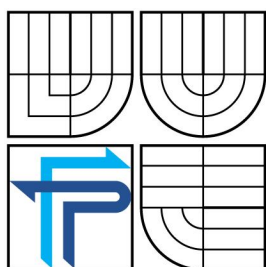


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF ECONOMICS

NÁVRH NA ZLEPŠENÍ HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

THE PROPOSAL FOR IMPROVEMENT ECONOMY OF A SEMI-BUDGETARY
ORGANIZATION

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

BC. IVA KREJČÍŘOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

ING. EVA LAJTKEPOVÁ, PH.D.

BRNO 2009

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá neziskovými organizacemi a hlavními způsoby jejich financování. Informuje o použití vhodných ukazatelů finanční analýzy a obsahuje návrhy na zlepšení hospodaření konkrétní příspěvkové organizace.

Abstract

The master's thesis is concerned with non-profit organizations and main ways of their funding. The thesis acquaints with the usage of suitable indicators of financial analysis and includes proposals for improvement in economy of the concrete semi-budgetary organization.

Klíčová slova

Nezisková organizace, příspěvková organizace, dotace, rozpočet, příspěvek.

Key words

Non-profit-making organization , semi-budgetary organization, dotation , budget, allowance.

Bibliografická citace

KREJČÍŘOVÁ, I. *Návrh na zlepšení hospodaření příspěvkové organizace* . Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 117 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně pod vedením své vedoucí diplomové práce. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

Brno, květen 2009

Podpis.....

Poděkování

Touto cestou bych chtěla poděkovat své vedoucí diplomové práce, paní Ph.D. Ing. Evě Lajtkepové, za její vedení a cenné rady při zpracování diplomové práce. Dále děkuji paní Ing. Pavle Stejskalové, ředitelce SOŠ a SOU obchodní Brno, a Ing. Ondrovi Žižlavskému za poskytnutí veškerých informací potřebných pro zpracování praktické části.

Iva Krejčířová

OBSAH

ÚVOD	8
1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE	10
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	12
2.2 Rozdělení neziskových organizací.....	13
2.3 Zdaňování neziskových organizací.....	16
2.3.1 Daň z příjmů	17
2.3.2 Daň z přidané hodnoty	19
2.3.3 Silniční daň	20
2.3.4 Daň z nemovitostí	22
2.3.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	24
2.4 Účetnictví a kalkulace	25
2.4.1 Účetnictví neziskových organizací	26
2.4.2 Kalkulace	28
2.5 Získávání finančních prostředků.....	31
2.5.1 Zdroje financování	32
2.6 Příspěvkové organizace.....	34
2.6.1 Účetnictví příspěvkové organizace	36
2.6.2 Zdanění.....	37
3 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE	39
3.1 Základní údaje o vybraném subjektu	39
3.1.1 Získávání finančních prostředků.....	40
3.2 Finanční analýza neziskové organizace	43
3.2.1 Ukazatele finanční analýzy.....	44
3.2.2 Ukazatele autarkie	45
3.2.3 Ukazatele rentability	48
3.2.4 Ukazatele likvidity	52
3.2.5 Ukazatele aktivity.....	56
3.2.6 Ukazatele financování	59
3.2.7 Ukazatel investičního rozvoje nebo útlumu	63
3.2.8 Ukazatele produktivity	64

4 ZHODNOCENÍ A NÁVRHY NA ZÁKLADĚ ROZPOČTŮ A FINANČNÍ ANALÝZY	68
ZÁVĚR	74
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	76
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	78
SEZNAM PŘÍLOH	80
SEZNAM TABULEK	81

ÚVOD

V České republice existuje mnoho organizací, které jsou zakládány na neziskovém principu. Základním rysem všech těchto organizací je, že hlavním předmětem jejich činnosti není podnikání. Jedná se o organizace, které mohou být zakládány státem, územní samosprávou nebo soukromým subjektem. Důraz je u nich kladen na výsledky hlavní činnosti, a výše příjmů z něj stojí obvykle až na druhém místě.

Rozdělení neziskových organizací je asi nejpřesněji vymezeno v zákoně o dani z příjmů. Uvádí se i jejich další rozdělení, ať už se jedná o rozlišení podle předmětu jejich činnosti, zřizovatele či zakladatele, nebo podle práva, jak mohou vznikat.

Stejně jako podnikatelské subjekty musí i neziskové organizace vést účetnictví a řídit se daňovými zákony. Účetnictví je uspořádaná soustava informací, která v peněžním vyjádření zachycuje, měří a hodnotí hospodářskou činnost příslušného subjektu. Zachycuje stav a pohyb majetku a závazků, náklady a výnosy, příjmy a výdaje a výsledek hospodaření.

Daňové povinnosti neziskových organizací upravují příslušné daňové zákony. I v České republice se uplatňuje daňové zvýhodnění pro neziskové organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Tyto organizace jsou v České republice poplatníkem daní, pokud se vyskytuje předmět příslušné daně. U některých daní jsou i plátcem daně, například u DPH, daně z příjmů ze závislé činnosti v případě svých zaměstnanců apod. Daňové zvýhodnění se uplatňuje zpravidla formou osvobození, míru daňového zvýhodnění upravují jednotlivé daňové zákony.

Druh financování neziskových organizací může významně ovlivnit jejich fungování. Zdroje financování by měly být stabilní a mělo by se dát na ně spolehnout, aby činnost organizace nebyla v žádných směrech omezována. Způsobů, jak získat finanční prostředky není mnoho, ale je třeba využít všech možností, které jsou k dispozici.

S fungováním organizace souvisí i efektivní hospodaření se svěřenými prostředky plynoucími zejména z veřejných rozpočtů. Předpokladem jejich efektivního využívání je takové řízení neziskové organizace, která se opírá o znalost její úrovně hospodaření. Jako nástroj tohoto měření slouží finanční analýza, která může mít pro neziskové organizace velký význam. Pomocí ní je možné odhalit slabá místa v hospodaření, je možné porovnávat výsledky podobných subjektů, případně řešit změny ve vytvářených produktech, poskytovaných službách, aby nejlépe vyhovovaly potřebám občanů.

Finanční analýza a rozbor skutečných rozpočtů byl proveden u konkrétní příspěvkové organizace, SOU a SOŠ obchodní, se sídlem v Brně. Tato organizace vykonává jak činnost hlavní, tak i činnost vedlejší. Do vedlejší činnosti je zahrnut provoz školní jídelny a domova mládeže.

1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

V dnešní době existuje mnoho organizací, jejichž předmětem činnosti není dosažení zisku, ale působí na neziskovém principu. Jejich zřizovatelem může být stát, územní samospráva nebo i soukromý subjekt.

