se kterým jedná po odborné stránce o konkrétních problémech u dětí, u kterých se vyskytnou.

Dne 24.7.2019 byl proveden průzkum zájmu rodičů o kroužky za cenu, která je nabízena. Osobně osloveno bylo během dne 19 respondentů navštěvujících klinického logopeda, kterým byl stručně popsán průběh celého kroužku. Ze 100% respondentů byl potvrzen zájem, především s ohledem na fakt, že kroužky budou probíhat v hodinách pobytu dítěte v MŠ a není ze strany rodiče nutná účast. Cena kroužků byla stanovena na základě platebních zvyklostí v MŠ za jiné kroužky, které nabízejí, zjištěných telefonickou konzultací. Ve většině případů cena jedné hodiny nepřesahuje 100,- Kč, proto byla tato částka nabídnuta při dotazování na ochotu zaplatit za kroužek v této výši. 14 respondentů je ochotno zaplatit za kroužek maximálně 100,- Kč, 5 respondentů je ochotno zaplatit cenu vyšší, avšak za podmínky, že kroužek povede k pozitivním výsledkům, což ze stručného popisu dotazujícího nebylo možné posoudit. Čili před zavedením kroužků je nutná vysoká informovanost rodičů.

Protože zájem o kroužky ze strany rodičů dětí je klíčovým faktorem pro jejich zavedení, byly během měsíce září 2019 provedeny krátké rozhovory s rodiči dětí navštěvujících MŠ v Dolní Bělé, a to ze všech tříd během první informativní schůzky v novém školním roce. Zjistilo se u oslovených rodičů, že významnou roli nehraje úplata za kroužky jako výsledky. Pakliže kroužky povedou k pozitivním výsledkům, jsou rodiče ochotni zaplatit i vyšší částku. Osloveno bylo 6 rodičů z první třídy, 4 rodiče ze druhé a 8 rodičů ze 3 třídy v MŠ.

Za jedno pololetí lze počítat s maximálně 20 absolvovanými hodinami 1 x v týdnu. S ohledem na to, že maximálně stanovená cena za hodinu kroužku ve výši 100,- nemusí být pro každého rodiče dostupná, je v dalších výpočtech dále uvažováno s 85,- Kč za hodinu, tj. 1.700,- Kč za pololetí. Rodiče přihlášených dětí platí vždy na začátku každého pololetí, tedy v září a v únoru. Po maximálně 2 absolvovaných hodinách lze z kroužku odstoupit s možností vrácení platby za kroužek (dále jen „platba“) a volné místo dosadit náhradníky. Výměna dítěte nebude mít tedy vliv na příjmech z kroužků. V případě, že dítě onemocní a neúčastní se některých z hodin, není možná ze strany pedagoga individuální náhrada kroužku a není nárok na vrácení peněz.

Tabulka 18: Kalkulace výnosů ze zájmových kroužků

Název MŠ	Počet tříd v MŠ	Počet dětí ve skupině	Počet dětí celkem	Cena kroužku za 1 pololetí	Cena kroužku za 1 pololetí v jednotlivých MŠ
Integrovaná základní škola a Mateřská škola Trnová okres Plzeň-sever	2*	5	10	1 700,00	17 000,00
1. Mateřská škola Horní Břiza-ves, okres Plzeň - sever, příspěvková organizace	4	5	20		34 000,00
2. Mateřská škola Horní Břiza, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace	3	5	15		25 500,00
Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov sídliště	3	5	15		25 500,00
Mateřská škola Kaznějov sídliště, okres Plzeň-sever, příspěvková organizace, Poštovní 412, Kaznějov - MŠ Kaznějov u továrny	3	5	15		25 500,00
Základní škola a Mateřská škola Ludvíka Očenáška Dolní Bělá, příspěvková organizace	3	5	15		25 500,00
Celkem výnosy za kroužky					153 000,00
* Jedna třída speciální pro děti umístěné v DDT, kam nebude speciální pedagog docházet					

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

4.4 Finanční analýza hospodářské činnosti

Podmínkou doplňkové činnosti je její ziskovost, proto nelze akceptovat záporné výsledky, nutno uvést, že ziskovost činnosti je hlavním kritériem pro její zavedení. Na

základě výše uvedených kalkulací je možné veškeré výstupy zohlednit v celkové rekapitulaci, vyjádřit cash flow a provést výpočty finančních ukazatelů.

Tabulka 19: Finanční analýza hospodářské činnosti

Kalkulace doplňkové činnosti	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Pololetní náklady doplňkové činnosti	148 338,20	151 299,00	157 016,79	161 997,97	165 597,97	162 107,97
Roční náklady doplňkové činnosti	299 637,20		319 014,77		327 705,95	
Pololetní výnosy doplňkové činnosti	153 000,00	153 000,00	153 000,00	153 000,00	153 000,00	153 000,00
Roční výnosy doplňkové činnosti	306 000,00		306 000,00		306 000,00	
Pololetní výsledek hospodaření doplňkové činnosti	4 661,80	1 701,00	-4 016,79	-8 997,97	-12 597,97	-9 107,97
hospodaření doplňkové činnosti	6 362,80		-13 014,77		-21 705,95	
Cashflow doplňkové činnosti	4 661,80	6 362,80	2 346,01	-6 651,97	-19 249,94	-28 357,91
	6 362,80		-6 651,97		-28 357,91	
Ukazatel autarkie	103,1426834	101,1242639	97,44180578	94,4456263	92,39243537	94,38153927
	102,1235014		95,92032448		93,37639555	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	3,142683409	1,124263875	-2,558194218	-5,554373703	-7,607564626	-5,618460735
	2,123501354		-4,079675517		-6,623604451	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Uvedené výsledky finanční analýzy, která je vyjádřena pomocí ukazatelů relevantních pro doplňkovou činnost zaměřenou na služby, jsou příznivé pouze pro školní rok 2019/2020. V dalších letech vykazují nepřijatelné hodnoty, a to v důsledku na zvyšující se náklady a konstantní výnosy. Pro dosažení optimálních výsledků je nutné snížit náklady nebo zvýšit výnosy pro další roky.

Následující tabulka ukazuje hodnoty, při kterých dochází v 2. roce ke zvýšení platby na 90,- Kč á hodina (tj. 1.800,- Kč za pololetí) a ve 3. roce na 95,- Kč á hodina (tj. 1.900,- Kč za pololetí). Ukazatelé (vypočtených dle vzorců 1 a 3) dosahují příznivých hodnot, výnosy se i ve 3. roce pohybují pod stanovenou hranici 100,- Kč za hodinu.

Tabulka 20: Finanční analýza při zvýšení tržeb

Kalkulace doplňkové činnosti	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Pololetní náklady doplňkové činnosti	148 338,20	151 299,00	157 016,79	161 997,97	165 597,97	162 107,97
Roční náklady doplňkové činnosti	299 637,20		319 014,77		327 705,95	
Pololetní výnosy doplňkové činnosti	153 000,00	153 000,00	162 000,00	162 000,00	171 000,00	171 000,00
Roční výnosy doplňkové činnosti	306 000,00		324 000,00		342 000,00	
Pololetní výsledek hospodaření doplňkové činnosti	4 661,80	1 701,00	4 983,21	2,03	5 402,03	8 892,03
hospodaření doplňkové činnosti	6 362,80		4 985,23		14 294,05	
Cashflow doplňkové činnosti	4 661,80	6 362,80	11 346,01	11 348,03	16 750,06	25 642,09
	6 362,80		11 348,03		25 642,09	
Ukazatel autarkie	103,1426834	101,1242639	103,1736767	100,0012514	103,2621337	105,4852498
	102,1235014		101,5626965		104,3618538	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	3,142683409	1,124263875	3,17367671	0,001251374	3,262133653	5,485249767
	2,123501354		1,562696511		4,361853849	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Dále je možné snížit nákladově největší položku – mzdové náklady. Pro pedagogického pracovníka je možné stanovit nižší osobní náklady a slevit z požadavků na dosaženou praxi (např. dát šanci i absolventům, oslovit absolventy, kteří vykonávaly v DDT praxi, apod.), čímž se zároveň zajistí obsazenost pracovního místa. S ohledem na to lze snižovat i tržby z kroužků a zajistit tak více jejich plnou obsazenost. Tabulka níže ukazuje hraniční výsledky (ještě přijatelné) za předpokladu snížení osobních nákladů o 2.000,- Kč. Tímto se sníží celkové náklady. Zároveň jsou sníženy výnosy pro 1. rok na 78,- Kč á hodina, 2. rok na 83,- Kč á hodina a 3. rok na 85,- Kč á hodina.

