VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010 **Petra Nakládalová**

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Analýza hospodaření příspěvkové organizace Základní škola a mateřská škola Majetín za roky 2007 – 2009

Autor bakalářské práce: Petra Nakládalová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Takáčová

Rok obhajoby: 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Analýza hospodaření příspěvkové organizace Základní škola a mateřská škola Majetín za roky 2007 – 2009“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Majetíně dne 9. 5. 2010

……

Petra Nakládalová

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Haně Takáčové za cenné připomínky při vedení mé bakalářské práce a dále paní ředitelce Jiřině Daňkové ze Základní školy a mateřské školy Majetín za poskytnutí potřebných informací k jejímu zpracování.

Anotace

Bakalářská práce se zabývá účetnictvím a hospodařením příspěvkových organizací. V první části jsou obecně vymezeny neziskové organizace. Další část je zaměřena na příspěvkové organizace, jejich charakteristiku, způsob financování a hospodaření, vedlejší činnost, výsledek hospodaření a fondy. V závěru druhé části jsou popsány největší změny v účetnictví příspěvkových organizací od ledna 2010. Poslední praktická část je věnována konkrétní organizaci Základní škole a mateřské škole Majetín a jejímu hospodaření v letech 2007 až 2009.

Obsah

Úvod **1**

1. Neziskové organizace **2**

1.1. Charakteristika neziskových organizací 2

1.2. Příčiny vzniku neziskových organizací 3

2. Příspěvkové organizace **3**

2.1. Charakteristika příspěvkových organizací 3

2.2. Typy příspěvkových organizací 4

3. Hospodaření příspěvkových organizací **5**

3.1. Financování státních příspěvkových organizací 6

3.2. Financování příspěvkových organizací zřízených ÚSC 7

3.3. Vedlejší činnost příspěvkových organizací 7

3.4. Výsledek hospodaření příspěvkových organizací 8

4. Fondy příspěvkových organizací **8**

4.1. Majetkové fondy 8

4.2. Peněžní fondy 9

5. Účetnictví příspěvkových organizací **14**

5.1. Legislativa 14

5.2. Obecné zásady pro vedení účetnictví 14

5.3. Změny od ledna 2010 14

6. Legislativa škol **19**

7. Praktická část **20**

7.1. Základní škola a mateřská škola Majetín 20

7.2. Hlavní činnost 22

7.3. Doplňková činnost 28

7.4. Fondy 29

Závěr **30**

Použitá literatura **32**

Seznam tabulek **34**

Seznam grafů **34**

Seznam příkladů **34**

Úvod

Neziskové organizace mají důležitou roli ve společnosti, jejich hlavním posláním je sloužit veřejným zájmům, a to poskytováním statků a služeb, které mají pro společnost vysokou hodnotu, přesto však za ně lidé nejsou ochotni nebo schopni platit. Působí zejména v oblastech životního prostředí, vědy a výzkumu, humanitární činnosti, sociálních služeb a zdraví, vzdělávání, sportu, náboženství a mnoha dalších. Existují ve dvou základních podobách, jako neziskové organizace státní a nestátní.

Právě velký význam neziskových organizací mě vedl k výběru tématu bakalářské práce „Analýza hospodaření příspěvkové organizace Základní škola a mateřská škola Majetín za roky 2007 – 2009“. Zajímalo mě, jakým způsobem příspěvkové organizace hospodaří, vzhledem k tomu, že jejich pozornost není zaměřena na dosahování zisku a svým charakterem se tedy velmi liší od ziskových organizací. Školu jsem si vybrala zejména proto, že se domnívám, že vzdělání je v životě každého člověka velmi důležité, a to nejen pro získání dobrého zaměstnání, ale také pro osobní rozvoj každého z nás.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí, z nichž první, nejkratší část, se věnuje obecnému vymezení neziskových organizací a hlavním příčinám jejich vzniku. Druhá část je zaměřena na příspěvkové organizace. Nejprve na jejich charakteristiku a vymezení jejich základních práv a povinností vyplývající z jejich specifického právního postavení, následně na způsob jejich hospodaření a financování. V závěru této části jsou popsány největší změny v účetnictví těchto organizací, které vyplývají z nové vyhlášky a nových českých účetních standardů upravujících tuto oblast, které jsou platné od ledna 2010.

Třetí, poslední část mé bakalářské práce se zabývá analýzou hospodaření konkrétní příspěvkové organizace, a to Základní školy a mateřské školy Majetín v letech 2007 až 2009. Jsou zde uvedeny její náklady, výnosy a výsledek hospodaření jak v hlavní, tak v doplňkové činnosti a věnuje se i fondům, které má organizace zřízeny. Všechny údaje jsou pro větší názornost zobrazeny také v přehledných tabulkách a grafech.

Cílem této práce je nastínit základní principy hospodaření příspěvkových organizací a na konkrétním příkladu Základní školy a mateřské školy Majetín ukázat, jak tyto organizace fungují v praxi, jaké mají náklady a výnosy, jakou mohou provozovat doplňkovou činnost.

1. Neziskové organizace

1.1. Charakteristika neziskových organizací

S neziskovými organizacemi se během života setkal každý z nás, působí v mnoha oblastech veřejného života a mají důležitou roli ve společnosti, kterou trh nedokáže plně pokrýt, protože se zde ziskovým organizacím nevyplatí podnikat. Jde zejména o kulturu, vzdělávání, sociální služby, krizovou a humanitární pomoc, dobročinnost, životní prostředí, náboženství a další.

Neziskové organizace nejsou zakládány za účelem tvorby zisku. Neznamená to, že tyto organizace zisku nedosahují vůbec, ale v případě, že se tak stane, musí ho nezisková organizace použít pro svou další činnost a nesmí ho rozdělit mezi zakladatele, členy orgánů nebo pracovníky.[1] Přestože jsou v tomto směru neziskové organizace limitovány, jejich „neziskovost" jim zároveň přináší daňové a jiné výhody.

Přesnou definici pojmu „nezisková organizace" bychom v českých zákonech hledali marně. Obecně se o neziskových organizacích zmiňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 18, odst. 3, který je považuje za „poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání". V § 18, odst. 8 téhož zákona najdeme neúplný výčet těchto organizací, který můžeme rozdělit do dvou kategorií, podle zakladatele:

a) nestátní neziskové organizace:
   - zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
   - občanská sdružení včetně odborových organizací,
   - politické strany a politická hnutí,
   - registrované církve a náboženské společnosti,
   - nadace a nadační fondy,
   - obecně prospěšné společnosti,
   - veřejné vysoké školy,
   - veřejné výzkumné instituce.

[1] TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací.* 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 5.

b) státní neziskové organizace:
   - organizační složky státu,
   - územní samosprávné celky,
   - příspěvkové organizace,
   - státní fondy.

Obchodní společnosti a družstva se za poplatníky podle tohoto zákona nepovažují, ani v případě, že byly založeny za jiným účelem, než je podnikání.

1.2. Příčiny vzniku neziskových organizací

Politicko-společenskými příčinami je snaha vytvořit sociální a právní stát. Za sociální stát považujeme stát blahobytu. Právním státem je myšlen stát, kde výkon státní moci omezuje zákon a „orgány veřejné moci tedy smějí činit jen to, co jim zákon výslovně dovoluje, zatímco občan smí činit vše, co zákon nezakazuje.“[2]

Ekonomické příčiny jsou tržní a vládní selhání. Tržními příčinami jsou například nedokonalá konkurence, asymetrie informací, existence veřejných statků a externalit, snaha zmírnit nerovnosti ve společnosti a nutnost ochrany životního prostředí. Tržní selhání se pokouší napravovat stát a v případě, že se mu jeho snaha nepodaří, dochází k vládnímu selhání.[3]

2. Příspěvkové organizace

2.1. Charakteristika příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace patří mezi vládní neziskové organizace, jejich zřizovateli tedy nejsou soukromé subjekty, ale stát nebo územní samosprávný celek. Působí podobně jako nestátní neziskové organizace v oblastech vzdělávání, kultury, zdravotnictví, sociální péče a mnoha dalších. Své služby poskytují příspěvkové organizace zdarma nebo za ceny, které nepokrývají jejich skutečné náklady. Z tohoto důvodu není možné, aby byla jejich činnost provozována na principu samofinancování.[4]

---

[2] *Právní stát* [online]. 2006 [cit. 2010-03-08]. Iuridictum.pecina.cz. Dostupné z WWW: <http://iuridictum.pecina.cz/w/Právní_stát>.
[3] NOVOTNÝ, Jiří. *Ekonomika a řízení neziskových organizací: zejména nevládních organizací*. Praha: Oeconomica, 2004. 155 s.
[4] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha: Oeconomica, 2006. Příspěvkové organizace jako součást veřejného sektoru, s. 133. ISBN 80-245-1068-5.

2.2. Typy příspěvkových organizací

Vládní příspěvkové organizace můžeme rozdělit, podle jejich zakladatele na:

- příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu,
- příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem.

Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu

Hospodaření státních příspěvkových organizací se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů. Zákon byl mnohokrát novelizován, naposledy v roce 2009. Státní příspěvkové organizace jsou samostatnými právnickými osobami a jejich zřizovateli jsou různá ministerstva a ostatní ústřední orgány. Vznik těchto organizací se řídí zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Příspěvkové organizace podle tohoto zákona vznikají na základě zvláštních právních předpisů, jinými slovy, aby mohla vzniknout nová státní příspěvková organizace, musí být schválen zvláštní zákon.[5]

Příspěvková organizace může nakupovat majetkové a dlužné cenné papíry pro účely obchodování, pojistit majetek ve vlastnictví České republiky, který používá při své činnosti a po předchozím písemném souhlasu zřizovatele také přijmout úvěr od dodavatele. Nesmí přijímat jiné úvěry, poskytovat půjčky, vystavovat směnky, obdarovávat jiné subjekty, kromě svých zaměstnanců a jiných osob ze svého fondu kulturních a sociálních potřeb. Zřizovatel je oprávněn poskytnout organizaci návratnou finanční výpomoc.[6]

Příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem

Tyto organizace se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. I tento zákon prošel mnohými změnami a nejnovější úplné znění tohoto zákona najdeme pod č. 27/2010 Sb. Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem (krajem, městem nebo obcí) má samostatnou právní subjektivitu a zapisuje se do obchodního rejstříku na návrh svého zřizovatele, který

[5] RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2006. Příspěvkové organizace, s. 32. ISBN 80-7263-343-0.
[6] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha: Oeconomica, 2006. Příspěvkové organizace jako součást veřejného sektoru, s. 134.

musí být podán do 15 dnů od vzniku příspěvkové organizace. Současně musí zřizovatel uveřejnit zřizovací listinu, na základě které příspěvková organizace vznikla a která musí obsahovat všechny předepsané náležitosti podle zákona č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění pozdějších předpisů, § 27, odst. 2, a to:

- úplný název zřizovatele,
- název a sídlo příspěvkové organizace a její identifikační číslo,
- vymezení hlavního účelu a předmětu činnosti,
- označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace,
- vymezení tzv. „svěřeného majetku“, tedy majetku, se kterým bude příspěvková organizace hospodařit a jehož vlastníkem je zřizovatel,
- vymezení práv ve vztahu k „svěřenému majetku“,
- okruhy doplňkové činnosti,
- vymezení doby, na kterou je organizace zřízena.

Po předchozím písemném souhlasu zřizovatele si může příspěvková organizace brát půjčky nebo úvěry, přijímat cenné papíry při úhradě svých pohledávek a nakupovat na splátky. Poskytovat dary může pouze za stejných podmínek jako státní příspěvková organizace. Pokud potřebuje peněžní prostředky k dočasnému krytí svých potřeb, je možné využít návratné finanční výpomoci od zřizovatele. Podmínkou v tomto případě je její navrácení do 31. března následujícího roku a současně její krytí rozpočtovými výnosy běžného roku.

Příspěvková organizace nesmí zajišťovat závazky, nakupovat cenné papíry, vystavovat nebo akceptovat směnky, stát se směnečným ručitelem, zřizovat nebo zakládat právnické osoby ani se majetkově podílet na organizaci zřízené nebo založené za účelem podnikání.[7]

3. Hospodaření příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace hospodaří na základě rozpočtu, který se tvoří na každý rok zvlášť a musí být sestavován jako vyrovnaný. Rozpočtují se pouze náklady a výnosy, které vznikají v hlavní činnosti. Vedlejší činnost a s ní související náklady a výnosy musí příspěvková organizace vykazovat samostatně.

[7] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 34 - 37

Peněžní prostředky na činnost příspěvkové organizace pocházejí z:

- výsledků své vlastní činnosti – hlavní a vedlejší,
- příjmů ze zřizovatelova rozpočtu,
- peněžních fondů,
- darů od fyzických a právnických osob,
- dotací z Evropské unie, které slouží především k úhradě provozních výdajů,
- dalších dotací na základě mezinárodních smluv a z Národního fondu, opět určené na úhradu provozních výdajů.[8,9]

Mezi financováním státních příspěvkových organizací a organizací zřízených územním samosprávným celkem jsou určité rozdíly.

3.1. Financování státních příspěvkových organizací

Rozpočty státních příspěvkových organizací jsou úzce provázány se státním rozpočtem. Hospodaří se státními peněžními prostředky a musí s nimi tudíž nakládat co nejhospodárnějším způsobem a pouze k účelům, na které jsou určeny. Jde zejména o krytí nezbytných potřeb, úhradu výdajů souvisejících s opatřeními zakládajícími se na právních předpisech a k pokrytí výdajů na opatření, která jsou nutná k zabezpečení plynulého chodu organizace. Výdaje běžného roku nesmí přesáhnout předem stanovený rozpočet příspěvkové organizace.[10]

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, v § 54 vymezuje finanční vztahy mezi státními příspěvkovými organizacemi a jejich zřizovatelem. Jedná se o:

- příspěvek na provoz ze státního rozpočtu nebo odvod z provozu do státního rozpočtu,
- individuální a systémové dotace na financování programů a akcí,
- návratnou finanční výpomoc,
- odvod z odpisů,
- dotace na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů,

[8] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 28
[9] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 53, odst. 1
[10] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 53

- dotace na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou České republice svěřeny peněžní prostředky z finančních mechanismů.

Příspěvek na provoz obdrží příspěvková organizace v případě, že její rozpočtované náklady bez tohoto příspěvku jsou vyšší než její rozpočtované výnosy. Stanoví se ve výši rozdílu objemu rozpočtovaných nákladů a výnosů z hlavní činnosti.

Návratnou finanční výpomoc využívá příspěvková organizace k úhradě zhoršeného hospodářského výsledku a o jejím poskytnutí rozhoduje zřizovatel. Příspěvková organizace ji musí vrátit do konce rozpočtového roku, ve kterém zhoršený hospodářský výsledek uhradila.

Odvod z odpisů nařizuje příspěvkové organizaci zřizovatel v případě, že činnost příspěvkové organizace už nelze dále rozvíjet a jeho snaha je tedy postupně omezit její činnost, případně ji úplně zrušit, nebo je objem odpisů významně vyšší než příspěvková organizace reálně potřebuje k reprodukci dlouhodobého majetku.

Dotace, uvedené v posledních dvou bodech, se musí spotřebovat do konce kalendářního roku. V případě, že příspěvková organizace tyto peněžní prostředky nestihne využít, je povinna převést je do rezervního fondu a smí je použít výhradně na účel, ke kterému byly tyto peněžní prostředky určeny.[11]

3.2. Financování příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem

Na základě zákona č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 28, je příspěvek na provoz příspěvkové organizace od zřizovatele zpravidla vázán na výkony či jiná kritéria podle potřeb organizace. Odvod do svého rozpočtu může zřizovatel nařídit v případě, kdy plánované náklady příspěvkové organizace jsou nižší než její plánované výnosy, množství potřebných investičních zdrojů je menší než investiční zdroje, které má příspěvková organizace k dispozici, nebo organizace porušila rozpočtovou kázeň.

3.3. Vedlejší činnost příspěvkových organizací

Příspěvková organizace může kromě své hlavní činnosti, vykonávat také činnost vedlejší, nazývanou též jako činnost jiná či doplňková. Například školní jídelna, jejíž hlavní

[11] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 54, odst. 7

činností je vařit jídlo pro žáky a studenty konkrétní školy, může jako vedlejší činnost prodávat uvařené obědy také široké veřejnosti. Tato činnost musí být zisková a nesmí negativně ovlivňovat provádění hlavní činnosti organizace, pro kterou byla založena. Vytvořený zisk musí být použit pro hlavní činnost, pokud zřizovatel nepovolí jinou možnost, jak tento zdroj využít.[12]

3.4. Výsledek hospodaření příspěvkových organizací

Hospodářský výsledek zahrnuje výsledek hospodaření z hlavní činnosti a zisk z jiné resp. doplňkové činnosti. V případě, že příspěvková organizace skončí ve ztrátě, a to i po zahrnutí příspěvku od zřizovatele, je nutné tuto situaci řešit. Možné způsoby úhrady ztráty jsou:

- využít rezervního fondu, který příspěvková organizace povinně tvoří, a který je určen zejména k úhradě zhoršeného výsledku hospodaření,
- v případě, že zdroje rezervního fondu nestačí, může dále příspěvková organizace čerpat potřebné prostředky z rozpočtu kapitoly svého zřizovatele,
- poslední možností je úhrada této ztráty ze zlepšeného hospodářského výsledku příspěvkové organizace v následujícím období.

Pokud žádný z uvedených způsobů nevede k úhradě zhoršeného výsledku hospodaření, zřizovatel příspěvkovou organizaci zruší, a to do konce roku, který následuje po roce, z jehož výsledku hospodaření měl být zhoršený výsledek hospodaření uhrazen.

4. Fondy příspěvkových organizací

Od ledna 2010 platí nová 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, která ruší dříve používané účty fondů příspěvkových organizací a zavádí účty nové. Kromě toho tato vyhláška přináší řadu dalších změn, kterým se budu dále věnovat v části týkající se účetnictví příspěvkových organizací.

4.1. Majetkové fondy

Podle právní úpravy platné do konce roku 2009, tvořily příspěvkové organizace dva majetkové fondy, a to fond dlouhodobého majetku a fond oběžných aktiv. Fondy sloužily jako zdroje krytí dlouhodobého a krátkodobého majetku příspěvkových organizací. Byly

[12] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, §28, odst. 5

považovány za vlastní zdroj, přestože majetek financovaný z fondů byl a je ve vlastnictví zřizovatele.[13] Účty byly zrušeny a nahrazeny novými.

Obsah účtu 901 – Fond dlouhodobého majetku je od ledna rozdělen do dvou zcela nových účtů, a to na účet 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku, kam účetní jednotka převede zdroje krytí dlouhodobých aktiv odpovídající majetku, který byl pořízen z investičních dotací, za předpokladu, že jde o identifikovatelné dotace a účetní jednotka je schopna tyto skutečnosti doložit průkaznými doklady. Zbylé prostředky budou převedeny na účet 401 – Jmění účetní jednotky.

Účet 403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku obsahuje pouze „investiční" dotace. Důvodem pro zařazení tohoto účtu mezi účty vlastního kapitálu je, že tyto dotace v podstatě znamenají zvýšení jmění účetní jednotky prostředky od dotujícího subjektu. Oproti tomu dotace na provoz jsou pro organizaci výnosem, a proto je najdeme v účtové skupině 67 – Výnosy z nákladů a prostředky státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků a státních fondů.