Nejen u nově vzniklé neziskové organizace, ale i neziskové organizace, která funguje již delší dobu, vznikají problémy, kde vzít dostatek finančních prostředků a jak je správně použít. Způsobů, jak získat finanční prostředky, není mnoho, a proto jedním z cílů práce bude ukázat všechny možnosti, jak tyto prostředky získat. Pokud organizace dostává peněžní prostředky formou dotací a příspěvků ze státního rozpočtu, musí být použity jen na ty účely, na které byly poskytnuty. Mezi další způsoby získávání finančních prostředků patří příjem darů a dotací od právnických nebo fyzických osob, vybírání členských příspěvků, příjmy z různých výnosů, z vlastní činnosti a doplňkové činnosti. Mohou také využít metody fundraisingu, získávání finančního obnosu určeného k určitému cíli. Tato metoda je sice známá spíše v zahraničí a u nás není příliš využívána, ale mohla by mnoha neziskovým organizacím pomoci při získání potřebných peněžních prostředků.

V České republice je spousta organizací, které jsou zřizovány samosprávnými celky – kraji nebo obcemi. Tyto organizace hospodaří se svěřenými prostředky plynoucími zejména z veřejných rozpočtů. Předpokladem efektivního využívání těchto prostředků je znalost jejich úrovně hospodaření. Proto je v práci popsána finanční analýza SOŠ a SOU obchodního sídlícího v Brně, která je přímo sestavena pro tento typ neziskových organizací. Ukazatelé finanční analýzy jsou u sledované školy počítány za pět let, pro efektivní zobrazení stavu jednotlivých ukazatelů, porovnání jednotlivých let a určení, zda se některý z ukazatelů školy v určitém roce zvýšil či snížil, popřípadě zlepšil či zhoršil.

Každý z ukazatelů bude jednoduše popsán, ukázána data, z kterých bylo při výpočtu vycházeno, a interpretace dosaženého výsledku. Finanční analýza tohoto

sledovaného subjektu nám má pomoci odhalit slabá místa v hospodaření, výsledky této analýzy můžeme porovnat s výsledky podobných subjektů a případně řešit změny ve vytvářených produktech a poskytovaných službách, aby nejlépe vyhovovaly potřebám občanů.

Diplomová práce je zaměřena na zhodnocení hospodaření školy, kdy po analýze skutečných rozpočtů a výpočtu již zmiňované finanční analýzy by se mělo dospět k návrhům, jak správně získané finanční prostředky použít, a kde je možnost získat další zdroje k financování. Vše se pro přehlednost rozdělí do tabulek podle způsobu získávání finančních zdrojů, aby bylo možné porovnat, které položky jsou nejvíce finančně zatíženy a z jakých míst jsou získávány.

Hlavním cílem práce je na základě výpočtu vybraných ukazatelů finanční analýzy a rozboru skutečných rozpočtů konkrétní příspěvkové organizace zhodnocení jejího hospodaření. Následným krokem je určení možností získání dalších finančních prostředků a návrhy jak se získanými finančními prostředky co nejefektivněji hospodařit.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

2.1 Vznik neziskových organizací

Charakteristickým rysem všech neziskových organizací je skutečnost, že hlavním předmětem jejich činnosti není podnikání. Jsou to organizace, o jejichž činnost je jiný zájem, ať už státu, společnosti nebo určité skupiny lidí. Jsou založeny za účelem provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení. Je zde kladen větší důraz na důležitost výsledků hlavního poslání, přičemž výše příjmů z něj stojí obvykle až na druhém místě.

Tyto organizace nemusí být vždy nutně neziskové, i když nejsou zřízeny proto, aby zisku dosahovaly. Mezi neziskové organizace jsou zařazeny i obce, kraje a státní fondy, u kterých převažuje charakter veřejné správy a služby, nelze však vyloučit i činnosti podnikatelského charakteru. Zákon o daních z příjmů vylučuje z okruhu neziskových organizací obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Vznik, činnost, hospodaření a případný zánik jednotlivých nevýdělečných organizací je legislativně upraven zvláštními zákony.

Je možné říci, že organizace, která není zřízena nebo založena za účelem podnikání, musí být právnickou osobou. V žádném případě není možné, aby se za tzv. neziskový subjekt považovala osoba fyzická. Neziskové organizace jsou tedy právnické osoby, které mají svého zřizovatele a jsou vedeny v seznamu ekonomických subjektů, který vede Český statistický úřad.

2.2 Rozdělení neziskových organizací

Členění neziskových organizací je různé a bere v úvahu různá hlediska. Nejčastěji se člení z hlediska vlastnictví, zakládání, činnosti a rušení organizací buď podle veřejného práva, nebo podle práva soukromého, dále podle zakladatele, podle hlediska, zda výstupy těchto organizací slouží jen vlastním členům – neziskové zájmové organizace, nebo zda výstupy jsou určeny široké veřejnosti – veřejně prospěšné neziskové organizace. Mohou se členit i podle způsobu financování a podle dalších hledisek.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v § 18, odst. 8 vymezuje právnické osoby, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání¹:

- obce,
- kraje jako vyšší územní samosprávné celky,
- organizační složky státu, obcí a krajů,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- nadace a nadační fondy,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- politické strany a politická hnutí,
- zájmová sdružení právnických osob mající právní subjektivitu,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- komory a jiné neziskové organizace, které vznikají podle zvláštních předpisů.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dalším způsobem členění může být podle předmětu jejich činnosti:

Tabulka 1. Organizace podle předmětu činnosti

Mezinárodní klasifikace neziskových organizací ICNPO	Systém klasifikace netržních činností OSN COPNI	Odvětvová klasifikace ekonomických činností (nevýrobních) OKEČ
1. Kultura, sport a volný čas	1. Rekreační, kulturní služby	92. Rekreační, kulturní a sportovní činnost
2. Vzdělávání a výzkum	2. Vzdělávací služby, výzkum	80. Školství 73. Výzkum
3. Zdravotnictví	3. Služby zdravotnické	85.1 Zdravotnictví
4. Sociální služby	4. Sociální služby	85.3 Sociální služby 75 Kolektivní a individuální sociální služby a soc. politiky
5. Přírodní a životní prostředí		
6. Komunitní rozvoj a bydlení		
7. Občanskoprávní osvěta a polit. organizace		
8. Dobročinnost		
9. Mezinárodní nadační aktivity		
10. Náboženství a církve	5. Náboženství a církve	
11. Odbory a profesní spolky	6. Organizace profesní, odborářské a občanská sdružení	91. Činnost společenských organizací (odborné, politické strany, církve a profesní spolky)
12. Nespecifikované, ostatní	7. Ostatní služby, smíšené a nespecifikované	93. Ostatní osobní služby

Pramen: Rektořík, J. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd., 2007, str. 42

Pro neziskové organizace je významnou charakteristikou, kdo je jejich zřizovatelem či zakladatelem:

- **stát a územní samospráva** – hovoří se o vládních neziskových organizacích,
- **soukromý subjekt, církev, nadace** apod. – jedná se o nevládní neziskové organizace.

Rozlišení typu neziskových organizací a rozlišení podle zřizovatele má význam. Napojení hospodaření veřejnoprávní neziskové organizace, v ČR nejčastěji organizační složky nebo příspěvkové organizace, na veřejný rozpočet svého zřizovatele je velmi intenzivní.