Tabulka 21: Finanční analýza při snížení nákladů a snížení tržeb

Kalkulace doplňkové činnosti	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Pololetní náklady doplňkové činnosti	137 919,41	141 492,71	144 783,41	152 056,19	153 256,19	152 166,19
Roční náklady doplňkové činnosti	279 412,13		296 839,60		305 422,38	
Pololetní výnosy doplňkové činnosti	140 400,00	140 400,00	149 400,00	149 400,00	153 000,00	153 000,00
Roční výnosy doplňkové činnosti	280 800,00		298 800,00		306 000,00	
Pololetní výsledek hospodaření doplňkové činnosti	2 480,59	-1 092,71	4 616,59	-2 656,19	-256,19	833,81
hospodaření doplňkové činnosti	1 387,87		1 960,40		577,62	
Cashflow doplňkové činnosti	2 480,59	1 387,87	6 004,46	3 348,27	3 092,08	3 925,89
	1 387,87		3 348,27		3 925,89	
Ukazatel autarkie	101,7985758	99,22772419	103,1886186	98,25315195	99,83283507	100,5479597
	100,4967112		100,660424		100,1891213	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	1,798575787	-0,772275808	3,188618573	-1,74684805	-0,167164928	0,547959699
	0,496711151		0,660424041		0,189121307	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Doposud se úvahy ubíraly směrem k posouzení výsledků k nákladům očištěným od nákladů, které se vztahují pouze k doplňkové činnosti. Velice zajímavý je úsudek k nákladům celé nové činnosti bez ohledu na hlavní a doplňkový charakter. Z této úvahy vyplývá otázka: Jaké výše musí dosahovat výnosy, aby byly, alespoň v průměru, pokryty veškeré náklady z nové činnosti? Tabulka dále poukazuje na hraniční, tj. ještě přijatelné, výsledky ukazatelů za předpokladu, že se platby zvýší:

- v 1. roce na 129,- Kč á hodina, tj. 2.580,- Kč za pololetí,
 - v 2. roce na 138,- Kč á hodina, tj. 2.760,- Kč za pololetí,
 - ve 3. roce na 142,- Kč á hodina, tj. 2.840,- Kč za pololetí,
- za předpokladu, že mzdové náklady jsou vypočteny dle tabulky č. 19.

Tabulka 22: Finanční analýza celé nové činnosti

Náklady dle pololetí školního roku	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Náklady na školní pololetí	228 212,36	234 141,19	243 625,68	251 713,65	257 713,65	251 863,65
Roční náklady	462 353,55		495 339,33		509 577,30	
Výnosy ve školním pololetí	232 200,00	232 200,00	248 400,00	248 400,00	255 600,00	255 600,00
Roční výnosy	464 400,00		496 800,00		511 200,00	
Pololetní výsledek hospodaření	3 987,64	-1 941,19	4 774,32	-3 313,65	-2 113,65	3 736,35
Roční výsledek hospodaření	2 046,45		1 460,67		1 622,70	
Cashflow doplňkové činnosti	3 987,64	2 046,45	6 820,77	3 507,12	1 393,47	5 129,82
	2 046,45		6 820,77		4 707,12	
Ukazatel autarkie	101,7473383	99,17093186	101,959694	98,68356325	99,17984515	101,4834808
	100,4426163		100,2948821		100,31844	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	1,747338328	-0,829068136	1,959693969	-1,316436747	-0,820154847	1,483480838
	0,442616264		0,294882054		0,318440008	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Jako přívětivá se jeví i možnost navýšení kapacity skupiny z maximálně 5 na maximálně 7 dětí za pravděpodobného předpokladu, dle učitelek v MŠ, absence (především z důvodu onemocnění) několika dětí na každé hodině. Tímto způsobem se zvýší tržby a zároveň nedojde k narušení individuálního přístupu. V jednotlivých MŠ je ověřeno, že žádná ze tříd nemá menší kapacitu než 10 dětí, proto je reálné naplnění kroužků i po navýšení počtu docházejících dětí.

Při naplnění kroužků na 7 dětí a mzdových nákladech dle výpočtu k tabulce č. 19 se mění tržby takto:

- v 1. roce na 95,- Kč á hodina, tj. 1.900,- Kč za pololetí,
- v 2. roce na 102,- Kč á hodina, tj. 2.040,- Kč za pololetí,
- ve 3. roce na 105,- Kč á hodina, tj. 2.100,- Kč za pololetí.

Tabulka 23: Finanční analýza při navýšení kapacity kroužků

Náklady dle pololetí školního roku	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Mzdové náklady	209 812,36	226 521,19	230 005,68	243 943,65	243 943,65	243 943,65
Vstupní lékařská prohlídka	500,00					
Ochranné pracovní pomůcky	2 000,00		2 000,00		2 000,00	
Kurz	8 400,00					
Jízdné	2 480,00	2 520,00	2 520,00	2 570,00	2 570,00	2 620,00
Materiál	5 020,00	5 100,00	5 100,00	5 200,00	5 200,00	5 300,00
Vzdělávání			4 000,00		4 000,00	
Náklady na školní pololetí	228 212,36	234 141,19	243 625,68	251 713,65	257 713,65	251 863,65
Roční náklady	462 353,55		495 339,33		509 577,30	
Výnosy ve školním pololetí	231 800,00	231 800,00	248 880,00	248 880,00	256 200,00	256 200,00
Roční výnosy	463 600,00		497 760,00		512 400,00	
Pololetní výsledek hospodaření	3 587,64	-2 341,19	5 254,32	-2 833,65	-1 513,65	4 336,35
Roční výsledek hospodaření	1 246,45		2 420,67		2 822,70	
Cashflow doplňkové činnosti	3 587,64	1 246,45	6 500,77	3 667,12	2 153,47	6 489,82
	1 246,45		6 500,77		4 987,12	
Ukazatel autarkie	101,572063	99,00009477	102,1567175	98,87425613	99,41266169	101,721705
	100,2695885		100,4886886		100,5539293	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	1,572062982	-0,999905228	2,156717532	-1,125743872	-0,587338309	1,721704971
	0,269588501		0,488688589		0,553929304	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

4.5 Implementace nové hospodářské činnosti

Nová hospodářská činnost si žádá změnu zřizovací listiny dodatkem, který je schválen Radou Plzeňského kraje a poté Zastupitelstvem Plzeňského kraje. Dodatek musí obsahovat přesné znění úkonů, na které se doplňková činnost vztahuje. Činnost nesmí být vykonávána dříve, nežli dojde ke změně zřizovací listiny. Zastupitelstvo Plzeňského kraje se obvykle svolává 1 x za čtvrtletí, proto je důležité vhodné načasování podání žádosti o schválení dodatku zřizovací listiny.

Součástí přípravy na výkon doplňkových činností je zásah do vnitřních předpisů DDT. Je nutná aktualizace stávajících relevantních směrnic, žádoucí je zpracování nové směrnice upravující pouze doplňkovou činnost. V DDT se změna týká těchto směrnic:

- Směrnice č. 12-17 - O účetnictví,
- Směrnice č. 15-17 - Oběh účetních dokladů,
- Směrnice č. 33-14 - Pohledávky a opravné položky,
- Organizační řád.

Zavedením zcela nové doplňkové činnosti dojde k novým účetním případům souvisejícím především se zavedením nové účetní evidence – kniha vydaných faktur. Níže je výčet účetních případů, které je vhodné zohlednit v rámci směrnice č. 12-17 – O účetnictví.

Tabulka 24: Účetní předkontace nových účetních případů hospodářské činnosti

Text	Počet míst									Má dáti	Dal
	XXX	XXXX	XXXXX	XXX	XX	XX	XX	XXXX	XXX		
	SU	AU	UZ	ORG	KAP	Od	Pa	POL	Zj	Kč	Kč
Předpis platby na 1. pololetí školního roku	311	0000		111						xx,- Kč	
	602	0100		111		35	29	2113			xx,- Kč
	384	0000		111							xx,- Kč
Zúčtování časového rozlišení v následujícím účetním období do výnosů	602	0100		111		35	29	2113			xx,- Kč
	384	0000		111						xx,- Kč	
Předpis platby na 2. pololetí školního roku	311	0000		111						xx,- Kč	
	602	0100		111		35	29	2113			xx,- Kč
Úhrada platby převodem na účet	311	0000		111							xx,- Kč
	241	1000		111						xx,- Kč	
Tvorba opravné položky v případě nevyhozené pohledávky	556	0000		111		35	29	9556		xx,- Kč	
	194	0000		111							xx,- Kč
Vyřazení nedobytné pohledávky	557	0000		111		35	29	9557		xx,- Kč	
	311	0000		111							xx,- Kč
	194	0000		111						xx,- Kč	
	556	0000		111		35	29	9556			xx,- Kč
Zachycení pohledávky v podrozvahové evidenci dle § 49 písm. c) vyhlášky č. 410/2009 Sb.	905	0000		111						xx,- Kč	
	999	0000		111							xx,- Kč
Úhrada vyřazené pohledávky	643	0000		111		35	29	2329			xx,- Kč

	241	1000		111						xx,- Kč	
	905	0000		111							xx,- Kč
	999	0000		111						xx,- Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019, na základě [13] a Českého účetního standardu č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek

Vedle účetní evidence je nutné vézt další podkladové evidence – seznamy dětí a rodičů pro organizační důvody a potřeby úhrad za absolvování kroužku.