Všechny prostředky účtu 902 – Fond oběžných aktiv budou převedeny na účet 401 – Jmění účetní jednotky. Zavedení účtu 401 – Jmění účetní jednotky můžeme považovat za přiblížení účetnictví příspěvkových organizací účetnictví podnikatelů a jimi používaného účtu základního kapitálu.[14]

4.2. Peněžní fondy

Příspěvkové organizace tvoří peněžní fondy, jejichž zůstatky se na konci roku převádějí do roku následujícího. Jde o:

- rezervní fond,
- investiční fond,
- fond reprodukce majetku,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb.[15]

[13] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha: Oeconomica, 2006. Fondy příspěvkových organizací, s. 169.
[14] MÁČE, Miroslav. *Účetní metodika* [online]. Asseco, Czech Republic, a.s., 2009 [cit. 2010-03-21]. Dostupné z WWW: <http://fenix.asseco.cz/files/legislativnipomoc/Metodika%202010.pdf>.
[15] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, §29, odst. 1, 2

U těchto fondů došlo k přečíslování syntetických účtů, byly převedeny z účtové třídy 9, která nově slouží pro podrozvahovou evidenci, do účtové třídy 4, konkrétně do účtové skupiny 41 – Fondy účetní jednotky. U účtu rezervního fondu navíc došlo k rozdělení na účty 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a 414 – Rezervní fond z ostatních titulů. Důvodem rozdělení byla potřeba sledovat samostatně zejména tvorbu rezervního fondu, který je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření a u něhož nedochází k pohybu peněžních prostředků a fondu tvořeného z ostatních titulů, kde k pohybu peněžních prostředků dochází.[16]

Rezervní fond

Pokud dosáhne příspěvková organizace zlepšeného výsledku hospodaření, tj. její náklady jsou nižší než její výnosy včetně příspěvků na provoz, převede tento zlepšený výsledek hospodaření do rezervního fondu tvořeného ze zlepšeného výsledku hospodaření. V některých případech může být část zlepšeného výsledku hospodaření převedena do fondu odměn. Obsahem rezervního fondu z ostatních titulů jsou finanční dary, včetně darů ze zahraničí, a dotace.

Rezervní fond může být použit pouze k účelům stanoveným zákonem nebo určeným zřizovatelem, a to jako:

- finanční zdroj při další činnosti příspěvkové organizace,
- prostředek, který organizaci pomůže překlenout dočasný nesoulad mezi výnosy a náklady,
- zdroj financování nuceného odvodu do rozpočtu zřizovatele při porušení rozpočtové kázně u příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem, resp. k úhradě sankcí u státních příspěvkových organizací,
- prostředek k úhradě zhoršeného výsledku hospodaření minulých let,
- posílení svého investičního fondu u příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem resp. fondu reprodukce majetku u státních příspěvkových organizací, za předpokladu, že s tím zřizovatel v obou případech souhlasí.

Státní příspěvkové organizace mohou navíc rezervní fondy použít k úhradě potřeb, které nejsou zajištěny výnosy příspěvkové organizace ani příspěvkem na provoz od zřizovatele

[16] Odůvodnění změn v syntetických účtech v účtové osnově k 1. 1. 2010. Dostupné z WWW: <http://www.smocr.cz/data/files/505priloha-oduvodneni.doc>.

během roku, a to za předpokladu, že byly tyto výdaje předem rozpočtovány. Čerpání rezervního fondu je pak zachyceno ve výnosech příspěvkové organizace.

Další možností státních příspěvkových organizací je navýšení (snížení) rezervního fondu z důvodu zvýšení (snížení) stavu majetku, který má povahu zásob, pohledávek a finančního majetku a jehož výše se nejméně 2 roky výrazně nemění, o tuto částku. Současně se zvýší (sníží) i jmění účetní jednotky.[17,18]

Investiční fond

Tvorba tohoto fondu se týká pouze příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem. Jak už název napovídá, fond slouží pro financování investic a je tvořen:

- odpisy z hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- zřizovatelem poskytnuté dotace na investice,
- investičními příspěvky přijatými od státních fondů,
- výnosy z prodaného dlouhodobého hmotného majetku ve vlastnictví zřizovatele s jeho souhlasem a z vlastního prodaného majetku
- přijatými dary a příspěvky, které je možné využít k investičním účelům, a které pocházejí od jiných subjektů, než je zřizovatel a státní fondy,
- zdroji převedenými z rezervního fondu ve výši schválené zřizovatelem.

Peněžní prostředky v investičním fondu mohou být použity jako zdroj financování pro investiční výdaje, úvěry a půjčky, které souvisí s investicemi, odvody do rozpočtu zřizovatele, údržby a opravy majetku používaných příspěvkovou organizací. Tyto prostředky se poté stávají jejím výnosem.[19]

Fond reprodukce majetku

Tento fond najdeme pouze u státních příspěvkových organizací a je tvořen:

- z odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- z přídělu ze zlepšeného výsledku hospodaření,
- výnosy z prodeje dlouhodobého movitého hmotného a nehmotného majetku,

[17]Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, §30
[18] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 57
[19] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, §31

- dary a výnosy z povolených veřejných sbírek, které jsou určeny na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- výnosy z prodeje nemovitého majetku, pokud se jednalo o majetek získaný ve prospěch státu darem nebo děděním,
- zahraničními prostředky, které jsou určeny na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku.

Využití těchto prostředků je pak na financování pořízení a technického zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, jako doplňkový zdroj financování oprav a udržování hmotného a nehmotného dlouhodobého a krátkodobého majetku a na pořízení hmotného a nehmotného krátkodobého majetku. V tomto případě se čerpání fondu účtuje do výnosů příspěvkové organizace. Zdroje tohoto fondu může příspěvková organizace využít i k úhradě přijatých úvěrů.[20]

Fond odměn

Podobně jako u rezervního fondu, i sem přispívá organizace ze svého zlepšeného výsledku hospodaření, maximálně 80 % z něj a současně nejvýše 80 % z objemu peněžních prostředků, které jsou určeny pro výplatu mezd. Jak už bylo výše uvedeno, finanční prostředky fondu odměn příspěvková organizace využívá v případě, že překročí stanovený objem finančních prostředků určený na platy zaměstnanců.[21,22]

Fond kulturních a sociálních potřeb

Tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb u státních příspěvkových organizací upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ve znění pozdějších předpisů v § 60. U příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem najdeme tuto úpravu v zákoně č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění pozdějších předpisů v § 33. Podrobněji se tímto fondem zabývá vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb ve znění pozdějších předpisů, která stanovuje výši tvorby fondu a dále specifikuje hospodaření s fondem.

Tvorba fondu jde na vrub nákladů a základní příděl je 2 % z ročního objemu nákladů, které jsou zúčtované na platy a náhrady platů, nebo na mzdy a náhrady mzdy a odměny za

[20] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 58
[21] Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, §32
[22] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, § 59

pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonávanou práci. Mimo to jsou příjmy fondu:

- splátky půjček na bytové účely, které organizace poskytla do konce roku 1992,
- náhrady škod a pojistná plnění od pojišťovny, která se vztahují k majetku, který byl z tohoto fondu pořízen,
- peněžní a ostatní dary, které jsou určené jako zdroj fondu,
- příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, pokud je příspěvková organizace částečně financuje z fondu.

Naplňování fondu kulturních a sociálních potřeb se provádí zálohově z roční plánované výše, která musí odpovídat schválenému rozpočtu. Součástí účetní závěrky je pak vyúčtování skutečného základního přídělu.

Důvody tvorby tohoto fondu jsou kulturní, sociální a další potřeby a využívají ho například zaměstnanci příspěvkové organizace nebo interní vědečtí aspiranti.

Prostředky vložené do fondu jsou vedeny na samostatném účtu u bank a poboček zahraničních bank. Příspěvková organizace může čerpat prostředky fondu jen na činnosti, které buď sama organizuje, nebo spoluorganizuje, případně pořídí od jiné organizační složky státu nebo právnické či fyzické osoby.

Prostředky fondu kulturních a sociálních potřeb mají mnoho využití. Za všechny budu jmenovat například možnost příspěvkové organizace přispívat na:

- provoz kulturních, rekreačních, sportovních a tělovýchovných zařízení,
- nákup vitaminových prostředků pro zaměstnance,
- vybavení ke zlepšení pracovních podmínek, na pracovní oděvy a obuv,
- závodní stravování zaměstnanců,
- a další.

Dále z tohoto fondu může příspěvková organizace například poskytovat svým zaměstnancům půjčky. Úplný výčet možných způsobů využití fondu kulturních a sociálních potřeb uvádí výše zmíněná vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů. Na příspěvky či jiné plnění z tohoto fondu není právní nárok.