Napojení hospodaření obecně prospěšné společnosti na veřejný rozpočet je závislé na tom, kdo je jejím zakladatelem. Pokud je jím například obec, tak finanční vztahy k rozpočtu obce mohou být objemově významné a obec ze svého rozpočtu může poskytovat takové organizaci i významný objem dotací. Jestliže je zakladatelem obecně prospěšné společnosti jiný subjekt, je finanční vztah k veřejnému rozpočtu méně intenzivní. Finanční zdroje z rozpočtové soustavy by měly být pouze doplňkovým zdrojem financování potřeb těchto organizace. Podobně je tomu v případě ostatních typů soukromoprávních neziskových organizací.

Další významnou charakteristikou pro odlišení typu neziskové organizace je vlastnictví, vlastnická práva a podle jakého práva nezisková organizace vznikne²:

- **veřejnoprávní neziskové organizace** – založené veřejnou správou. Do této skupiny patří:
 - tzv. **organizační složky**, které nemají právní subjektivitu,
 - **příspěvkové organizace** s právní subjektivitou, které zřizuje stát, obec nebo kraje,

² Tetřevová, L. *Veřejná ekonomie*. 1.vyd. Příbram: Professional Publishing, 2008. str. 35

- **obecně prospěšné společnosti** zřizované zpravidla územní samosprávou nebo soukromými subjekty.

- **soukromoprávní neziskové organizace** – jsou zřizované podle soukromého práva a majetek je v soukromém vlastnictví.

Zřizované veřejnoprávní neziskové organizace jsou napojeny svými finančními vztahy na rozpočet svého zřizovatele:

- **dotacemi**,
- **příspěvkem**, tzn. nenávratnými přiděly z rozpočtu zřizovatele,
- **vyúčtování záloh, odvody** do rozpočtů zřizovatele.

Neziskové organizace však zakládají i jiné subjekty. Jedná se o **soukromoprávní neziskové organizace** zřizované podle soukromého práva. Jsou zakládány nikoliv za účelem podnikání, ale pro zabezpečování veřejných služeb na neziskovém principu, buď pro vlastní členy, nebo pro obyvatelstvo, většinou s finanční podporou státu či územní samosprávy.

O dotacích těmto organizacím z příslušného rozpočtu rozhoduje volený orgán na příslušné vládní úrovni. Neziskové organizace mohou být někdy i ziskové. Pokud ojediněle vykáží ve svém hospodaření zisk, nerozdělují ho ani mezi své členy, zaměstnance ani řídicí složku, ale musí ho použít na financování účelu, pro které byly zřízeny.

2.3 Zdaňování neziskových organizací

Daňový režim, resp. daňové povinnosti neziskových organizací, ať už veřejnoprávních – např. příspěvkových organizací, nebo soukromoprávních upravují

příslušné daňové zákony. I v ČR se uplatňuje daňové zvýhodnění pro neziskové organizace, které nebyly založeny či zřízeny za účelem podnikání. Neziskové organizace jsou v ČR poplatníkem daní, pokud se vyskytuje předmět příslušné daně.

U některých daní jsou neziskové organizace i plátcem daně – například u DPH, daně z příjmů ze závislé činnosti v případě poplatníků – svých zaměstnanců apod. Daňové zvýhodnění se uplatňuje jak u daně z příjmů právnických osob, tak i u jiných daní – zpravidla formou osvobození. Míru daňového zvýhodnění upravují pro neziskové organizace jednotlivé daňové zákony.

2.3.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů právnických osob je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Pro účely zdanění daní z příjmů je důležité rozlišení činnosti organizace na hlavní a vedlejší. Pro vymezení hlavní činnosti neziskových organizací se podle uvedeného zákona vychází ze statutů, stanov, zřizovacích nebo zakladatelských listin.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou obecně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. U poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, je předmět vymezen úžeji, dani podléhají v zásadě pouze příjmy z činností, ve kterých dosahují zisku, včetně příjmů z reklamy a z nájemného.

Příjmy, které neziskovým organizacím, jako poplatníkům daně z příjmů vznikají, lze rozdělit³:

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy, které jsou předmětem daně
 - příjmy od daně osvobozené
 - příjmy zdaňované zvláštní sazbou
 - příjmy zdaňované v samostatném základu daně
 - příjmy zahrnované do základu daně z příjmu

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob je povinen podat každý, komu vzniká daňová povinnost v souladu se ZDP. Daňové přiznání se podává i v případě, že účetní jednotka vykazuje daňovou ztrátu nebo základ daně je nulový.

Pro neziskové organizace platí, že nemají povinnost podat daňové přiznání v případě, že nemají příjmy, které jsou předmětem daně, nebo mají pouze příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby. Nevýdělečné organizace, které tyto podmínky splňují, ale nedodržely podmínku využití prostředků získaných snížením základu daně o 30 % ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nich získané výnosy nejsou předmětem daně, jsou povinny daňové přiznání podat a základ daně o nevyužité prostředky navýšit.

Termín pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob je stanoven v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V § 40 tohoto zákona se stanoví, že daňové přiznání se podává **nejpozději do tří měsíců** po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má poplatník povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jeho daňové přiznání na základě plné moci zpracovává daňový poradce, podává daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období⁴.

⁴ Kočí, P. a kol. *Nevýdělečné organizace*. 3.vyd. Praha: Meritum, 2007. str. 89

2.3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Mezi nejdůležitější pojmy u daně z přidané hodnoty patří pojem osoba povinná k dani. Neziskové organizace jsou osobami povinnými k dani pouze tehdy, uskutečňují-li ekonomické činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, činnost vykonává podle zvláštních právních předpisů, a také využití hmotného a nehmotného majetku k získání příjmů.

Samostatně jsou vymezeny obce, kraje, stát a jeho organizační složky a další právnické osoby, které vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, a to jako veřejnoprávní subjekty. K veřejnoprávním subjektům se řadí dále také odborové organizace, církve a náboženské společnosti.

Osoba povinná k dani je povinna se registrovat jako plátce daně z přidané hodnoty po překročení obratu 1 mil. Kč nejdéle za předcházejících 12 kalendářních měsíců. Povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty může neziskové organizaci vzniknout i jako osobě identifikované k dani. Touto osobou se stává nezisková organizace, která uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud pořídí zboží z jiného členského státu v hodnotě nad 326 000 Kč v kalendářním roce⁵.

Zdaňovacím obdobím je⁶:

- kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 milionu Kč,
- kalendářní měsíc, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 milionu Kč.

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Kočí, P. a kol. *Nevýdělečné organizace*. 3.vyd. Praha: Meritum, 2007. str. 110-111

Plátce, jehož obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl částky alespoň 2 miliony Kč, si může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc, pokud tuto změnu oznámí správci daně nejpozději do 31. ledna příslušného roku.

Plátce je povinen vést evidenci o všech skutečnostech vztahujících se k jeho daňové povinnosti. Evidence musí být vedena v takovém členění, aby byla průkazným podkladem pro sestavení daňového přiznání.