V organizační struktuře DDT je zřízena nová pracovní pozice – speciální pedagog, který bude přímo podřízen vrchní sestře DDT, jež obstarává zdravotní záznamy dětí vč. psychologických a logopedických vyšetření. Organizační schéma po zavedení nové hospodářské činnosti obsažena v příloze č. 5 této práce.

V příloze č. 3 je uveden návrh nové směrnice k doplňkové činnosti zpracované dle [21] a konzultace s pracovníky DDT. Obsahem je především vymezení předmětu doplňkové činnosti a ekonomické zásady k jejímu provádění.

5 Výsledky a diskuse

Kapitola rekapituluje výsledky, které jsou zjištěny v praktické části diplomové práce. Zároveň obsahuje doporučení k postupu zavedení nové hospodářské činnosti včetně návrhu nastavení prvotních kroků, jež vedou k nejeftivnějším výstupům z této činnosti.

5.1 Rekapitulace finanční analýzy

Výsledky zjištěné finanční analýzou poukazují na přívětivé hospodaření organizace. Veřejný charakter subjektu a stabilita z velké části zajištěna finančními zásahy zřizovatele podněcují k vyrovnanému hospodaření a k výsledkům, jež se významně neodchylují od hraničních ještě uspokojivých hodnot finanční analýzy. Je samozřejmě žádoucí, aby organizace hospodařila s vyrovnaným rozpočtem ke konci rozpočtového roku. Vysoce kladný výsledek hospodaření poukazuje na neschopnost přeměnit finance na statky, které slouží potřebným, naopak záporný výsledek hospodaření by mohl vézt k mínění o plývání s veřejnými prostředky. Jak ze strany organizace, tak i směrem od zřizovatele dochází k opatřením zajišťující pokud možno nepatrně kladný výsledek hospodaření, který poukazuje na efektivitu hospodaření a zároveň nemá vliv na daňové zatížení.

Tabulka 25: Rekapitulace výsledků finanční analýzy

	Rok 2016 v Kč	Rok 2017 v Kč	Rok 2018 v Kč
Ukazatel autarkie z hlavní činnosti			
Autarkie v %	100,000038	100,0001549	100,0025582
Ukazatelé likvidity			
Běžná	8,48	7,50	5,92
Pohotová	5,86	4,82	3,80
Okamžitá	5,00	4,01	3,29
Ukazatelé aktivity			
Úroveň obratu kapitálu	0,64	0,72	0,79
Míra vázanosti fixních aktiv na	0,91	0,81	0,71
Úroveň doby obratu pohledávek	25,49	22,05	18,86
Úroveň doby obratu zásob	575,31	688,84	711,10
Ukazatelé financování			
Míra finanční nezávislosti	1 736,88	1 681,39	1 239,17
Ukazatel míry věřitelského rizika	94,56	94,39	92,53
Ukazatel pro zjištění efektu	1,06	1,06	1,08

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019 na základě Výkazů zisků a ztrát 2016-2018 a Rozvahy 2016-2018, na základě vzorců dle kapitoly 3.7 této práce

Ukazatel autarkie vyjadřuje téměř vyrovnané hospodaření, mírně rostoucí v čase, nicméně zcela bezvýznamně. DDT hospodaří tak, aby byla soběstačná, aby pokryla náklady vynaložené ke svému poslání v rámci hlavní činnosti ze zdrojů, jež se jí dostává především od zřizovatele, z vlastních peněžních fondů a ze zdrojů tvořených dary.

Všechny typy likvidity jsou ve výsledku hodnoceny velice kladně. Klesající tendence je následkem větší míry vázanosti finančních prostředků k pořízeným statkům a službám. Kladné hodnoty ukazatelů likvidity vyjadřují dostatek hotových peněz, kterými DDT může relativně pohotově krýt vzniklé závazky.

Ukazatelé aktivity mají větší smysl v případě podnikatelských subjektů, u veřejných neziskových organizací neposkytují organizaci přílišný prostor k jejich optimalizaci. Vysokých hodnot je dosahováno v případě úrovně doby obratu zásob, které v případě DDT tvoří pouze zboží v potravinovém skladu. Většina pořízeného materiálu jde rovnou do spotřeby, pořizuje se v případě potřeby, nikoliv do zásoby. Velice vysoké hodnoty vykazuje úroveň doby obratu pohledávek, to z důvodu velkého počtu nevymožných pohledávek a právních omezení na jejich splacení. Příznivé hodnoty zaznamenávají ukazatelé financování, které s ohledem na to, že DDT nečerpá úvěry ani dlouhodobé půjčky, mají za následek krytí cizího kapitálu vlastním kapitálem.

5.2 Zhodnocení nové hospodářské činnosti

Analytická část podrobně popisuje záměr DDT k zavedení nové hospodářské činnosti. Za dobu existence DDT nebyla žádná doplňková činnost provozována, proto je nutné od základů podchytit všechny kroky, které vedou k jejímu začlenění, zároveň je důležité uvědomění si všech faktorů ovlivňující její průběh a zároveň smysl. Již v počátku tvorby nové hospodářské činnosti hraje velikou roli její zaměření, předmět činnosti. V této fázi je inklinováno k podnikatelskému myšlení, neboť není od věci zařadit činnost, která zvýší konkurenceschopnost organizace, činnost, která je ojedinělá a není nabízena několika dalšími subjekty, nebo alespoň ne v rozsahu, v jakém je nastavena v konkrétní organizaci.

Návrhem nové hospodářské činnosti je rozšíření poskytovaných služeb v oboru, jež se nazývá speciální pedagogikou. Jde o činnost, která je poskytována mimo sídlo DDT. Mateřské školy, které byly osloveny, projevují o činnost zájem. Jedná se o MŠ v blízkém

okolí DDT, aby nedošlo ke zbytečným navýšením nákladům na jízdu a časovým prodlevám strávených na cestách do místa výkonu práce. Odborníky v oboru, především s doktorkou Gruberovou, se kterou je konzultována odborná stránka činnosti, je potvrzeno, že v okolí sídla DDT, ani ve vzdálenějších místech, není obdobná činnost provozována. HYPO program, který je nabízen v rámci doplňkové činnosti, je provozován jinými subjekty v rámci individuálních konzultací, sezení dětí s rodiči v místě subjektu, kam musí klienti dojíždět. HYPO program je takto pro Plzeňský kraj nabízen v nadstandardních placených službách pouze Pedagogicko-psychologickou poradnou, Plzeň, Částkova 78 v ceně 190,- Kč¹⁵ á hodina v rámci 10 lekcí, a to na základě výsledků vyšetření dítěte v poradně a následného doporučení k absolvování kurzu.

DDT se pro zavedení nové hospodářské činnosti rozhoduje nejen pouze na základě služby, která je v kraji ojedinělá a je bezesporu prospěšná široké klientele, ale také na základě výsledků podrobné kalkulace prokazují skutečnost, že tato činnost není ztrátová a pokryje minimálně náklady na ní vynaložené. Touto kalkulací se podrobně zabývají další kapitoly praktické části diplomové práce. Kalkulace je vyčíslena pomocí identifikace a následného ocenění nákladů a výnosů z činnosti. Finanční analýza hospodářské činnosti je provedena na základě ukazatelů autarkie a rentability. Hledány jsou přípustné hodnoty, jejichž podkladem je minimalizace nákladů a maximalizace výnosů v únosných mezích.

Z různých variant kalkulací plyne několik faktorů, které ovlivňují výši nákladů a výnosů. Nevýznamnější nákladovou položkou je mzdový náklad nového pracovníka – speciálního pedagoga, vykonávající doplňkovou činnost. Výše mzdového nákladu je ovlivněna:

- délkou dosavadní praxe a shoda v pracovních náplních předešlé praxe se současnou činností,
- stanovení výše osobních nákladů a mimořádných odměn.