5. Účetnictví příspěvkových organizací

5.1. Legislativa

Příspěvkové organizace jsou účetními jednotkami a vedou účetnictví zejména podle těchto právních předpisů:

a) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
b) 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; tato vyhláška nabyla účinnosti 1. ledna 2010 a nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb., která platila do konce roku 2009,
c) české účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá povinnost vést také vnitroorganizační směrnici, která musí obsahovat všechny vnitroorganizační normy zpracované účetní jednotkou. Směrnici je možné v případě potřeb účetní jednotky rozšířit o další údaje nad rámec údajů povinných.[23]

5.2. Obecné zásady pro vedení účetnictví

Příspěvkové organizace musí podobně jako ostatní účetní jednotky vést účetnictví tak, aby zachycovalo věrné a poctivé zobrazení reality. Důležitou zásadou je účtování na základě akruální báze, tedy tak, aby byly hospodářské transakce zachyceny v účetním období, kterého se věcně a časově týkají. Neméně významným je i předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky. Účetnictví má být dále vedeno na principu úplnosti, srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti, srovnatelnosti, dokladovosti a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.[24]

5.3. Změny od ledna 2010

Jak bylo již výše uvedeno, od 1. ledna 2010 platí nová vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších přepisů, pro některé vybrané účetní jednotky a nové účetní standardy, které upravují účtování těchto účetních jednotek. Vzhledem ke změnám, které nové předpisy přinesly, je nutné zajistit

[23] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Výklad účetnictví příspěvkových organizací*. Praha: INTES, 2000. Vnitroorganizační směrnice, s. 40.
[24] STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: Computer press, a.s., 2008. 504 s.

přechod účetnictví vedeného podle pravidel platných do konce roku 2009, na pravidla nová. Součástí nových českých účetních standardů je proto i převodový můstek určený právě pro zapracování těchto změn. Cílem reformy účetnictví v oblasti veřejných financí je snaha, aby byly efektivně zajištěny správné, úplné a včasné informace týkající se hospodářské situace státu a dalších účetních jednotek, mezi které patří i příspěvkové organizace.[25]

Přestože nové postupy účtování jsou již platné a účetní jednotky se jimi musí v současné době řídit, kompletní účetní standardy dosud nejsou k dispozici, Ministerstvo financí ČR zatím vydalo pouze účetní standardy č. 701 – 704. Pomůckou při účtování příspěvkových organizací zřizovaných územním samosprávným celkem mohou být Krajským úřadem Jihočeského kraje vydané Příklady účtování pro obecné a krajské příspěvkové organizace od 1. 1. 2010[26], které byly projednány s Ministerstvem financí ČR a jsou v souladu s koncepcí tohoto ministerstva. Dále na svých stránkách Ministerstvo financí ČR postupně zveřejňuje Vzorová schémata pro přípravu základních postupů účtování od 1. ledna 2010[27], která jsou neustále aktualizována.

Mezi nejvýznamnější změny patří:

- změna v účtování fondů, která byla již výše zmíněna,
- změna v účtování opravných položek, kdy je nově od 1. 1. 2010 povinnost účtovat o opravných položkách k pohledávkám a od 1. 1. 2011 pak u majetku,
- zavedeno závazné účtování v podrozvahové evidenci, obsah účtů je nyní přesně stanoven,
- zavedení některých nových syntetických účtů – např. v souvislosti s technickým zhodnocením dlouhodobého majetku
- prodávaný majetek je nově oceňován reálnou hodnotou,
- nově je povinnou součástí účetní závěrky Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu, současně došlo ke změně i ve struktuře a obsahu ostatních částí účetní závěrky.

[25] Příklady účtování pro obecní a krajské příspěvkové organizace od 1. 1. 2010, s. 10, Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53367.html>.
[26] http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53367.html
[27] http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53364.html

Rozsah vedení účetnictví

O rozsahu vedení účetnictví u příspěvkových organizací rozhoduje, podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 9, odst. 3, písm. c), její zřizovatel.

Vzhledem ke změnám, kdy bylo nově stanoveno například závazné účtování na podrozvahových účtech a jeho dopadu na zvýšení administrativní náročnosti vedení účetnictví, se Krajský úřad Jihočeského kraje přiklání k vedení účetnictví příspěvkových organizací ve zjednodušeném rozsahu. V tomto případě není povinností účetní jednotky účtovat o podrozvahových účtech, opravných položkách, účetních rezervách, oceňovat reálnou hodnotou a tvořit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Je pravděpodobné, že ke stejnému kroku přistoupí i ostatní kraje a jednotliví zřizovatelé.

Opravné položky

Pro opravné položky jsou nyní vyčleněny účtové skupiny 15 až 19. Důvodem k tomuto kroku bylo doposud nesystémové řešení syntetických účtů opravných položek. Některé se vztahovaly k účtovým skupinám, jiné byly vázány přímo na syntetické účty, některé účty opravných položek úplně chyběly. Vzhledem k nutnosti vést účetnictví, které zachycuje věrný a poctivý obraz hospodářské situace účetní jednotky, byly nově vytvořeny opravné položky ke všem položkám majetku, u kterých opravné položky připadají v úvahu.[28]

Účtování v podrozvahové evidenci

Příspěvkové organizace jsou nyní povinny účtovat na podrozvahových účtech v mnohem větším rozsahu, než tomu bylo doposud. Tato povinnost vyplývá z vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 48, odst. 1, kde se hovoří o nutnosti uvést skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, ale nesplňují všechny podmínky, pro zaznamenání v hlavní knize, v podrozvahové evidenci. Nemusí zaznamenávat takové skutečnosti, kdy náklady na jejich získání jsou vyšší než přínosy, které z nich plynou, příp. se jedná o informace nepříliš významné.

V podrozvahové evidenci příspěvková organizace eviduje například drobný dlouhodobý majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, ale jeho ocenění nedosahuje výše

[28] Odůvodnění změn v syntetických účtech v účtové osnově k 1. 1. 2010. Dostupné z WWW: <http://www.smocr.cz/data/files/505priloha-oduvodneni.doc>.

7 000 Kč u drobného dlouhodobého nehmotného majetku a 3 000 Kč u drobného dlouhodobého hmotného majetku.

Pořízení drobného dlouhodobého majetku pod stanovenou hranici

Příklad č. 1	**MD**	**D**
1. Pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku pod stanovenou hranici 7 000 Kč	901	999
2. Pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku pod stanovenou hranici 3 000 Kč	902	999*

*901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek
902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek
999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům

Zdroj: Příklady účtování pro obecní a krajské příspěvkové organizace od 1. 1. 2010, s. 16

Zavedení nových syntetických účtů

Nové účty byly zavedeny například u již zmíněných opravných položek a fondů, dále například účet 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek nebo účet 068 – Termínované vklady dlouhodobé a také dva nové účty týkající se technického zhodnocení, na které se podíváme podrobněji.

Technické zhodnocení je součástí dlouhodobého majetku a to za podmínky, že jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok a v rámci jednoho účetního období v součtu přesáhne 60 000 Kč u dlouhodobého nehmotného majetku a 40 000 Kč u dlouhodobého hmotného majetku.

Jednotlivá technická zhodnocení, která nedosahovala stanovené výše, byla v minulosti účtována do nákladů. Povinností účetní jednotky bylo sledovat tyto výdaje a v okamžiku, kdy přesáhly hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku, je aktivovat a převést na syntetické účty dlouhodobého majetku. Sledovat výši technického zhodnocení bylo obtížné a v praxi docházelo k zanedbávání této povinnosti. Proto byly zavedeny účty 044 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a 045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, na kterých se nově kumulují jednotlivá technická zhodnocení nedosahující potřebné výše, a pro účetní jednotku bude snazší tyto operace sledovat.

Na konci účetního období musí mít tyto účty nulový zůstatek. V případě, že nedosáhnou výše pro zařazení mezi dlouhodobý majetek, zaúčtuje účetní jednotka provedená technická zhodnocení do nákladů.[29]

Ocenění prodávaného majetku reálnou hodnotou

Při vyřazení dlouhodobého majetku prodejem se nově používá ocenění reálnou hodnotou. Tato povinnost vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 27, odst. 1, písm. h) a z vyhlášky 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. Změnu metody musí účetní jednotka provést nejpozději do 31. 12. 2010.[30]

Účetní závěrka

Součástí účetní závěrky je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha a nově také přehled peněžních toků a přehled o změnách základního kapitálu. Kromě nových výkazů, došlo také ke změnám v obsahu a struktuře výkazů stávajících.

Rozvaha je nově rozčleněna do čtyř sloupců: brutto, korekce, netto a stav ke konci bezprostředně předcházejícího účetního období. Další významnější změnou je rozdělení pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé a vytvoření nového oddílu pro Jmění účetní jednotky a upravující položky.

U Výkazu zisku a ztráty spočívá změna ve změně účtové třídy nákladů. Všechny nákladové účty jsou nyní zahrnuty v účtové třídě 5. Došlo také k nárůstu výnosů například o oddíl Výnosy z daní a poplatků.

Přehled o peněžních tocích zachycuje pohyb peněžních prostředků a není nutné ho sestavovat, pokud účetní jednotka vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Příloha nově obsahuje i výkaz o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků a dále například výkaz týkající se podrozvahové evidence.

[29] Odůvodnění změn v syntetických účtech v účtové osnově k 1. 1. 2010. Dostupné z WWW: <http://www.smocr.cz/data/files/505priloha-oduvodneni.doc>.
[30] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Dlouhodobý majetek*. 2010 [cit. 2010-05-02]. Dostupné z WWW: <http://kfua.vse.cz/media/predmety/1FU304/DM.pdf>.

Přehled o změnách základního kapitálu zobrazuje změny v základním kapitálu, k nimž došlo během účetního období. [31]

6. Legislativa škol

Následující část práce je věnována konkrétní příspěvkové organizaci, a to Základní škole a mateřské škole Majetín. Proto je vhodné na tomto místě uvést některé právní předpisy, kterými se musí podobné organizace řídit, a to například:

- zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů (tzv. školský zákon) – poslední změna zákonem č. 49/2009 Sb.,
- zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů – poslední změna zákonem č. 422/2009 Sb.
- zákon č. 179/2006 Sb., o uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- nařízení vlády č. 75/2005 Sb., o stanovení rozsahu přímé vyučovací, přímé výchovné, přímé speciálně pedagogické a přímé pedagogicko-psychologické činnosti pedagogických pracovníků, ve znění pozdějších předpisů – poslední změna nařízením vlády č. 273/2009 Sb.,
- vyhláška č. 48/2005 Sb., o základním vzdělávání a některých náležitostech plnění povinné školní docházky, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 364/2005 Sb., o vedení dokumentace škol a školských zařízení a školní matriky a o předávání údajů z dokumentace škol a školských zařízení a ze školní matriky, ve znění pozdějších předpisů.