Plátce je **povinen do 25 dnů** po skončení zdaňovacího období **podat daňové přiznání**. Daňové přiznání se podává i v případě, že daňovému subjektu nevznikla žádná daňová povinnost.

Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, je povinen podat souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu. Souhrnné hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí kalendářního čtvrtletí současně s daňovým přiznáním.

2.3.3 Silniční daň

Omezený daňový režim u neziskových organizací se využívá také u daně silniční. Tato majetková daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb. o dani silniční, v platném znění. Silniční daní se zdaňují silniční motorová vozidla, která jsou v České republice registrovaná a používána k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti – resp. v přímé souvislosti s podnikáním, nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů⁷.

Předmětem silniční daně u neziskových organizací tedy nejsou ta silniční motorová vozidla, která tato organizace používá pouze k činnostem v rámci poslání, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů. Pokud však organizace

⁷ Zákon č. 16/1993 Sb. o dani silniční, v platném znění

používá vozidlo jak pro neziskovou činnost, tak i pro ziskovou hlavní činnost nebo pro hospodářskou činnost, bude toto vozidlo předmětem daně.

Některá vozidla jsou od této daně generálně osvobozena, např. vozidla požární ochrany nebo zdravotnické služby, vybavená buďto výstražným světlem, nebo údajem v technickém průkazu vozidla.

Daňová povinnost k dani silniční vzniká počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny skutečnosti, pro něž se vozidlo stalo předmětem daně. Daňová povinnost zaniká v kalendářním měsíci, v němž vozidlo již není předmětem daně. Stejným způsobem jako vznik a zánik daňové povinnosti se posuzuje i zánik a vznik nároku na osvobození od daně⁸.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání podává poplatník daně **nejpozději do 31. ledna** za uplynulé zdaňovací období. V daňovém přiznání se uvádějí i vozidla od daně osvobozená (kromě vozidel s méně než 4 koly, jejich přípojných vozidel, vozidel diplomatických a konzulárních). Poplatník je povinen si v daňovém přiznání daň vypočítat.

Poplatník je dále povinen ve lhůtě pro podání přiznání také daň zaplatit. V průběhu zdaňovacího období platí poplatník **zálohy na daň**. Tyto zálohy jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince. Zálohy na daň se vypočítají tak, že se roční sazba daně dělí dvanácti, čímž zjistíme měsíční sazbu. Tato měsíční sazba daně se potom vynásobí počtem měsíců, po které bylo vozidlo předmětem daně za předcházející tři měsíce (u záloh splatných do 15. dubna, 15. července a 15. října) a za předcházející dva měsíce u zálohy splatné do 15. prosince). Zbývající daň (za prosinec) je splatná do 31. ledna následujícího roku. Zálohy na daň se neplatí u vozidel osvobozených od daně.

⁸ Kočí, P. a kol. *Nevýdělečné organizace*. 3.vyd. Praha: Meritum, 2007. str. 117-118

2.3.4 Daň z nemovitostí

Právní úprava je obsažena v zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění. Daň z nemovitostí se dělí na dvě relativně samostatné části – **daň z pozemků a daň ze staveb**. Jak u daně z pozemků, tak i u daně ze staveb existuje v zákoně taxativní ustanovení, podle kterého jsou generálně osvobozeny od daňové povinnosti všechny pozemky i stavby, jež jsou ve vlastnictví neziskových subjektů. Ve většině případů se nárok na toto osvobození uplatní v podaném daňovém přiznání.

Od daně ze staveb jsou osvobozeny např.⁹:

- stavby ve vlastnictví státu,
- stavby ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, které podle mezinárodního práva požívají diplomatických a konzulárních výsad a imunity,
- stavby, byty a samostatné nebytové prostory spravované Pozemkovým fondem České republiky,
- stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
- stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností.

Od daně z pozemků jsou osvobozeny např.:

- pozemky ve vlastnictví státu,
- pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí,
- pozemky spravované Pozemkovým fondem České republiky,
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím,

⁹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění

- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,
- pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy.

Zdaňovacím obdobím pro daň z nemovitostí je **kalendářní rok**. Rozhodným okamžikem pro stanovení daňové povinnosti je **1. leden** zdaňovacího období¹⁰.

Daňové přiznání je poplatník povinen podat **do 31. ledna** zdaňovacího období. Pokud však poplatník podal daňové přiznání k dani z nemovitosti v některém předchozím zdaňovacím období a nedošlo k žádné změně okolností rozhodných pro vyměření daně, daňové přiznání se nepodává.

Pokud ke změně došlo, je poplatník povinen podat dílčí daňové přiznání, v němž uvede změny, které nastaly, a vyčíslí nově celkovou daňovou povinnost. Nepřesáhne-li roční daň z nemovitostí částku 5 000 Kč, je daň splatná do 31. května běžného zdaňovacího období. U poplatníků, kteří provozují zemědělskou výrobu a chov ryb, je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to do 31. srpna a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období. U ostatních poplatníků je daň splatná ve dvou stejných splátkách, a to do 31. května a 30. listopadu běžného zdaňovacího období.

Pokud je daň z nemovitosti nižší než 30 Kč, poplatník je povinen daňové přiznání k dani z nemovitosti podat, správce daně daň vyměří, ale nepředepíše, a poplatník daň neplatí.

¹⁰ Kočí, P. a kol. *Nevýdělečné organizace*. 3.vyd. Praha: Meritum, 2007. str. 125-126

2.3.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Právní úprava je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění. Poplatníky se stávají neziskové organizace tehdy, nabývají-li majetek dědictvím nebo darováním, nebo prodávají-li nemovitý majetek. Pravděpodobnost zdanění však v praxi není příliš častá, zákon umožňuje rozsáhlá osvobození. Nárok na osvobození si neziskové organizace musí uplatnit v podaném daňovém přiznání.

Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen přechod nebo převod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví ČR, pokud s majetkem státu hospodaří organizační složky státu, ústřední orgány, státní fondy, příspěvkové organizace zřizované státem.

Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku např.¹¹:

- Českou republikou, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku Českou republikou,
- územními samosprávnými celky a jimi zřízenými příspěvkovými organizacemi,
- dobrovolnými svazky obcí,
- veřejnými výzkumnými institucemi,
- veřejnými vysokými školami,
- veřejnými neziskovými ústavními zdravotnickými zařízeními.

Poplatník má povinnost podat **daňové přiznání** k dani dědické a k dani darovací **do 30 dnů ode dne**, kdy:

- nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení, jde-li o daň dědickou,

¹¹ Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění

- došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu nebo byl poskytnut movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch do ciziny, jde-li o daň darovací,
- byla daňovému subjektu doručena smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti nebo o bezúplatném zřízení práva odpovídajícího věcnému břemeni s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo nabyla účinnosti smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí, jde-li o daň darovací.