Ostatní specifikované náklady jsou vedle mzdových v nevýznamné výši a případné výkyvy výrazně neovlivní výsledek hospodaření doplňkové činnosti. Finanční analýza počítá s plánovaným navyšováním mezd pedagogických pracovníků.

¹⁵ Zjištěno na základě telefonického dotazu

Flexibilnější je rozhodování o zvyšování nebo snižování tržeb. Jejich výše je stanovena s ohledem na těžko ovlivnitelné a předem velmi obtížně predikovatelné situace, které mohou nastat. Kalkulace je zpracována na základě údajů získaných v 2. polovině roku 2019. Samozřejmě se nevylučuje jejich proměna v nastalém období. Jedná se především o:

- zájem rodičů o nabízené kroužky,
- ochota rodičů platit za kroužky ve stanovené výši,
- změna politiky v rámci jednotlivých MŠ,
- zájem ze strany MŠ o kroužky,
- osvědčení kroužků v prvním roce provozu.

V kapitole 4.4 je navrženo několik variant, které jsou reálné a realizovatelné. Velice diskutabilní jsou možnosti krytí nákladů ve dvou variantách. První z nich je pokrýt pouze náklady, které jsou vztaženy čistě jen k doplňkové činnosti a druhá nabízí možnost krytí nákladů celé činnosti (tj. celého úvazku speciálního pedagoga). Pokud organizaci postačuje krytí nákladů doplňkové činnosti, není nutné nabízet kroužky za cenu vyšší než 100,- Kč za hodinu, což odpovídá prozatímním požadavkům vytipovaných potenciálních zájemců. Za předpokladu, že organizace chce pokrýt celý úvazek nového pracovníka, je nutné přistoupit na dražší variantu ceny za kroužky, v tomto případě překračuje 100,- Kč za hodinu a mohl by se tak snížit zájem ze strany rodičů.

Jednou z možností zavedení doplňkové činnosti je kalkulovat s celým úvazkem nového pracovníka včetně všech dalších nákladů z činnosti, zvýšit kapacitu kroužku z 5 dětí na 7 dětí za pravděpodobného předpokladu, že nebude vždy kroužek plně obsazen, např. dětmi, které marodí. Důležitá je evaluace výsledků v prvním školním roce. V případě, že nedojde k dokrytí všech nákladů, je na zvážení sjednání spolupráce se zřizovatelem, který má možnost pokrýt deficit. V žádném případě nesmí dojít k zápornému výsledku hospodaření doplňkové činnosti, kdy jsou náklady z této činnosti vztaženy na krácený úvazek pedagoga v poměru 3:5. V této nepříznivé situaci se nabízí další řešení, v krajním případě pak zrušení doplňkové činnosti.

Tabulka 26: Kalkulace pokrytí celé nové činnosti bez dělení na hospodářskou a doplňkovou

Náklady dle pololetí školního roku	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Náklady na školní pololetí	228 212,36	234 141,19	243 625,68	251 713,65	257 713,65	251 863,65
Roční náklady	462 353,55		495 339,33		509 577,30	
Výnosy ve školním pololetí	207 400,00	207 400,00	219 600,00	219 600,00	231 800,00	231 800,00
Roční výnosy	414 800,00		439 200,00		463 600,00	
Pololetní výsledek hospodaření	-20 812,36	-26 741,19	-24 025,68	-32 113,65	-25 913,65	-20 063,65
Roční výsledek hospodaření	-47 553,55		-56 139,33		-45 977,30	
Cashflow doplňkové činnosti	-20 812,36	-47 553,55	-71 579,23	-103 692,88	-129 606,53	-149 670,18
	-47 553,55		-71 579,23		-97 492,88	
Ukazatel autarkie	90,88026688	88,57903216	90,13828018	87,2419907	89,94478915	92,03392355
	89,71489497		88,66648993		90,97736461	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	-9,119733122	-11,42096784	-9,861719825	-12,7580093	-10,05521085	-7,966076455
	-10,28510503		-11,33351007		-9,022635392	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Tabulka č. 26 poukazuje na variantu, kdy je v nákladech počítáno se 100procentním úvazkem pedagoga a ceny za kroužky jsou následující:

- v 1. roce na 85,- Kč á hodina, tj. 1.700,- Kč za pololetí,
- v 2. roce na 90,- Kč á hodina, tj. 1.800,- Kč za pololetí,
- ve 3. roce na 95,- Kč á hodina, tj. 1.900,- Kč za pololetí.

Výsledky finanční analýzy nevykazují přijatelné hodnoty, poukazují na nutnost krytí z jiných zdrojů. Výše překročení nákladů nad výnosy je:

- v 1. roce 47.553,55 Kč,
- v 2. roce 56.139,33 Kč,
- ve 3. roce 45.977,30 Kč.

Výsledky i s rezervou pokrývají náklady vztahované pouze k doplňkové činnosti, nicméně nedosahují nákladů, které jsou vynaloženy na náklady celé činnosti. Rozdíly uvedené výše každoročně musejí být pokryty vlastními zdroji DDT nebo provozní dotace od zřizovatele na základě žádosti o navýšení závazného ukazatele (tj. navýšení schváleného rozpočtu).

Doporučenou variantou je otevřít kroužky s kapacitou pro 7 dětí s cenou kroužků právě takovou, aby byly pokryty veškeré náklady plynoucí z nové činnosti bez ohledu na charakter. Z tabulky č. 27 plyne, že musí být nastavena cena minimálně:

- v 1. roce na 95,- Kč á hodina, tj. 1.900,- Kč za pololetí,

- v 2. roce na 102,- Kč á hodina, tj. 2.040,- Kč za pololetí,
- ve 3. roce na 105,- Kč á hodina, tj. 2.100,- Kč za pololetí.

Tabulka 27: Doporučená varianta realizace hospodářské činnosti

Náklady dle pololetí školního roku	1. pol. šk. roku 2019/2020	2. pol. šk. roku 2019/2020	1. pol. šk. roku 2020/2021	2. pol. šk. roku 2020/2021	1. pol. šk. roku 2021/2022	2. pol. šk. roku 2021/2022
Náklady na školní pololetí	228 212,36	234 141,19	243 625,68	251 713,65	257 713,65	251 863,65
Roční náklady	462 353,55		495 339,33		509 577,30	
Výnosy ve školním pololetí	231 800,00	231 800,00	248 880,00	248 880,00	256 200,00	256 200,00
Roční výnosy	463 600,00		497 760,00		512 400,00	
Pololetní výsledek hospodaření	3 587,64	-2 341,19	5 254,32	-2 833,65	-1 513,65	4 336,35
Roční výsledek hospodaření	1 246,45		2 420,67		2 822,70	
Cashflow doplňkové činnosti	3 587,64	1 246,45	6 500,77	3 667,12	2 153,47	6 489,82
	1 246,45		6 500,77		4 987,12	
Ukazatel autarkie	101,572063	99,00009477	102,1567175	98,87425613	99,41266169	101,721705
	100,2695885		100,4886886		100,5539293	
Ukazatel rentability doplňkové činnosti	1,572062982	-0,999905228	2,156717532	-1,125743872	-0,587338309	1,721704971
	0,269588501		0,488688589		0,553929304	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Tímto nastavením bude pokryta celá činnost bez ohledu na doplňkový a hospodářský charakter. Zajištěna je soběstačnost činnosti, není nutné dalších dodatečných finančních zdrojů. Rozpočet organizace ani zřizovatele není novou činností zatížen.

6 Závěr

Zpracování diplomové práce vycházelo ze stanovených cílů, které jsou popsány v kapitole 2.1. Základním cílem je návrh nové hospodářské činnosti konkrétní příspěvkové organizace. Vybranou příspěvkovou organizací je Dětský domov Trnová, příspěvková organizace, jejímž zřizovatelem je Plzeňský kraj. Z obsahu práce vyplývá, že DDT nepatří mezi největší příspěvkové organizace, o čemž svědčí objem rozpočtu, se kterým každoročně hospodaří, a i organizační struktura či kapacita klientů. Je ve snaze organizace udržet svoji existenci, kterou opírá o jedinečnost v poskytování služeb. Je žádoucí, aby své služby dále rozváděla a zlepšovala tak jejich kvalitu i svoji prestige. V práci je zmíněno konkurenční prostředí, které vytváří tlak na zlepšení služeb institucí veřejného sektoru, aby nedošlo k poklesu počtu uživatelů a nebylo zjištěno, že organizace je už zbytečná a lze ji zrušit.