Vyjmenovat všechny právní normy, které se týkají školství, není vzhledem k jejich velkému počtu možné. V současnosti probíhá školská reforma, která přináší změny v obsahu a cílech vzdělávání. Snahou je naučit žáky pracovat s informacemi a získat další celoživotní dovednosti, které jim pomohou v budoucím životě. Samozřejmě i nadále zůstává cílem předávání žákům a studentům znalostí potřebných pro získání všeobecného rozhledu i znalostí odborných nutných pro budoucí zaměstnání.[32]

[31] MÁČE, Miroslav. *Účetní metodika* [online]. Asseco, Czech Republic, a.s., 2009 [cit. 2010-03-21]. Dostupné z WWW: <http://fenix.asseco.cz/files/legislativnipomoc/Metodika%202010.pdf>.
[32] *Msmt.cz* [online]. 2006 [cit. 2010-03-20]. Školská reforma. Dostupné z WWW: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/skolskareforma>.

7. Praktická část

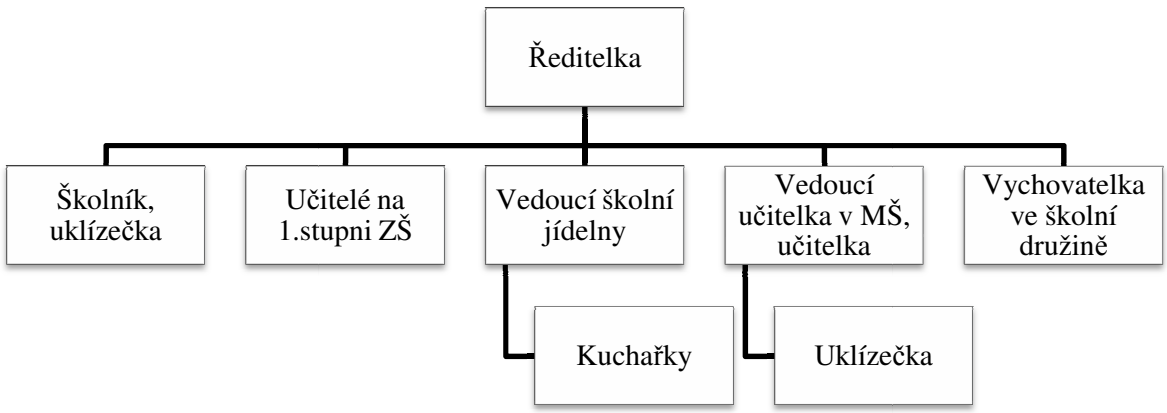
7.1. Základní škola a mateřská škola Majetín

Základní škola a mateřská škola Majetín je příspěvková organizace se sídlem v Majetíně, Školní 126. Jejím zřizovatelem je obec Majetín.

Předmětem činnosti je poskytování výchovy a vzdělávání žákům, kteří plní povinnou školní docházku, a to podle učebních plánů a osnov, které schvaluje Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR. Součástí organizace je 1. stupeň základní školy, mateřská škola, školní družina a školní jídelna.

Statutárním orgánem je ředitelka školy, která je oprávněna jednat jejím jménem ve všech záležitostech, které se organizace týkají. Zároveň nese hlavní odpovědnost za dobré fungování organizace a kromě povinností obecně vyplývající z funkce ředitele školy, přebírá i úkoly, které jsou na „větších" školách náplní práce zástupců ředitele pracovníci BOZP, PO, CO[33], hospodáři školy, školní psychologové. Postavení ředitelky vůči ostatním pracovníkům školy je zobrazeno v následujícím schématu.

Graf č. 1 – Organizační schéma řízení školy



Zdroj: interní materiály školy

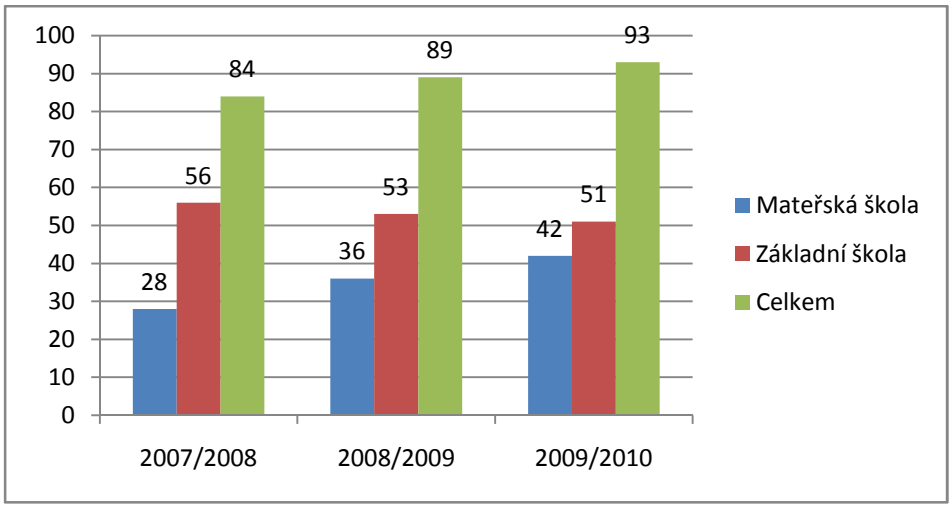
Základní a mateřská škola

Výuka v základní škole probíhá ve 3 učebnách se samostatnou první třídou a dvojtřídkami 2. a 3. třída, 4. a 5. třída. Mateřská škola má k dispozici 2 učebny.

[33] BOZP = bezpečnost a ochrana zdraví při práci, PO = požární ochrana, CO = ochrana obyvatelstva a civilní ochrana

Vývoj počtu dětí v základní a mateřské škole ukazuje následující graf. Z něj je zřejmé, že počet dětí navštěvujících mateřskou školu roste, v roce 2009/2010 činil tento nárůst více než 30 % oproti školnímu roku 2007/2008. Žáků základní školy naopak mírně ubylo, ale do budoucna můžeme očekávat opětovný nárůst vzhledem k počtu dětí ve školce.

Graf č. 2 – Počty dětí v jednotlivých obdobích



Zdroj: Výkaz o základní škole a Výkaz o mateřské škole za roky 2007 – 2009

Školní družina

Činnost školní družiny se řídí organizační směrnicí školy a je umístěna v učebně 1. třídy. Ve školním roce 2009/2010 ji navštěvovalo 18 dětí, což je stejně jako v předcházejícím školním roce a o 6 méně než v roce 2007/2008. Děti zde mohou hrát různé stolní a společenské hry. Při hezkém počasí chodí na vycházky, na školní zahradu či hrají různé míčové a jiné hry na místním hřišti.

Školní jídelna

Součástí školy je i školní jídelna, kde se kromě oběda připravují i svačiny pro děti z mateřské školy. Možnost stravování ve sledovaném období využilo průměrně 87 % dětí z mateřské školy a 85 % žáků ze základní školy. Kromě nich na obědy chodí i zaměstnanci školy a možnost odebírat obědy má i široká veřejnost v rámci doplňkové činnosti školy.

Kroužky

Pro všechny děti škola pořádá zájmové kroužky. Děti se tak učí hrát na flétnu, navštěvují dramatický kroužek, učí se pracovat s počítači, některé využívají možnosti doučování, pro sportovně zaměřené žáky je určen florbal a kopaná.

7.2. Hlavní činnost

V souvislosti s výkonem hlavní činnosti vznikají organizaci náklady a výnosy. Rozdíl mezi těmito položkami nazýváme zlepšený výsledek hospodaření, pokud jsou výnosy vyšší než náklady, nebo zhoršený výsledek hospodaření v opačném případě.

Náklady

Nejvýznamnějšími nákladovými položkami v období 2007 – 2009 byly:

- mzdové náklady,
- zákonné sociální pojištění,
- spotřeba materiálu,
- spotřeba energie,
- opravy a udržování,
- ostatní služby,
- zákonné sociální náklady.

Úplný výčet nákladů vč. jejich výše v jednotlivých letech je uveden v následující tabulce.

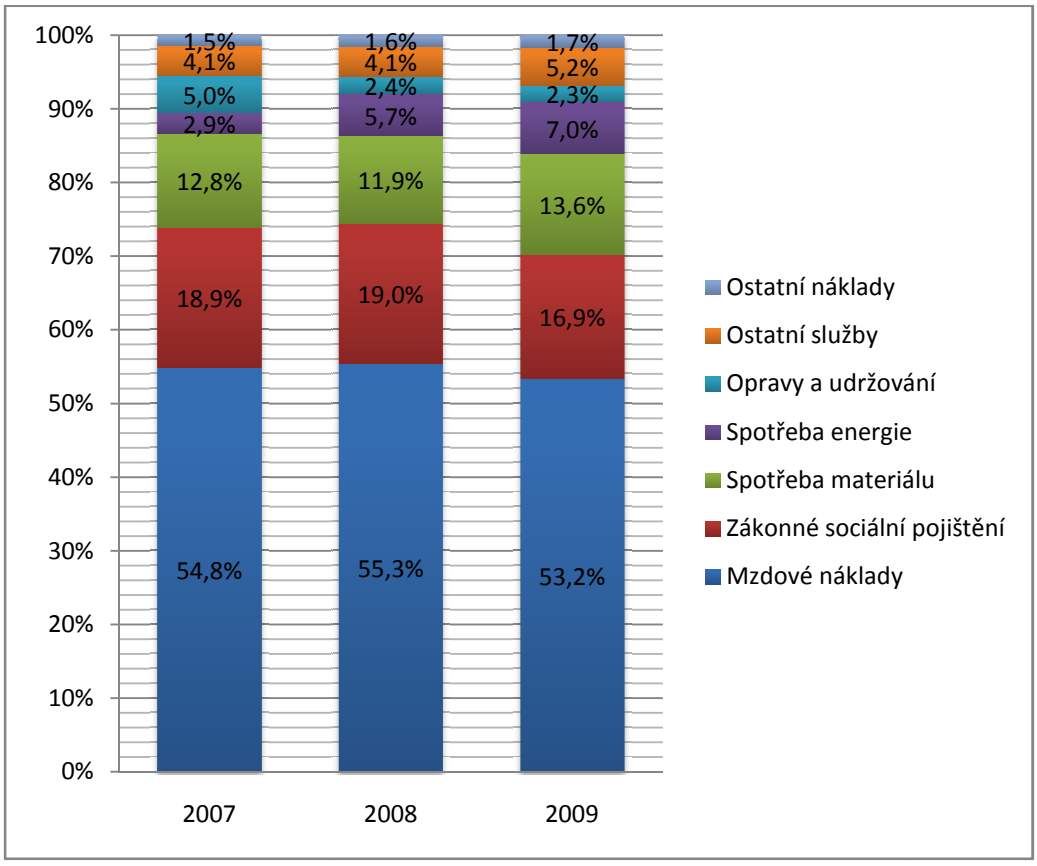
Tabulka č. 1 – Náklady v hlavní činnosti (v tis. Kč)