Poplatník je povinen podat místně příslušnému správci daně **přiznání k dani** z převodu nemovitostí nejpozději **do konce třetího měsíce** následujícího po měsíci, v němž:

- byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí,
- nabyla účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí,
- bylo vydáno potvrzení o nabytí vlastnictví k vydražené nemovitosti ve veřejné dražbě nebo nabylo právní moci rozhodnutí o příklepu a bylo zapláceno nejvyšší podání při výkonu rozhodnutí nebo exekuci,
- nabylo právní moci rozhodnutí nebo byla daňovému subjektu doručena jiná listina, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti, nejedná-li se o úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti uvedený v písmenech a) až c).- nabylo právní moci rozhodnutí osvědčující vlastnický vztah daňového subjektu k nemovitosti.

2.4 Účetnictví a kalkulace

V každé organizaci se k řízení veškerých činností využívá informací. Zpravidla jde o číselné, slovní i jiné údaje zjišťované pomocí různých metod, přičemž musí být

pravdivé, věrohodné a včasné. Ekonomickými informacemi se v organizacích neziskového sektoru zabývá informační soustava, která je tvořena pěti obory¹²:

- kalkulace,
- rozpočetnictví,
- statistika,
- operativní evidence,
- účetnictví.

2.4.1 Účetnictví neziskových organizací

Účetnictví je uspořádaná soustava informací, která v peněžním vyjádření zachycuje, měří a hodnotí hospodářskou činnost příslušného subjektu. Zachycuje stav a pohyb majetku a závazků, náklady a výnosy, příjmy a výdaje a výsledek hospodaření účetní jednotky. Neoddělitelnými vlastnostmi účetnictví jsou systematičnost a nepřetržitost účetních zápisů, jednotné peněžní vyjádření jevů a doložení každého zápisu účetním dokladem. Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění jsou účetními jednotkami všechny právnické osoby a fyzické osoby, které vykonávají podnikatelskou nebo jinou činnost podle zvláštních předpisů. Zákon stanoví účetní zásady, obsah účetní dokumentace, obsah účetních zápisů a účetních knih. Vymezuje obsah účetní závěrky, určuje způsob oceňování, provádění inventarizace majetku a závazků a úschovu účetních písemností. Vymezuje též účetní jednotky a ukládá jim povinnost vést účetnictví v souladu s tímto zákonem a dalšími právními normami.

Účetnictví plní řadu funkcí, které se navzájem doplňují a prolínají. Prvotní funkcí je funkce registrační, na kterou navazuje funkce analytická a vyhodnocovací. Důležitou funkcí je funkce kontrolní.

Předmětem účetnictví je:

¹² Rektořík, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2007, str.133 - 137

- stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv,
- náklady a výnosy nebo výdaje a příjmy a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Toto ustanovení se vztahuje na každou účetní jednotku, tudíž i na neziskové organizace.

Zájmová sdružení právnických osob:

- o vedení účetnictví zájmovými sdruženími právnických osob není v Obchodním zákoníku žádná zmínka. Proto pro tento typ nevýdělečné organizace platí Zákon o účetnictví.

Občanská sdružení

- ani Zákon o sdružování občanů se nezabývá otázkami vedení účetnictví občanskými sdruženími. Proto i tyto organizace se ve všech směrech řídí Zákonem o účetnictví.

Politické strany a politická hnutí

- zákon o sdružování v politických stranách a v politických hnutích stanoví že účetnictví vedou tyto organizace podle zvláštního zákona, kterým je Zákon o účetnictví.

Círky a náboženské společnosti

- podobně jakou u předcházejících typů nevýdělečných organizací, ani Zákon o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností neklade žádné specifické požadavky na účetnictví. Proto i pro církve a náboženské společnosti platí Zákon o účetnictví.

Obecně prospěšné společnosti

- pro obecně prospěšné společnosti jsou některé zásady vedení účetnictví upraveny zvláštním zákonem, kterým je Zákon o obecně prospěšných společnostech. Jedná se např. o kritéria stanovená pro volbu soustavy, v níž bude účetnictví obecně prospěšné společnosti vedeno. Náklady a výnosy související s hlavní činností, doplňkovou činností a se správou společnosti musí být v účetnictví obecně prospěšné společnosti důsledně

odděleny. Specifickými jsou rovněž podmínky pro ověření účetní závěrky obecně prospěšné společnosti auditorem.

Nadace a nadační fondy

- pro nadaci a nadační fond platí ve smyslu ustanovení Zákon o nadacích a nadačních fondech, že nadace i nadační fond vedou účetnictví podle zvláštního předpisu, kterým je právě Zákon o účetnictví. Z tohoto ustanovení vyplývá, že pro nadaci ani pro nadační fond neplatí žádné specifické zvláštnosti, které by se promítly do vedení účetnictví.

Komora auditorů České republiky

- také Komora auditorů se při vedení účetnictví řídí plně Zákonem o účetnictví, neboť ani Zákon o auditorech se o vedení účetnictví nezmiňuje.

Všechny účetní jednotky jsou povinny účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví. Pod pojmem účetnictví se tedy rozumí vždy účetnictví podvojně.

Povinnost mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem u neziskových organizací, tj. u organizací, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, ukládá jednotlivým účetním jednotkám Zákon o účetnictví, a to v návaznosti na zvláštní právní předpisy, na základě nichž tyto účetní jednotky vznikly a jimiž se při své činnosti řídí.

2.4.2 Kalkulace

Současná právní úprava činnosti všech neziskových organizací umožňuje, aby v omezeném rozsahu provozovaly činnost doplňkovou. Tato činnost je na rozdíl od činnosti hlavní provozována za účelem zisku, tj. jako činnost podnikatelská, avšak

výsledek z této činnosti musí být použit ke zkvalitňování hlavní činnosti a na její podporu. U příspěvkových organizací může být hospodářská činnost provozována se souhlasem zřizovatele, který stanoví podmínky a rozsah této činnosti. U občanských sdružení a u obecně prospěšných společností je doplňková činnost zakotvena ve statutu nebo ve zřizovací listině. Výrobky, výkony, práce a služby produkované v rámci doplňkové činnosti se realizují podle obecně platných cenových předpisů. Zpravidla se ceny tvoří jako ceny smluvní¹³.

Kalkulací se rozumí stanovení a zjištění nákladů a ceny na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí může být jakýkoliv výkon, který je jednoznačně vymezen množstvím, časem, nebo jiným způsobem. Kalkulační jednicí je tedy jeden kus konkrétního výrobku, jedna vyučovací hodina v kurzu, případně celý kurz výuky v rozsahu např. 20. vyučovacích hodin.

Podle toho, kdy se kalkulace sestavují, rozlišují se na kalkulace předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace se sestavují před započítáním služby nebo před zahájením činnosti. Při jejím sestavení se vychází z technických podkladů před zahájením činnosti. Při jejím sestavení se vychází z technických podkladů z organizačních směrnic, z vývoje nákladů za předcházející období apod. Podle přesnosti podkladů můžeme tyto kalkulace dále rozdělit na normové, kdy vycházíme z technických a technicko-hospodářských norem, které vcelku přesně určují kalkulované náklady, a na propočtové, kdy je míra přesnosti mnohem menší, neboť náklady se více méně odhadují na základě nákladů za minulá období. Výsledné kalkulace se sestavují po skončení výroby nebo po ukončení dílčí činnosti. Vychází se přitom z údajů získaných v účetnictví a zjišťují se skutečné náklady na kalkulační jednici. Srovnáním předběžné a výsledné kalkulace se zjistí, zda byl splněn očekávaný efekt a které vlivy byly podceněny nebo naopak přeceněny.