Praktická část se zabývá finanční analýzou DDT a možnostmi začlenění nové hospodářské činnosti. S vedením organizace bylo konzultováno, zdali je v silách organizace navrhovanou činnost provádět v rozsahu a obsahu, který byl podpořen z řad odborníků. Bylo zjištěno, že nová činnost přivede do zkoumané lokality zcela nové možnosti bez významných rozpočtových zásahů, zároveň bude v rámci organizace vytvořena nová činnost vedoucí k dalšímu jejímu rozvoji a především rozvoji dětí, o které dočasně pečuje.

Dalšími cíli bylo předurčeno zabývat se i technickou problematikou, čili způsobem, jakým lze novou hospodářskou činnost vložit do ekonomických postupů organizace. Implementační část nové činnosti je rozpracována v rámci kapitoly 4.5 na základě údajů, které byly k dispozici.

Každá činnost, která je nově zavedena v organizaci, s sebou nese rizika, ať již v organizační oblasti nebo např. v oblasti ekonomické. Nová hospodářská činnost je navržena tak, aby veškerá rizika byla do nejvyšší míry eliminována, především tím, že jsou definovány všechny faktory, které činnost ovlivňují.

Doporučuji realizaci varianty doplňkové činnosti, která je nejméně riziková, a to z hlediska finančního a z hlediska realizovatelnosti kroužků, která nepřináší zásah do rozpočtu organizace a je zároveň cenově dostupná pro klienty, které službu využijí. Kapacita jednoho kroužku je maximálně 7 dětí s následující výší úplaty:

- v 1. roce na 95,- Kč á hodina, tj. 1.900,- Kč za pololetí,
- v 2. roce na 102,- Kč á hodina, tj. 2.040,- Kč za pololetí,
- ve 3. roce na 105,- Kč á hodina, tj. 2.100,- Kč za pololetí.

Touto variantou (přijatelnou pro rodiče, personál mateřských škol i speciálního pedagoga) dojde k pokrytí celé nové činnosti bez ohledu na dělení úvazku speciálního pedagoga poskytujícího službu mezi doplňkovou činností (realizovanou mimo DDT v MŠ) a hlavní činností (tu, která probíhá v rámci hlavní činnosti DDT). Nová hospodářská činnost je zisková, soběstačná a hlavně nedotovaná, čímž je splněno poslání této činnosti. Zároveň není vysoce zisková, služba je poskytována za přijatelnou úplatu, nevýznamně ziskový charakter potrhuje charakter neziskové organizace.

Sledovány byly náklady a výnosy na dobu 3 roky od data zavedení. Průměrné roční náklady za 3 sledované roky jsou ve výši 489.090,- Kč, průměrné roční výnosy činí 491.200,- Kč. Počáteční investice je nulová.

Z hlediska čistě ekonomického nedojde k výraznému zlepšení výsledku hospodaření organizace, avšak z hlediska socioekonomického může mít nová činnost velice pozitivní dopad na organizaci pro šíření povědomí o činnosti organizace a dobrého jména organizace mezi širokou veřejností.

7 Seznam použitých zdrojů

Legislativní předpisy sledované oblasti

- [1] Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění k 22.8.2019

- [2] Vyhláška č. 323/2002 Sb. , o rozpočtové skladbě, ve znění k 22.8.2019

- [3] Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění k 22.8.2019

- [4] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) , ve znění k 22.8.2019

- [5] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění k 22.8.2019

- [6] Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, ve znění k 22.8.2019

- [7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 22.8.2019

Literární zdroje

- [8] DVOŘÁČEK, Jiří. Interní audit a kontrola. Praha: C.H. Beck, 2000. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-410-4.

- [9] HLOUŠKOVÁ, Pavla. Zákoník práce: prováděcí nařízení vlády a další související předpisy : s komentářem k 1.1.2016. Olomouc: ANAG, 2007. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-992-2.

- [10] KRAFTOVÁ, Ivana. Finanční analýza municipální firmy. V Praze: C.H. Beck, 2002. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-778-2.

- [11] MÁČE, Miroslav. Manažerské účetnictví veřejného sektoru. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2003-1.
- [12] MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla. Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady. Olomouc: ANAG, 2018. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-133-8.
- [13] MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla. Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku...: komentář zákona č. 250/2000 Sb. včetně účetních souvztažností, majetek svěřený a vlastní, přijímání darů, porušení rozpočtové kázně, fondy. Olomouc: ANAG, 2011. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-664-8.
- [14] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně. Olomouc: ANAG, 2013. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7263-825-3.
- [15] NOVOTNÝ, Pavel, Věra RUBÁKOVÁ a Pavel HROUDA. Účetnictví pro úplné začátečníky 2013. Praha: Grada Publishing, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4634-0.
- [16] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví. V Praze: C.H. Beck, 2011. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [17] PAROUBEK, Jiří, Jan KINŠT, Magdalena ČEŠKOVÁ a Rudolf KOTRBA. Rozpočtová skladba v roce 2017 Olomouc: ANAG, 2017. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-928-1.
- [18] REKTOŘÍK J. a kol. ORGANIZACE NEZISKOVÉHO SEKTORU, Základy ekonomiky, teorie a řízení. Praha. EKOPRESS, 2010. ISBN 978-80-86929-54-5.

- [19] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO: [účetní metody, postupy účtování, výkaznictví, vazby na organizace]. Turnov: Acha obec účtuje, 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [20] SVOBODOVÁ, Jaroslava. Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky ...: ... postupů účtování (pro územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, organizační složky státu, Pozemkový fond ČR). Olomouc: ANAG, 2016. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-004-1.
- [21] SVOBODOVÁ, Jaroslava. Vnitřní směrnice pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-406-4.
- [22] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.
- [23] Účetnictví: obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky, velká novela zákona o účetnictví, zásadní změny všech vyhlášek, změny většiny účetních standardů ; Kontrola : kontrolní řád, finanční kontrola, přezkoumávání hospodaření : redakční uzávěrka 9.1.2017. Ostrava: Sagit, 2017. ÚZ. ISBN 978-80-7488-208-1.

Internetové zdroje

- [24] III. patro - Informační portál neziskového sektoru pro veřejnost i odborníky. Co je "neziskový sektor" (NS). [on-line].[cit. 5. 6. 2019]. Dostupné z: <http://www.tretipatro.cz/index.php?cmd=page&id=28>
- [25] Atlantis PC s.r.o. 0+ poměrových ukazatelů používaných ve FinAnalysis. 2019. [on-line].[cit. 25. 6. 2019]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

- [26] EnviWiki. Autarkie. 2016. [on-line].[cit. 21. 6. 2019]. Dostupné z: [https://www.enviwiki.cz/wiki/Autarkie_\(Sob%C4%9Bsta%C4%8Dnost\)](https://www.enviwiki.cz/wiki/Autarkie_(Sob%C4%9Bsta%C4%8Dnost))
- [27] KOUŘILOVÁ J. Svaz měst a obcí ČR. Organizační složky a příspěvkové organizace . [on-line].[cit. 13. 6. 2019]. Dostupné z: : <http://www.smocr.cz/data/fileBank/a0a5aed0-d4d5-46fe-97a0-7f7cb761e5fb.pdf>
- [28] Kvalita ve veřejné správě. Benchmarking. [on-line].[cit. 11. 6. 2019]. Dostupné z: <http://kvalitavs.cz/metody/benchmarking/>
- [29] LOVĚTÍNSKÝ, V. MYLKOVÁ, P. 2011. Fungování příspěvkových organizací České republiky a vybraných zemích Evropy. In: Parlamentní institut. [on-line].[cit. 14. 6. 2019]. Dostupné z: https://www.avpo.cz/wp-content/uploads/2014/01/prispevkove_organizace_v_CR_a_EU.pdf
- [30] ManagementMania.com. Běžná likvidita (CR - Current Ratio). 2016. [on-line].[cit. 21. 6. 2019]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/bezna-likvidita>
- [31] Ministerstvo financí ČR. Číselník účelových znaků. 2019. [on-line].[cit. 16. 6. 2019]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/informacni-systemy/ciselnik-ucelovych-znaku>
- [32] MONETA Money Bank, a. s. Co je likvidita. 2019. [on-line].[cit. 21. 6. 2019]. Dostupné z: <https://www.moneta.cz/slovník-pojmu/detail/co-je-likvidita>
- [33] O domově. 2019. [on-line].[cit. 9.8. 2019]. Dostupné z: <http://ddomovtrnova.eu/cs/>
- [34] Server pro pedagogy. MŠMT: Kvalifikace speciálního pedagoga. 2017. [on-line].[cit. 15. 8. 2019]. Dostupné z: <http://www.pedagogicke.info/2017/08/msmt-kvalifikace-specialniho-pedagoga.html>