Účet	**Položka**	**2007**	**2008**	**2009**
501	Spotřeba materiálu	611,58	581,56	735,10
502	Spotřeba energie	137,10	278,60	379,79
511	Opravy a udržování	237,45	115,93	121,45
518	Ostatní služby	197,08	199,17	280,04
521	Mzdové náklady	2 618,85	2 706,76	2 868,26
524	Zákonné sociální pojištění	905,32	930,57	911,74
525	Ostatní sociální pojištění	0	0	8,25
527	Zákonné sociální náklady	51,43	53,06	55,99
528	Ostatní sociální náklady	10,81	11,17	0,00
549	Jiné ostatní náklady	8,72	8,36	17,12
551	Odpisy DNHM	0	5,35	10,83
Celkem		**4 778,34**	**4 890,51**	**5 388,57**

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Pro lepší představu je v následujícím grafu zachycen podíl jednotlivých nákladů na celkové výši.

Graf č. 3 – Struktura nákladů v hlavní činnosti



Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Největší položkou jsou mzdové náklady tvořící více než polovinu všech nákladů organizace. Meziroční nárůst činil v roce 2008 3,3 %, v roce 2009 5,6 %. V relativním vyjádření podíl mzdových nákladů na celkové výši zůstává přibližně stejný, s minimálními výkyvy.

Zákonné sociální pojištění tvoří druhou největší nákladovou položku. Jeho výše ve sledovaném období kolísala, přičemž nejvyšších hodnot dosahovala v roce 2008. V roce 2009 došlo k meziročnímu poklesu o 2 %. V relativním vyjádření klesl podíl těchto nákladů pod úroveň roku 2007, a to na necelých 17 % z celkového objemu nákladů.

Náklady na potraviny do školní jídelny, kancelářské potřeby, čisticí prostředky, ale také například drobný dlouhodobý majetek, jsou zachyceny v položce spotřeba materiálu. Ta v roce 2009 významně vzrostla, a to přibližně o 20 % oproti roku 2008, kdy byla hodnota nejnižší, a dosáhla výše 735,10 tis. Kč. Důvodem zvýšení můžou být vyšší ceny potravin,

ale i například vyšší náklady na pořizování nových učebnic a drobného dlouhodobého majetku.

Neméně významnou položkou je spotřeba energie, která má rostoucí trend způsobený pravděpodobně neustále rostoucími cenami energií. V roce 2009 dosahovaly tyto náklady 379,79 tis. Kč, tj. 7 % z celkové výše nákladů. Jedná se o významný nárůst, v roce 2007 byly tyto náklady 137,10 tis. Kč, tj. necelá 3 % z celkových nákladů.

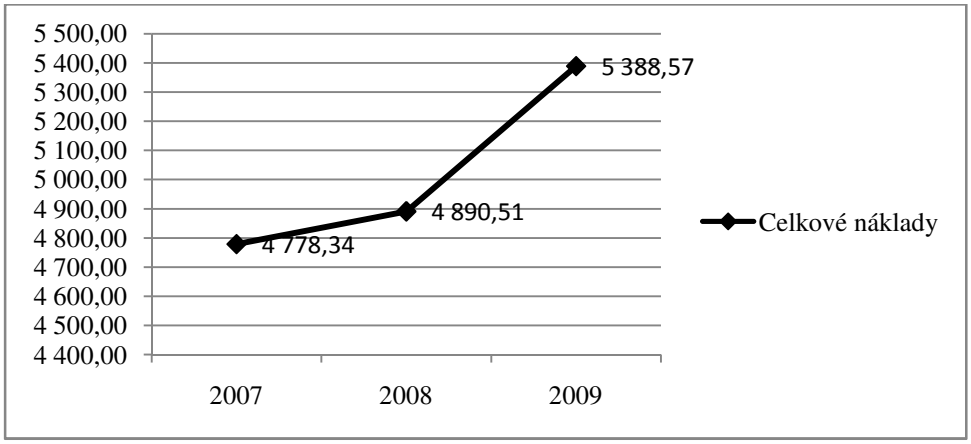
Za zmínku také stojí položka ostatní služby, ta vykazovala v letech 2007 a 2008 téměř stejné hodnoty, v roce 2009 pak došlo k nárůstu o 29 % oproti předchozímu roku, což znamenalo nárůst o 1 % podílu na celkových nákladech organizace. V těchto nákladech jsou zahrnuty mimo jiné výdaje za telefony, různé semináře a školení zaměstnanců.

Opravy a udržování dosáhly nejvyšší hodnoty v roce 2007, kdy došlo k rozsáhlým úpravám a opravám šatny. V letech 2008 a 2009 tyto náklady klesly a tvořily přibližně 2 % z celkových nákladů.

Ostatní náklady organizace tvoří dohromady méně než 2 % z celkového objemu nákladů, je zde patrný rostoucí trend ve všech 3 letech.

I přesto, že u některých nákladových položek došlo k poklesu, většina nákladů organizace ve sledovaných 3 obdobích vzrostla, což způsobilo růst celkových nákladů. Tento rostoucí trend zachycuje následující graf.

Graf č. 4 – Celkové náklady v hlavní činnosti (v tis. Kč)



Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Výnosy

Výnosy organizace tvoří zejména:

- tržby z prodeje vlastních služeb,
- příspěvky a dotace na provoz.

Úplný výčet výnosů s uvedením jejich výše je uveden v následující tabulce.

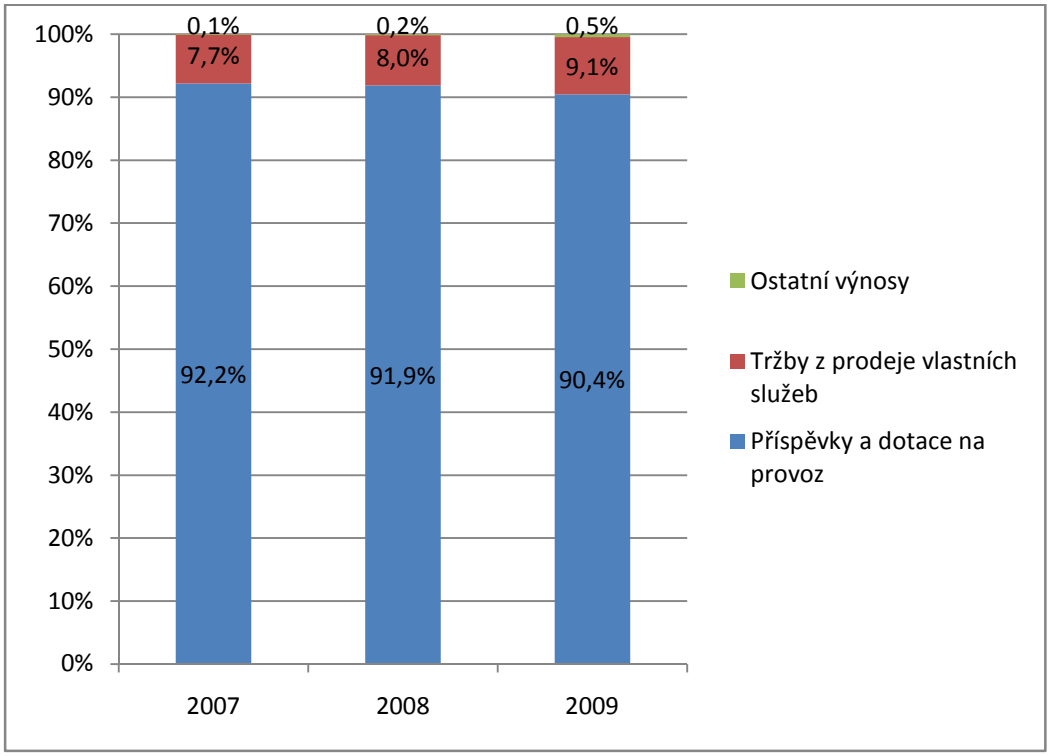
Tabulka č. 2 – Výnosy v hlavní činnosti (v tis. Kč)

Účet	Položka	2007	2008	2009
602	Tržby z prodeje vlastních služeb	366,44	391,88	491,24
644	Úroky	5,49	8,08	4,21
648	Zúčtování fondů	0	0	9,83
649	Jiné ostatní výnosy	0	0	10,83
691	Příspěvky a dotace na provoz	4380,32	4515,41	4873,41
Celkem		**4752,25**	**4915,38**	**5389,52**

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

V následujícím grafu je znázorněn procentuální podíl jednotlivých položek na celkových výnosech.