Normové kalkulace

Při větším rozsahu hospodářské činnosti je vhodné využívat kalkulace normové v členění na plánové o operativní. Plánové kalkulace se vztahují k delšímu časovému

¹³ Rektorič, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2007, str.139 - 140

období – zpravidla ročnímu – a určují, jaké úrovně nákladů má být dosaženo v průměru za toto období. Operativní kalkulace vychází z běžných technickohospodářských norem, které odpovídají konkrétním podmínkám při realizaci služby za kratší časové období měsíc, čtvrtletí.

Kalkulační vzorec

Struktura nákladů pro potřeby kalkulace je určena v tzv. kalkulačním vzorci. V současné době není v platnosti celostátně závazný typový kalkulační vzorec, který by stanovil jednotnou náplň a pořadí položek kalkulačního vzorce. Minimální členění nákladů v kalkulačním vzorci obsahuje položky uvedené v následující tabulce.

Tabulka 2. Členění nákladů v kalkulačním vzorci

Pro vedlejší činnost:	Pro hlavní činnost:
1. Přímé náklady	1. Přímé náklady
2. Režijní náklady	2. Režijní náklady
Vlastní náklady výkonu	Vlastní náklady služby
Zisk (je-li kalkulován)	Ztráta (...dotace)
Cena bez DPH	Cena bez DPH

Pramen: vlastní

Zisk – ztráta je rozdíl mezi vlastními náklady a smluvní cenou. V předběžné kalkulaci je stanoven zisk formou obvykle míry rentability k vlastním nákladům. Zisk se kalkuluje ve výkonech hospodářské nebo doplňkové činnosti především proto, aby se pokryla míra rizika, nepodaří-li se realizovat všechny záměry vycházející z poslání. Hospodářská činnost nemůže být ve svém úhrnu ztrátová. Případná dílčí ztráta se hradí z rezervního fondu, do něhož jsou vloženy části kladného hospodářského výsledku. Nemá-li organizace podmínky pro to, aby trvale dosahovala v hospodářské činnosti zisku, musí takovou činnost ukončit.

Pro hospodářskou činnost se obvykle používá kalkulační vzorec uveden v následující tabulce.

Tabulka 3. Kalkulační vzorec pro hospodářskou činnost

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Přímá režie
Vlastní náklady hlavní činnosti
5. Zásobovací režie
6. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
7. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk

Pramen: vlastní

2.5 Získávání finančních prostředků

Po založení neziskové (především soukromé) organizace přichází otázka, kde vzít dostatek finančních zdrojů pro zabezpečení správného fungování organizace.

Způsob financování neziskové organizace může výrazně ovlivnit její fungování. Jsou-li zdroje příjmu nestabilní a nelze se na ně spolehnout, může to vnášet do činnosti a rozhodování o aktivitách organizace nejistotu a nervozitu, organizace může omezovat některé náročnější činnosti a nepouštět se do projektů vyžadujících větší objemy finančních prostředků apod. Snaží-li se organizace získávat finance doplňkovou činností, musí být schopna sama sebe kontrolovat a rozpoznávat, zda se její síly nezaměřují právě na tyto doplňkové aktivity, namísto snahy o důsledné naplňování svého poslání.

Získávání prostředků, fundraising, se proto stává běžnou součástí práce každé neziskové organizace. Fundraising je tedy možné definovat jako získávání prostředků nebo hledání zdrojů neziskovou organizací. Fundraising zahrnuje různé metody a postupy jak získat finanční a jiné prostředky na činnost neziskových organizací.

2.5.1 Zdroje financování

Zdroje financování neziskových organizací lze dělit na čtyři hlavní skupiny¹⁴:

- členské příspěvky,
- příspěvky státního a územních rozpočtů, fondů a nadací,
- dary od fyzických a právnických osob,
- výnosy z vlastní činnosti a doplňkové činnosti.

Je dobré si uvědomit, že každému z těchto zdrojů odpovídá jiná skupina plátců a tedy i jiná veřejnost. Organizace se bude chovat jinak k vlastním členům, od kterých vybírá příspěvky, jinak k dárcům nebo sponzorům, od nichž dostává dary a jinak k zákazníkům, od kterých dostává tržby. Úsilím organizace je samozřejmě být se všemi těmito skupinami zadobře, komunikovat s nimi a jednat dostatečně účinně, aby potřebné prostředky na svou činnost skutečně získala.

Některé zdroje financování:

1) Státní instituce a samospráva

Nejdůležitějším zdrojem z této skupiny jsou jednotlivá resortní ministerstva. Mají své grantové systémy a pravidelně, většinou jednou za rok, vyhláší soutěž, kde se občanská sdružení i nadace a obecně prospěšné společnosti mohou ucházet o dotace.

¹⁴ Rektořík, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2007, str.93

Některé typy organizací mají nárok na státní příspěvek ze zákona (církev a náboženské společnosti, politické strany apod.). Dále jsou to například Grantová agentura ČR a nejrůznější podpory od městských a krajských úřadů.

2) Nadace a nadační fondy

Jedná se o české nadace, kde je možné požádat o finanční pomoc podle jimi stanovených pravidel. S žádostí o grant je ale možné se obrátit i na několik nadací zahraničních či ze zahraničních zdrojů zde založených. Jedná se například o Nadaci rozvoje občanské společnosti, Open Society Fund Praha, The Charles Stewart Mott Foundation a další.

3) Podniky a podnikatelé

Některé podniky či velké firmy si již také vybudovali svůj grantový systém. Chce-li nezisková organizace požádat o dotaci, musí napsat písemnou žádost s popisem projektu, rozpočtem a informacemi o poslání a cílech organizace. Tyto žádosti pak posuzuje většinou skupina lidí složená ze zástupců firmy.

4) Individuální dárci

Do této skupiny patří členové organizace, dobrovolníci, příbuzní cílových skupin, předplatitelé časopisu nebo lidé podobných zájmů. Individuální dárci se i pro neziskové organizace stávají stále zajímavějším zdrojem peněz a jen na nich záleží, zda-li se jim podaří je oslovit a získat pro spolupráci.

5) Vlastní činnost

Sem lze zařadit jednak doplňkovou činnost a každou další činnost např. poradenství, kurzy, služby související s využitím výpočetní techniky apod. Dále to jsou nejrůznější burzy, plesy, aukce, loterie a řada dalších akcí.

6) Členské příspěvky

U neziskových organizací, které jsou konstituovány na členském principu, tj. především občanská sdružení, profesní komory, politické strany a některé církve a náboženské společnosti, tvoří členské příspěvky, předem plánovaný finanční zdroj.