Vnitřní předpisy Dětského domova Trnová, příspěvkové organizace

- [35] Metodický pokyn zřizovatele PK č. 1/2019 - Jednotná účtová osnova od 1.1.2019

[36] Příloha č. 2 Dodatku č. 3 ke Zřizovací listině Dětského domova Trnová

[37] Směrnice č. 12/2017 - O účetnictví Dětského domova Trnová

[38] Výroční zpráva o činnosti a hospodaření Dětského domova Trnová za rok 2018

[39] Zřizovací listina Dětského domova Trnová

8 Přílohy

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Výňatek z účetní osnovy dle metodického pokynu č. 1/2019 Jednotná účtová osnova – aktualizace k 1. 1. 2019	87
Příloha č. 2 – Stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů dle nařízení vlády č. 341/2017 Sb.....	88
Příloha č. 3 – Návrh směrnice k provádění doplňkové činnosti	89
Příloha č. 4 – Organizační schéma před zavedením doplňkové činnosti – stav k 30.6.2019	91
Příloha č. 5 – Organizační schéma po zavedení nové hospodářské činnosti	92

Příloha č. 1 – Výňatek z účetní osnovy dle metodického pokynu č. 1/2019 Jednotná účtová osnova – aktualizace k 1. 1. 2019

Číslo a název účtu		Cash Flow	Položka rozpoč. skladby	Závaznost	Školství + CNPK	Sociální věci	Kultura	Doprava
Náklady								
501	0 1 0 0	Spotřeba materiálů	- Z.					
	0 2 0 0	Kancelářské potřeby		5139	Z	Kancelářské potřeby	Kancelářské potřeby	Kancelářské potřeby
	0 3 0 0	Čističí prostředky		5139	Z	Čističí prostředky, dezinfekční a prací prostředky, papírová hygiena	Čističí prostředky, dezinfekční a prací prostředky, papírová hygiena	Čističí prostředky, dezinfekční a prací prostředky, papírová hygiena
	0 4 0 0	Dení tisk, časopisy, předplatné		5136	Z	Dení tisk, časopisy	Dení tisk, časopisy	Dení tisk, časopisy
	0 5 0 0	Učebnice		5135	ZO	Učebnice a bezplatně poskytované školní pomůcky		
	0 6 0 0	Spotřeba potravin		5131	ZO	Potraviny (bez pohoštění)	Potraviny (bez pohoštění)	
	0 7 0 0	Spotřeba materiálů		5139	Z	Materiál pro opravy a údržbu	Materiál pro opravy a údržbu	Materiál pro opravy a údržbu
	0 8 0 0	Materiál na výuku		5139	Z	Materiál pro výuku	Materiál pro terapeutickou činnost	Materiál pro výstavní činnost
	0 9 0 0	Oblevy žáci, ochranné pomůcky pro odborný výcvik		5134	ZO	Oblevy žáci, ochranné pomůcky pro odborný výcvik		
	1 0 0 0	Pohonné hmoty		5156	Z	Pohonné hmoty	Pohonné hmoty	Pohonné hmoty
	1 1 0 0	Učební pomůcky		5136	ZO	Školní pomůcky		
	1 2 0 0	Knihovna		5136	ZO	Knihovna		
	1 3 0 0	Knižní fond		5136	ZO	Knihy pro klienty		
	1 4 0 0	Knihy, odborná literatura (nezařazená do knihovny)		5136	Z	Knihy	Knihy, katalogy, ostatní tiskoviny	Knihy
	1 5 0 0	Drobný hmotný dlouhodobý majetek (zařazení do používání)		5137	ZO	Janý drobný dlouhodobý hmotný majetek (dle § 49 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.)	Janý drobný dlouhodobý hmotný majetek (dle § 49 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.)	Janý drobný dlouhodobý hmotný majetek (dle § 49 Vyhlášky č. 410/2009 Sb.)
	1 6 0 0	Kancelářský papír		5139	Z	Kancelářský papír	Kancelářský papír	Kancelářský papír
	1 7 0 0	Nákup sbírkových předmětů		5139	ZO	Ostatní nákup materiálů (včetně 5133 - zdravotnický materiál)	Nákup sbírkových předmětů	Ostatní nákup materiálů (včetně 5133 - zdravotnický materiál)
	1 8 0 0	Materiál ostatní		5139	Z	Ostatní nákup materiálů (včetně 5133 - zdravotnický materiál)	Ostatní nákup materiálů (včetně 5133 - zdravotnický materiál)	Ostatní nákup materiálů (včetně 5133 - zdravotnický materiál)
	1 9 0 0	Začky, svodidla		5139	ZO	Začky, svodidla	Začky, svodidla	Začky, svodidla
	1 9 0 0	Dřt, emalže, síl		5139	ZO	Dřt, emalže, síl	Dřt, emalže, síl	Dřt, emalže, síl
502		Spotřeba energií	- Z.					
Analyticky dle jednotlivých budov								
	0 1 0 0	Spotřeba elektřiny		5154	Z	Elektrická energie	Elektrická energie	Elektrická energie
	0 2 0 0	Spotřeba plynu		5153	Z	Plyn	Plyn	Plyn
	0 3 0 0	Spotřeba vody a stočné		5151	Z	Voda - včetně stočného a poplatku za odvod dešťových vod	Voda - včetně stočného a poplatku za odvod dešťových vod	Voda - včetně stočného a poplatku za odvod dešťových vod
	0 4 0 0	Spotřeba tepla		5152	Z	Teplota - úhrady dálkově dodávané tepelné energie	Teplota - úhrady dálkově dodávané tepelné energie	Teplota - úhrady dálkově dodávané tepelné energie
	0 5 0 0	Pevná paliva		5155	Z	Pevná paliva	Pevná paliva	Pevná paliva
	0 6 0 0	Ostatní nákup paliv a energie (včetně teplé vody)		5159	Z	Ostatní nákup paliv a energie (včetně 5157 - teplé vody)	Ostatní nákup paliv a energie (včetně 5157 - teplé vody)	Ostatní nákup paliv a energie (včetně 5157 - teplé vody)
503	0 0 0 0	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	- Z.	9503	Z	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek
504	0 1 0 0	Prodané zboží - vlastní	- Z.	5138	Z	Nákup zboží - vlastní	Nákup zboží - vlastní	Nákup zboží - vlastní
	0 2 0 0	Prodané zboží - cizí		5138	Z	Prodané zboží - cizí	Prodané zboží - cizí	Prodané zboží - cizí
506	0 0 0 0	Aktivace dlouhodobého majetku	- Z. + A.1.6. - B.1.	9506	Z	Aktivace dlouhodobého majetku	Aktivace dlouhodobého majetku	Aktivace dlouhodobého majetku
507	0 0 0 0	Aktivace oběžného majetku	- Z. + A.1.6. - A.II.3.	9507	Z	Aktivace materiálů a zboží	Aktivace materiálů a zboží	Aktivace materiálů a zboží
508	0 0 0 0	Změna stavu zásob vlastní výroby	- Z. + A.1.6. - A.II.3.	9508	Z	Změna stavu zásob vlastní výroby	Změna stavu zásob vlastní výroby	Změna stavu zásob vlastní výroby
Služby								
511		Opravy a udržování	- Z.					
Analyticky dle jednotlivých budov								
	0 1 0 0	Budovy, haly, stavby		5171	Z	Opravy a údržba nemovitosti	Opravy a údržba nemovitosti	Opravy a údržba nemovitosti
	0 2 0 0	Stroje, přístroje, zařízení		5171	Z	Opravy strojů, přístrojů a zařízení	Opravy strojů, přístrojů a zařízení	Opravy strojů, přístrojů a zařízení
	0 3 0 0	Dopravní prostředky		5171	Z	Opravy dopravních prostředků	Opravy dopravních prostředků	Opravy dopravních prostředků
	0 4 0 0	Údržba a ošetřování pozemků		5171	Z	Údržba a ošetřování pozemků	Údržba a ošetřování pozemků	Údržba a ošetřování pozemků
	0 5 0 0	Ostatní		5171	Z	Ostatní opravy	Ostatní opravy	Ostatní opravy
	0 6 0 0	Oprava silnic		5171	ZO	Oprava silnic	Oprava silnic	Oprava silnic
512		Cestovné	- Z.					
	0 1 0 0	Cestovné (tuzemské i zahraniční)		5173	Z	Cestovné (tuzemské i zahraniční)	Cestovné (tuzemské i zahraniční)	Cestovné (tuzemské i zahraniční)
	0 2 0 0	Jízdné MHD		5173	Z	Jízdné MHD	Jízdné MHD	Jízdné MHD
513	0 0 0 0	Náklady na reprezentaci	- Z.	5175	Z	Pohoštění	Pohoštění	Pohoštění
516	0 0 0 0	Aktivace vnitroorganizačních služeb	- Z.	9516	Z	Aktivace vnitroorganizačních služeb	Aktivace vnitroorganizačních služeb	Aktivace vnitroorganizačních služeb
518		Ostatní služby	- Z.					
	0 1 0 0	Poštovní, známky		5161	Z	Služby pošt	Služby pošt	Služby pošt
	0 2 0 0	Výkony spojů - hovorové, internet		5162	Z	Služby telekomunikací a radiokomunikací (včetně internetu), webhosting	Služby telekomunikací a radiokomunikací (včetně internetu), webhosting	Služby telekomunikací a radiokomunikací (včetně internetu), webhosting
	0 3 0 0	Revize strojů, technické prohlídky		5169	Z	Revize strojů, technické prohlídky	Revize strojů, technické prohlídky	Revize strojů, technické prohlídky
	0 4 0 0	Praní, čištění, úklid		5169	Z	Praní, čištění, úklid	Praní, čištění, úklid	Praní, čištění, úklid
	0 5 0 0	Bankovní poplatky a služby		5163	Z	Služby peněžních ústavů (včetně komerčního pojištění)	Služby peněžních ústavů (včetně komerčního pojištění)	Služby peněžních ústavů (včetně komerčního pojištění)
	0 6 0 0	Propagace, inzerce		5169	Z	Propagace, inzerce	Propagace, inzerce	Propagace, inzerce
	0 7 0 0	Nájemné		5164	Z	Nájemné	Nájemné	Nájemné
	0 8 0 0	Poplatky odpady, dezinfekce		5169	Z	Poplatky odpady, dezinfekce	Poplatky odpady, dezinfekce	Poplatky odpady, dezinfekce
	0 9 0 0	Konzultační, poradenské a právní služby		5166	Z	Konzultační, poradenské a právní služby	Konzultační, poradenské a právní služby	Konzultační, poradenské a právní služby
	1 0 0 0	Služby zpracování dat		5168	Z	Služby zpracování dat (např. účetnictví)	Služby zpracování dat (např. účetnictví)	Služby zpracování dat (např. účetnictví)
	1 1 0 0	Pachtovné - budovy		5164	Z	Pachtovné - budovy	Pachtovné - budovy	Pachtovné - budovy
	1 2 0 0	Pachtovné - pozemky		5165	Z	Pachtovné - pozemky	Pachtovné - pozemky	Pachtovné - pozemky
	1 3 0 0	Programové vybavení - nákup softwaru a jiných počítačových programů		5172	Z	Programové vybavení - nákup softwaru a jiných počítačových programů	Programové vybavení - nákup softwaru a jiných počítačových programů	Programové vybavení - nákup softwaru a jiných počítačových programů
	1 4 0 0	Restaurování a preparátorské práce, digitalizace sbírek		5169	ZO	Preparátorské práce	Restaurování a preparátorské práce, digitalizace sbírek	
	1 5 0 0	Virtuální práce		5169	Z	Virtuální práce	Virtuální práce	
	1 6 0 0	Ostatní		5169	Z	Ostatní	Ostatní	Ostatní
	1 7 0 0	Služby týkající se silnic a mostů		5169	ZO	Služby týkající se silnic a mostů		