Graf č. 5 – Struktura výnosů v hlavní činnosti



Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Z tabulky i grafu je zřejmé, že největší část výnosů je tvořena příspěvky a dotacemi na provoz, a to více než 90 %. V absolutní výši měly tyto příspěvky rostoucí trend, v relativním vyjádření došlo k velmi mírnému poklesu jejich podílu na celkových výnosech organizace.

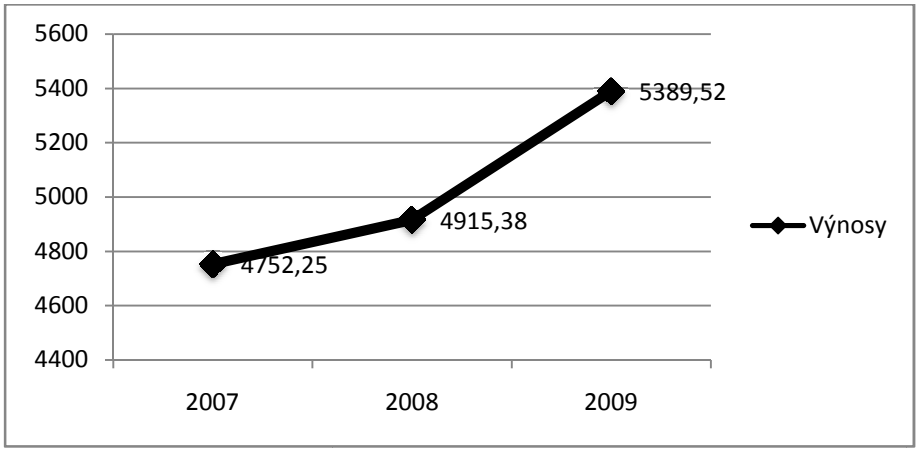
Poskytovatelem těchto příspěvků je obec Majetín a Krajský úřad Olomouckého kraje. Příspěvky od obce byly rozděleny mezi základní školu, mateřskou školu a školní jídelnu. Část příspěvku byla v letech 2007 a 2008 využita také v doplňkové činnosti školy. Peněžní prostředky od krajského úřadu jsou určeny zejména na mzdy, odvody sociálního a zdravotního pojistného z mezd a na různé semináře, školení a učební pomůcky.

Druhým nejvýznamnějším výnosem byly tržby z prodeje vlastních služeb, které tvořily necelých 10 % z celkových výnosů a ve sledovaném období měly růstovou tendenci. Jsou zde zahrnuty příjmy ze stravného, různé poplatky v mateřské škole, školní družině, poplatky žáků za plavecké kurzy a nájemné.

Ostatní výnosy tvořily méně než jedno procento z celkových výnosů. Jednalo se především o úroky a v roce 2009 navíc také zúčtování fondů a jiné ostatní výnosy.

Růstový trend celkových výnosů je opět znázorněn v následujícím grafu.

Graf č. 6 – Celkové výnosy v hlavní činnosti (v tis. Kč)



Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Výsledek hospodaření

Porovnáním celkových nákladů a výnosů organizace získáme výsledek hospodaření, který je uveden v následující tabulce.

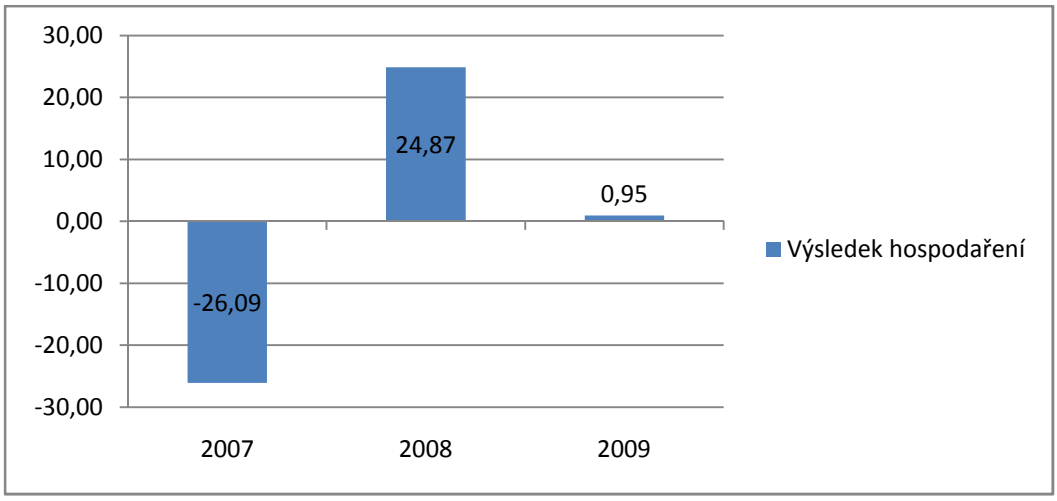
Tabulka č. 3 – Výsledek hospodaření v hlavní činnosti (v tis. Kč)

Položka	**2007**	**2008**	**2009**
Výnosy	4 752,25	4 915,38	5 389,52
Náklady	4 778,34	4 890,51	5 388,57
Výsledek hospodaření	**-26,09**	**24,87**	**0,95**

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Pro lepší představu je výsledek hospodaření v jednotlivých letech zachycen také graficky.

Graf č. 7 – Výsledek hospodaření v hlavní činnosti (v tis. Kč)



Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Výsledek hospodaření má kolísavý charakter. V roce 2007 byla organizace ve ztrátě, o rok později dosáhla zisku a v roce 2009 je její hospodářský výsledek téměř vyrovnaný, resp. organizace dosáhla velmi malého zisku ve výši 950 Kč.

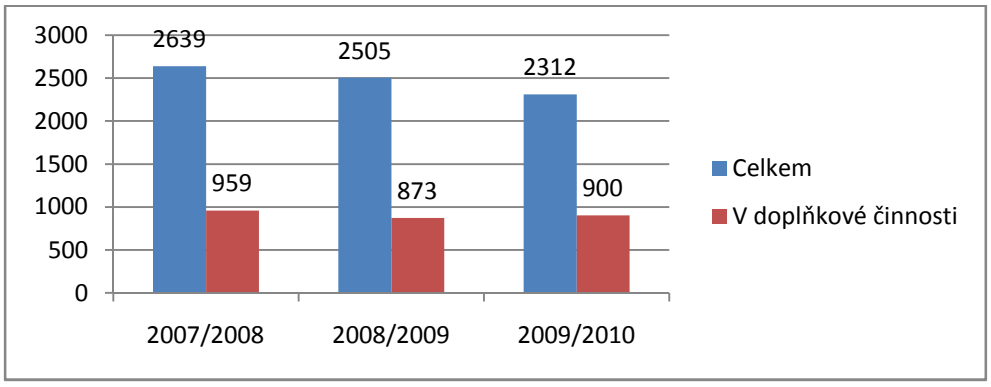
Záporný hospodářský výsledek z roku 2007 byl převeden do následujícího období a o tuto částku byl snížen rozpočet na rok 2008. Zisk, kterého organizace dosáhla v následujícím roce, byl použit na snížení neuhrazené ztráty z minulých let.

7.3. Doplňková činnost

Předmětem doplňkové činnosti Základní školy a mateřské školy Majetín je na základě zřizovací listiny organizace, poskytování stravování pro veřejnost. Zřizovací listina dále stanoví, že doplňková činnost nesmí narušovat plnění hlavních úkolů organizace a musí být sledována odděleně od hlavní činnosti. Finanční hospodaření této činnosti je upraveno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, § 28, odst. 3.

Kapacita školní jídelny je 150 jídel denně, přičemž v letech 2007 až 2009 bylo k odběru jídla přihlášeno průměrně 88 žáků ze základní školy, mateřské školy a zaměstnanců organizace. Cizích strávníků bylo průměrně 45. Celková kapacita kuchyně tak byla využita na 89 %. Počet vydaných a odebraných obědů za jeden měsíc je uveden v následujícím grafu, přičemž množství vydaných obědů v rámci doplňkové činnosti se ve sledovaném období pohybovalo v rozmezí 34 – 39 % z celkového počtu vydaných obědů.

Graf č. 8 – Počty vydaných obědů za říjen daného školního roku



Zdroj: Výkaz o činnosti zařízení školního stravování za roky 2007 – 2009

Výsledek hospodaření

V následující tabulce jsou uvedeny celkové náklady a výnosy v doplňkové činnosti a dosažený výsledek hospodaření. Organizace ve sledovaných obdobích hospodařila s vyrovnaným rozpočtem, přehlédneme-li zanedbatelný zlepšený výsledek hospodaření ve výši 10 Kč v roce 2007.

Tabulka č. 4 – Výsledek hospodaření v doplňkové činnosti (v tis. Kč)

Položka	**2007**	**2008**	**2009**
Výnosy	459,15	492,69	327,83
Náklady	459,14	492,69	327,83
Výsledek hospodaření	**0,01**	**0**	**0**

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Největší nákladovou položkou byla spotřeba materiálu, která tvořila průměrně téměř 45 % všech nákladů a zahrnovala zejména potraviny. Další velkou část nákladů tvořily mzdové náklady, průměrně 32 % z celkových nákladů. Mezi ostatními náklady byla spotřeba energie, opravy a udržování, ostatní služby, zákonné sociální pojištění, zákonné sociální náklady a ostatní sociální náklady.

Výnosy byly v letech 2007 a 2008 tvořeny tržbami z prodeje služeb (průměrně 80 %) a příspěvky a dotacemi na provoz (průměrně 20 %). V roce 2009 tvořily výnosy pouze tržby z prodeje služeb.