7) Daňové úlevy

Zákon o daních z příjmů vymezuje některé příjmy, které předmětem daně nejsou. U poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně z příjmů především příjmy dosažené z hlavní činnosti, kdy náklady vynaložené na tyto příjmy jsou vyšší než tyto příjmy. Dále předmětem daně nejsou dotace a jiné formy státní podpory z rozpočtů obcí, úroky z vkladů na běžném účtu apod. Od daně z příjmu jsou osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích listin nebo zakladatelských listin. Předmětem silniční daně nejsou silniční motorová vozidla, které nezisková organizace používá pouze k činnostem v souladu s neziskovým posláním neziskové organizace, u kterých nedosahuje zdanitelných příjmů.

2.6 Příspěvkové organizace

Příspěvková organizace je právnickou osobou veřejného práva, resp. vzniká a zaniká rozhodnutím zřizovatele. Obec je při rozhodování o zřízení příspěvkové organizace vázána tím, že účelem zřízení příspěvkové organizace mohou být pouze takové činnosti a záležitosti, které spadají do samostatné působnosti zřizovatele – územního samosprávného celku. Příspěvkové organizace svěřuje zřizovatel do správy svůj majetek a vymezuje i rozsah těch svých vlastnických práv, jejich výkon na organizaci přenáší z důvodu zajištění řádného hospodaření s majetkem k účelům, které

jsou zřizovací listinou vymezeny jako předmět činnosti související s účelem zřízení, případně zřizovatelem povoleny jako činnosti doplňkové¹⁵.

S ohledem na odpovědnosti veřejné správy stanovené zákonem je nutno za velmi významný rys příspěvkových organizací považovat skutečnost, že jako jediný typ právnické osoby, které může obec zřídit nebo založit, má k k územnímu samosprávnému celku rozpočtový vztah. Tzn., že finanční prostředky z rozpočtu zřizovatele nejsou příspěvkové organizaci poskytovány smlouvou podle občanského nebo obchodního práva, ale rozhodnutím zřizovatele o výši příspěvku. Hospodaření s finančními prostředky příspěvkové organizace se řídí především Zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a rozhodnutími příslušných orgánů zřizovatele.

O zřízení, zrušení či sloučení příspěvkových organizací, jakož i o zřizovacích listinách (včetně jejich změn a doplňků) rozhoduje výhradně zastupitelstvo a výhradně v rámci samostatné působnosti obce. Zřizovací listiny musejí obsahovat především náležitosti stanovené v § 27 Zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, přičemž tyto náležitosti lze považovat za nutné minimum, nikoli možné maximum.

Majetek pořízený či nabytý příspěvkovou organizací v průběhu její existence je nabýván do vlastnictví zřizovatele, organizace je zmocněna pouze k jeho správě. Finanční hospodaření příspěvkových organizací je ovlivněno především vztahem k rozpočtu zřizovatele a samozřejmě i bezprostředním vlivem zřizovatele na ekonomické rozhodování příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace dostávají z rozpočtu zřizovatele finanční prostředky ve formě příspěvků:

a) **příspěvkem na provoz**, který je určen k doplnění chybějících zdrojů na financování běžných potřeb, včetně oprav a údržby. Měl by být poskytován zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria,

¹⁵ Mockovčiaková, A. a kol. *Příspěvkové organizace*. 1. vyd. Praha: Meritum. 2006, str. 7

b) příspěvkem – investiční dotace na investice.

Příspěvková organizace hospodaří s finančními prostředky:

- získanými z doplňkové činnosti,
- peněžní prostředky přijaté ze státního rozpočtu,
- peněžní prostředky uložené ve fondech organizace,
- peněžité dary fyzických i právnických osob jak z tuzemska, tak ze zahraničí,
- uživatelské poplatky,
- finanční prostředky ve formě příspěvků z rozpočtu zřizovatele.

2.6.1 Účetnictví příspěvkové organizace

Předpokladem složitého procesu rozhodování o finančních procesech v rámci sféry veřejných rozpočtů, jsou dostatečné spolehlivé informace. Hodnotící procesy jsou realizovány prostřednictvím průběžné finanční analýzy. K tomu, aby mohla být tato finanční analýza prováděna v potřebné struktuře a kvalitě je nutné mít ke stanovenému období k dispozici spolehlivá data jako nositele potřebných informací. Data pro finanční analýzu pocházejí z různých zdrojů. Chceme-li získat informace na bázi finančních ukazatelů je základní informační základna účetnictví dané organizace¹⁶.

Požadavky na vedení účetnictví byly vždy obsahem regulace prostřednictvím Zákona o účetnictví a nově se vymezují i v nové úpravě zákona poreformního období. Zákon o účetnictví, si klade primárně za cíl dosáhnout tzv. plné slučitelnosti obsahuj české právní úpravy účetnictví s právem Evropského společenství platným v Evropské unii. Ve veřejném zájmu se jedná o zpřesnění a zpřísnění právní úpravy, co do rozsahu a způsobu vedení účetnictví, včetně sestavení účetní závěrky, a požadavků na průkaznost.

¹⁶ Mockovčiaková, A. a kol. *Příspěvkové organizace*. 1. vyd. Praha: Meritum. 2006, str. 57-58, 153

Základem nového pojetí je vedení účetnictví prostřednictvím účetních záznamů, kterými jsou především účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva a státní závěrečný účet.

2.6.2 Zdanění

Příspěvkové organizace jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob a z pohledu rozsahu zdanění se bude jednat o daňové rezidenty, tedy subjekty, které mají sídlo na území ČR a mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Typickým zdaňovacím obdobím těchto daňových subjektů bude kalendářní rok.

Z povinnosti platit zálohy na daň jsou sice vyjmuty obce a kraje, ale jimi zřízené příspěvkové organizace nikoli. V praxi u příspěvkových organizací nejčastěji termín do 31.3. následujícího kalendářního roku pro podání daňového přiznání.

V případě příspěvkových organizací platí, že předmětem silniční daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla:

- registrovaná v ČR,
- provozována v ČR,
- pokud jsou tato vozidla používána k činnostem, z nich plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání.

Co se týká daně z nemovitostí je skutečnost, že tato daň se většinou příspěvkových organizací v nějaké větší míře nedotýká, protože řada příspěvkových organizací má nemovitosti pouze ve správě a vlastníky jsou obce, kraje či stát.

V případě daně z převodu nemovitostí platí, že příslušný majetek mají svěřený příspěvkové organizace do správy, nebo jsou příslušné s ním hospodařit. Až na úplné výjimky tedy nejsou vlastníky nemovitého majetku, a proto by se a ně daň z převod nemovitostí v případě prodeje nemovitostí většinou vztahovat neměla, protože prodávajícím bude vlastník, a to stát, kraj nebo obec. Příspěvková organizace může nabývat majetek do svého vlastnictví dědictvím, darováním nebo z prostředků doplňkové činnosti. V tomto případě je poplatníkem této daně sama příspěvková organizace.

Příspěvkových organizací se daň z přidané hodnoty bude přímo týkat buď v situacích, kdy budou plátcí daně nebo v situaci, kdy budou osoby identifikované k dani.