Příloha č. 2 – Stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů dle nařízení vlády č. 341/2017 Sb.

Příloha č. 5 k nařízení vlády č. 341/2017 Sb.

**Stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů pro zaměstnance
uvedené v § 5 odst. 5
(v Kč měsíčně)**

Platový stupeň	Počet let započítatelné praxe	Platová třída										
		4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	do 2 let	13 550	14 700	15 900	17 230	21 840	27 300	27 530	28 020	28 630	29 320	30 410
2	do 6 let	14 050	15 230	16 560	17 930	22 470	27 540	27 780	28 510	29 230	30 210	31 840
3	do 12 let	14 930	16 240	17 620	19 190	23 060	27 860	28 210	28 880	30 400	31 480	33 550
4	do 19 let	15 970	17 340	18 840	20 390	24 120	28 440	29 080	29 960	31 670	33 790	36 340
5	do 27 let	16 980	18 470	20 060	21 820	25 190	29 320	30 000	31 220	33 640	36 380	39 920
6	do 32 let	18 430	20 040	21 720	23 600	26 980	30 820	31 660	32 950	36 460	39 380	43 150
7	nad 32 let	18 950	20 570	22 320	24 260	27 750	31 520	32 340	33 840	37 330	40 370	44 180

SMĚRNICE K PROVÁDĚNÍ DOPLŇKOVÉ ČINNOSTI

Tato směrnice, která upravuje předmět, rozsah a podmínky provádění doplňkové činnosti v Dětském domově Trnová, příspěvkové organizaci (dále jen „dětský domov“), se vydává na základě dodatku č. X zřizovací listiny.

Doplňkovou činnost zařízení provádí mimo svou činnost hlavní, která je vymezena zřizovací listinou a zákonem č. 372/2012 Sb., o podmínkách poskytování zdravotních služeb (zákon o zdravotních službách, ve znění pozdějších a zákonem č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí.

Dětský domov využívá k provádění své doplňkové činnosti kapacity a zařízení, která má k dispozici pro zajišťování hlavní činnosti a schopností svých pracovníků. Přitom nesmí být omezeno či narušeno základní poslání dětského domova, tzn., že doplňková činnost nesmí být prováděna na úkor činnosti hlavní.

1. Předmětem doplňkové činnosti je

- poskytování služeb v podobě zájmových kroužků v rámci předškolního vzdělávání v oblasti speciální pedagogiky.

2. Ekonomické zásady provádění doplňkové činnosti

Doplňková činnost se vede účetně odděleně od činnosti hlavní. Za tím účelem se zřizuje analytický znak pro doplňkovou činnost 111.

Doplňková činnost nesmí být v ročním úhrnu ztrátová. V případě zjištění ztráty k 30.06. hospodářského roku musí být doplňková činnost do konce roku vyrovnána. Pokud vyrovnána nebude, dětský domov oznámí tuto skutečnost zřizovateli a navrhne mu řešení.

Výnosy z doplňkové činnosti podléhají dani z příjmů právnických osob. Náklady doplňkové činnosti jsou výdaji k zajištění, dosažení a udržení příjmu podle zákona č.586/1999 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Prostředky z příjmů doplňkové činnosti je možno použít pouze ke krytí nezbytných nákladů doplňkové činnosti a dále k pokrytí potřeb hlavní činnosti a jejímu zkvalitnění prostřednictvím hospodářského výsledku a fondů.

Na konci hospodářského roku spojí hospodářský výsledek doplňkové činnosti po zdanění do jednoho zlepšeného hospodářského výsledku, který rozdělí do fondů. V roce následujícím jsou prostředky z hlavní činnosti součástí fondů dětského domova, tj. do:

- rezervního fondu,
- investičního fondu,
- fondu odměn.

3. Rozhodování o doplňkové činnosti a vymezení pravomocí

O provozování doplňkové činnosti a použití prostředků z doplňkové činnosti rozhoduje v rámci platných předpisů ředitelka dětského domova. Dále pak rozděluje kompetence mezi jednotlivé členy, vypracovává vnitřní směrnici pro doplňkovou činnost a provádí kontrolu hospodářské činnosti.

Za ekonomické a pracovně právní zabezpečení doplňkové činnosti odpovídá ředitelka dětského domova.

Za organizační zabezpečení doplňkové činnosti odpovídá ředitelka dětského domova. Sepisuje a eviduje smlouvy s pracovníkem, který se podílí na hospodářské činnosti, zpracovává podklady pro mzdu a odměnu pracovníka.

Za vedení účetnictví doplňkové činnosti odpovídá hlavní účetní, provádí fakturaci na základě předložených evidencí, dohlíží na dodržování termínů splatnosti faktur, rozesílá upomínky, sleduje náklady a tržby doplňkové činnosti.

Za organizaci jednotlivých zájmových kroužků odpovídá speciální pedagog.

Za organizační zabezpečení doplňkové činnosti odpovídá speciální pedagog, který dále organizuje kroužky,

- má na starost jejich propagaci a koordinaci,
- připravuje evidenci jako ekonomický podklad,
- připravuje předpokládaný rozpočet nákladů a výnosů a rozpočet komunikuje s účetní dětského domova a ředitelkou.