7.4. Fondy

Organizace má zřízeny následující fondy, jejichž výše je uvedena v následující tabulce.

Tabulka č. 5 – Stavy fondů k 31. 12. daného roku (v tis. Kč)

Fond	**2007**	**2008**	**2009**
Fond odměn	18,31	18,31	18,31
Fond kulturních a sociálních potřeb	14,73	27,38	40,70
Fond rezervní	4,48	4,48	0
Fond reprodukce majetku (investiční fond)	0	5,35	0

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty za roky 2007 – 2009

Výše fondu odměn byla ve všech 3 letech stejná, a to 18,31 tis. Kč. Tyto peněžní prostředky by mohly být v případě potřeby použity zejména při překročení stanoveného objemu finančních prostředků určených na platy zaměstnanců.

Fond kulturních a sociálních potřeb byl v jednotlivých letech navyšován, a to z původních 14,73 tis. Kč v roce 2007, na 40,70 tis. Kč v roce 2009. Celkový nárůst byl tedy 25,97 tis. Kč.

V letech 2007 a 2008 nedošlo u rezervního fondu k žádným změnám, zůstatek účtu byl v obou letech 4,48 tis. Kč. V roce 2009 došlo k čerpání fondu a to v celé výši.

Fond reprodukce majetku vykazoval nenulový zůstatek pouze v roce 2008, a to ve výši odpisů z nově pořízené myčky. Zaúčtované odpisy roku 2009 byly na konci období zúčtovány do výnosů, aby se organizace nedostala do ztráty způsobené odpisy. Současně došlo také k čerpání fondu, který tak na konci roku 2009 vykazoval nulový zůstatek.

Závěr

Tématem mé bakalářské práce byla „Analýza hospodaření příspěvkové organizace Základní škola a mateřská školy Majetín za roky 2007 – 2009“. Mým cílem bylo nastínit základní principy hospodaření příspěvkových organizací a ukázat je na konkrétním příkladu.

V první části jsem se věnovala obecnému vymezení neziskových organizací. Přestože je pojem „nezisková organizace“ velmi často používán, jeho přesná definice zatím neexistuje. Jedná se o organizace, které nejsou zakládány za účelem zisku a v případě, že zisku dosáhnou, musí být použit pro další činnost organizace.

Druhá část byla zaměřena na příspěvkové organizace. Ty jsou zakládány buď organizační složkou státu, nebo územním samosprávným celkem. Své služby poskytují většinou zdarma, příp. za ceny, které nepokrývají jejich skutečné náklady, a proto nemohou být provozovány na principu samofinancování. Kromě hlavní činnosti mohou provozovat i činnost vedlejší, která však musí být zisková a nesmí negativně ovlivňovat hlavní činnost organizace.

Novinkami v účetnictví příspěvkových organizací jsou zejm. změny v účtování fondů, zavedení nových účtů opravných položek, závazné účtování v podrozvahové evidenci, oceňování prodávaného majetku reálnou hodnotou, vytvoření některých nových syntetických účtů a nově vymezený obsah a struktura výkazů účetní závěrky a nová povinnost sestavovat Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu pro účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu.

Závěrečná praktická část této bakalářské práce se zabývá konkrétní příspěvkovou organizací Základní škola a mateřská škola Majetín. Součástí této organizace je 1. stupeň základní školy, mateřská škola, školní družina a školní jídelna. Analýzu hospodaření jsem provedla za roky 2007 až 2009. Nejprve jsem se věnovala hlavní činnosti školy, posléze její činnosti doplňkové.

Největšími náklady v hlavní činnosti jsou jednoznačně mzdové náklady, které tvoří více než polovinu celkových nákladů a mají rostoucí trend ve všech třech obdobích. Druhou největší položkou je zákonné sociální pojištění následované spotřebou materiálu. Významným nákladem je také spotřeba energie, jejíž podíl na celkových nákladech ve

sledovaném období vzrostl z necelých 3 % na rovných 7 %. Celkové náklady mají rostoucí trend, v roce 2008 byl meziroční růst 2,3 %, v roce 2009 pak dokonce 10 %.

Výnosy organizace jsou tvořeny zejména tržbami z prodeje vlastních služeb a příspěvky a dotacemi na provoz. Společně tvoří více než 99 % všech výnosů a zbylé necelé 1 % obsahuje výnosové úroky, zúčtování fondů a jiné ostatní výnosy. Příspěvky a dotace na provoz poskytuje jednak zřizovatel organizace, tj. obec Majetín, a dále také Krajský úřad Olomouckého kraje. Celkové výnosy mají podobně jako náklady rostoucí tendenci.

Ve sledovaném období výsledek hospodaření značně kolísal. V roce 2007 byla organizace ve ztrátě, následně v roce 2008 dosáhla organizace zisku a v roce 2009 byl výsledek hospodaření téměř vyrovnaný. Škola v posledním roce také využila možnosti zúčtovat do výnosů odpisy za nově pořízenou myčku, aby se z důvodu těchto nákladů nedostala do ztráty.

Doplňkovou činností školy je poskytování stravování pro veřejnost. Největší nákladovou položkou byla spotřeba materiálu, v níž jsou zahrnuty zejména potraviny, a která tvořila průměrně téměř 45 % všech nákladů. Druhou největší položkou byly mzdové náklady, průměrně 32 % z celkových nákladů. Výnosy zahrnovaly tržby z prodeje služeb a v roce 2007 a 2008 také příspěvky a dotace na provoz od zřizovatele. Výsledek hospodaření byl ve sledovaném období vždy vyrovnaný.

Celkově hodnotím hospodaření školy jako dobré. I přesto, že její hospodářský výsledek značně kolísá, v posledních dvou letech byla organizace v zisku a daří se jí snižovat neuhrazenou ztrátu minulých let. Doplňková činnost školy neprodukuje zisk, který by mohla škola využít ve své hlavní činnosti, ale zároveň hlavní činnost negativně neovlivňuje.

Domnívám se, že organizace nebude ani v budoucnosti dosahovat závratných zisků, ale její vývoj bude podobný tomu dosavadnímu. Musíme však přihlédnout k faktu, že hlavním účelem školy není zisk, ale poskytování výchovy a vzdělávání žáků a tento úkol plní organizace velmi dobře. A právě z tohoto důvodu se přikláním ke kladnému hodnocení jejího hospodaření.

Použitá literatura

Klasická

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha: Oeconomica, 2006. 231 s. ISBN 80-245-1068-5.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Výklad účetnictví příspěvkových organizací*. Praha: INTES, 2000. 267 s. ISBN 8026856952.

NOVOTNÝ, Jiří. *Ekonomika a řízení neziskových organizací: zejména nevládních organizací*. Praha: Oeconomica, 2004. 155 s. ISBN 80-254-0792-7.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2006. 231 s. ISBN 80-7263-343-0.

STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: Computer press, a.s., 2008. 501 s. ISBN 978-80-251-1910-5.

TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. Praha: Oeconomica, 2007. 122 s. ISBN 978-80-245-1246-4.

Elektronická

MÁČE, Miroslav. *Účetní metodika* [online]. Asseco, Czech Republic, a.s., 2009 [cit. 2010-03-21]. Dostupné z WWW: <http://fenix.asseco.cz/files/legislativnipomoc/Metodika%202010.pdf>.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Dlouhodobý majetek*. 2010 [cit. 2010-05-02]. Dostupné z WWW: <http://kfua.vse.cz/media/predmety/1FU304/DM.pdf>.

Odůvodnění změn v syntetických účtech v účtové osnově k 1. 1. 2010. Dostupné z WWW: <http://www.smocr.cz/data/files/505priloha-oduvodneni.doc>.

Příklady účtování pro obecní a krajské příspěvkové organizace od 1. 1. 2010, s. 10, Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53367.html>.

Právní stát [online]. 2006 [cit. 2010-03-08]. Iuridictum.pecina.cz. Dostupné z WWW: <http://iuridictum.pecina.cz/w/Právní_stát>.

Mfcr.cz [online]. 2010 [cit. 2010-04-06]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53367.html>.

Mfcr.cz [online]. 2010 [cit. 2010-04-06]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_53364.html>.

Msmt.cz [online]. 2006 [cit. 2010-03-20]. Školská reforma. Dostupné z WWW: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/skolskareforma>.

Zákony a vyhlášky

Zákon č. 27/2010 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících předpisů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Interní materiály školy
(za roky 2007 – 2009)

Organizační řád malotřídní školy Základní školy a mateřské školy Majetín

Plán práce

Vlastní hodnocení školy

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz o základní škole

Výkaz o mateřské škole

Výkaz o činnosti zařízení školního stravování

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Náklady v hlavní činnosti (v tis. Kč) 22
Tabulka č. 2 – Výnosy v hlavní činnosti (v tis. Kč) 25
Tabulka č. 3 – Výsledek hospodaření v hlavní činnosti (v tis. Kč) 27
Tabulka č. 5 – Výsledek hospodaření v doplňkové činnosti (v tis. Kč) 28
Tabulka č. 6 – Stavy fondů k 31. 12. daného roku (v tis. Kč) 29

Seznam grafů

Graf č. 1 – Organizační schéma řízení školy 20
Graf č. 2 – Počty dětí v jednotlivých obdobích 21
Graf č. 3 – Struktura nákladů v hlavní činnosti 23
Graf č. 4 – Celkové náklady v hlavní činnosti (v tis. Kč) 24
Graf č. 5 – Struktura výnosů v hlavní činnosti 25
Graf č. 6 – Celkové výnosy v hlavní činnosti (v tis. Kč) 26
Graf č. 7 – Výsledek hospodaření v hlavní činnosti (v tis. Kč) 27
Graf č. 8 – Počty vydaných obědů za říjen daného školního roku 28

Seznam příkladů

Příklad č. 1 17