4. Závěrečná ustanovení

Kontrolou provádění ustanovení této směrnice je statutárním orgánem dětského domova pověřen zaměstnanec: ředitelka dětského domova. O kontrolách provádí písemné záznamy.

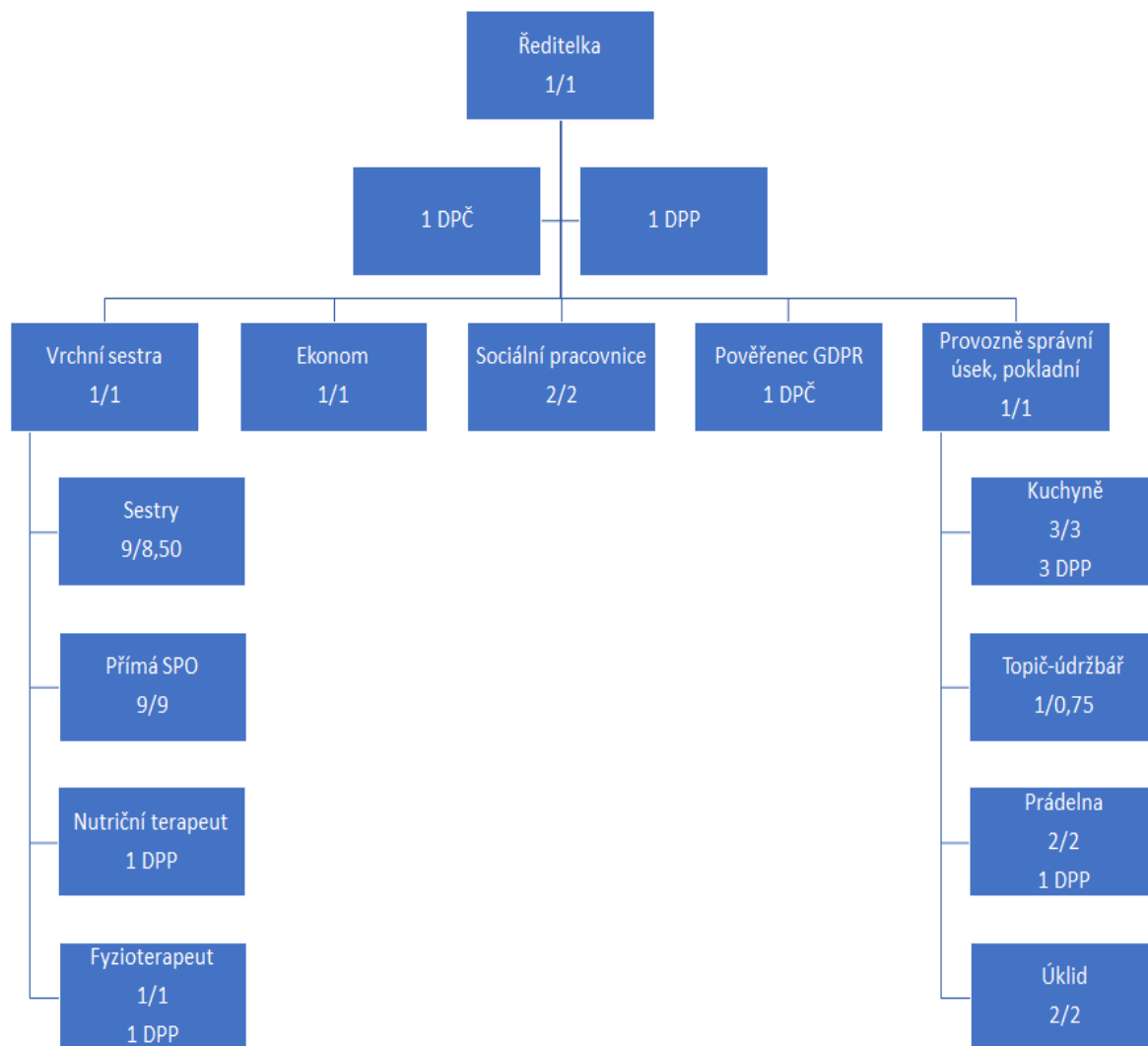
Směrnice nabývá platnosti dnem: xxx

Směrnice nabývá účinnosti dnem: xxx

V Trnové dne xxx

Příloha č. 4 – Organizační schéma před zavedením doplňkové činnosti – stav k 30.6.2019

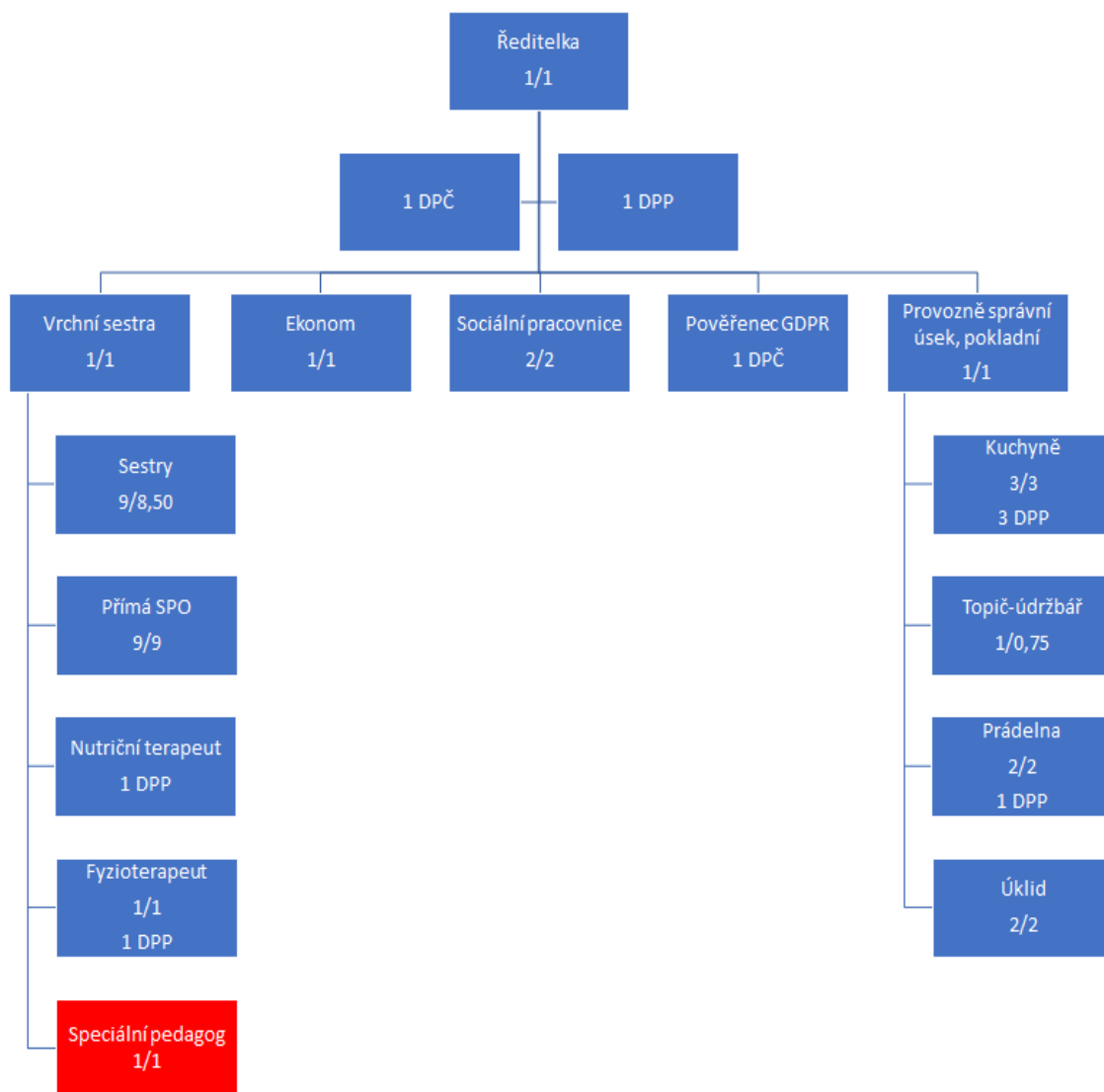
Schéma obsahuje názvy pracovních pozic a číselné údaje ve tvaru: fyzický počet osob/výše úvazku.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnuté ekonomem DDT

Příloha č. 5 – Organizační schéma po zavedení nové hospodářské činnosti

Schéma obsahuje názvy pracovních pozic a číselné údaje ve tvaru: fyzický počet osob/výše úvazku.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací poskytnuté ekonomem DDT