3 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE

3.1 Základní údaje o vybraném subjektu

Zřizovatelem Střední odborné školy a Středního odborného učiliště obchodního, Brno, Jánská 22, příspěvkové organizace, je Jihomoravský kraj, se sídlem v Brně, Žerotínovo náměstí 3/5. Příspěvková organizace vykonává činnost střední školy, domova mládeže a školní jídelny. Škola poskytuje střední vzdělání s maturitní zkouškou a střední vzdělání s výučním listem ve 14 oborech skupiny obchodu, ekonomiky, administrativy a podnikání v oborech obchodu a služeb v denní, večerní a dálkové formě vzdělávání.

Právnícká osoba vykonávající činnost školy byla zřízena novou zřizovací listinou příspěvkové organizace Jihomoravského kraje s účinností od 1. září 2005. Tato listina nahradila původní zřizovací listinu ze dne 21. června 2001 ve znění pěti dodatků. Zápis do rejstříku škol a školských zařízení byl proveden k 1. lednu 2005.

Střední škola zahájila činnost dne 21. června 2001, domov mládeže a školní jídelna dne 20. června 1996. O činnost střední školy, domova mládeže a školní jídelny se stará v průměru celkem 120 zaměstnanců. Organizace vykonává kromě hlavní činnosti i činnost doplňkovou mezi kterou patří provoz domu mládeže, školní jídelny a produktivní práce žáků.

Tabulka 4. Počty zaměstnanců

Škola	2004	2005	2006	2007	2008
Fyzické osoby	154	147	137	105	122
Přepočtené osoby	124,883	147,656	139,57	101,2	123

Pramen: vlastní

Tabulka 5. Počty zaměstnanců DDM

Domov mládeže	2004	2005	2006	2007	2008
Fyzické osoby	27	23	5	7	5
Přepočtené osoby	25,102	22,953	5,04	7	5,26

Pramen: vlastní

3.1.1 Získávání finančních prostředků

Finanční prostředky školy jsou směřovány z několika zdrojů:

1. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy,
2. Krajský úřad Jihomoravského kraje, odbor školství Brno,
3. příjmy z vlastní činnosti, která je činností hlavní,
4. příjmy z vlastní činnosti, která je činností doplňkovou,
5. ostatní příjmy.

Ministerstvo školství poskytuje škole prostředky na **tzv. přímé náklady na vzdělávání**.

Do těchto nákladů patří prostředky na platy a náhrady platů, odvody na sociální a zdravotní zabezpečení, přiděl do fondu kulturních a sociálních potřeb, ostatní osobní náklady, ostatní sociální pojištění, stravování zaměstnanců, ochranné pomůcky, učební pomůcky, školení a vzdělávání pracovníků, cestovné apod.

Uvedené přímé náklady na vzdělávání přiděluje ministerstvo školství jako účelové prostředky, a to prostřednictvím krajského úřadu.

Tabulka 6. Rozpočet přímých nákladů na vzdělávání hrazených MŠMT

Přímé náklady na vzdělávání (v tis.Kč)	2004	2005	2006	2007	2008
prostředky na platy a náhrady platů	31 637,9	40 155,8	38 803	38 940	38 151,4
povinné pojištění	10 703,8	13 493,46	13 141,11	13 255,35	12 886,96
příděl do FKSP	615,58	772,45	749,45	751,62	730,84
ostatní osobní náklady	780,7	1 159,08	981,84	1 099,99	903

ostatní sociální pojištění	132,06	162,71	159,93	158,04	155,71
učební pomůcky	66,51	125,16	42,38	15,68	0
školení a vzdělávání pracovníků	274,2	291,83	291,15	174,72	159,98
cestovné	60,03	87,99	76,75	48,45	103,81
ochranné pomůcky	56,76	63,61	125,68	45,50	40,59
ostatní sociální náklady	218,06	163,77	71,25	48,98	38,78
Příspěvek MŠMT	44 545,6	56 475,86	54 442,54	54 538,33	53 171,07

Pramen: vlastní

Jak je vidět z následující tabulky, největší část přímých nákladů na vzdělávání školy tvoří finanční prostředky vynaložené na platy a náhrady platů, které tvoří asi 3 celkových nákladů na vzdělávání.

Další významnou položkou je povinné pojištění, kam patří odvody na sociální a zdravotní zabezpečení a ostatní osobní náklady, do kterých se řadí práce vykonávané na základě dohod konaných mimo pracovní poměr, odstupné a dále odměny učňům.

Krajský úřad Jihomoravského kraje přispívá na zbývající **provozní náklady**, mezi které patří elektrická energie, spotřeba vody, spotřeba plynu, spotřeba materiálu, nájemné, odpisy, opravy a udržování a ostatní náklady, které souvisí s provozem.

Tabulka 7. Rozpočet provozních nákladů hrazených zřizovatelem

Provozní náklady (v tis. Kč)	2004	2005	2006	2007	2008
Spotřeba materiálu	3 943,88	5 519,13	5 407,32	4 446,3	4 510,56
Spotřeba energie	2 757,04	4 052,54	3 947,41	3 817,55	4 492,2

Nájemné	1 328,06	1 535,36	1 117,34	1 142,87	1 182,26
Ostatní služby	1 092,25	1 498,12	1 750,23	1 621,39	1 513,98
Odpisy	2 049,23	2 237,02	2 260,21	2 093,26	1 757,46
Opravy a udržování	884,38	835,62	1 548,52	1 446,08	685,1
Daně a poplatky	2	3,6	0,9	2,8	5,04
Pojištění majetku	121,52	165,84	162,81	167,36	173,45
Příspěvek od zřizovatele	8 234,48	13 847,23	16 194,74	14 737,64	14 320,05

Pramen: vlastní

Mezi vysoké položky provozních nákladů školy patří spotřeba materiálu (pohonné hmoty, potraviny, prádlo, oděvy a obuv,...), spotřeba energie (voda, plyn, elektrická energie), odpisy hmotného investičního majetku a nehmotného investičního majetku. Další významnou položkou jsou ostatní služby, kam patří služby peněžních ústavů, poštovní, telekomunikační a radiokomunikační služby a programové vybavení.

Škola další finanční prostředky získává **vlastní činností** a formou **ostatních účelových dotací** ze státního rozpočtu, které jsou poskytovány na provoz části subjektu školy, na střední odborné učiliště.

Tabulka 8. Rozpočet nákladů školy hrazených ze zisku z vlastní činnosti a z ostatních dotací

Náklady (v tis. Kč)	2004	2005	2006	2007	2008
spotřeba materiálu	0,3	0	402,3	313,67	356,6
služby	131,1	435,8	367	224,1	287,09
ostatní sociální náklady	0	0	0,6	12,13	15,4
jiné ostatní náklady	1,9	0	0	0	0
Ostatní účelové dotace	133,3	435,8	769,9	549,9	659,09

Náklady (v tis. Kč)	2004	2005	2006	2007	2008
spotřeba materiálu	1 853	2 120	2 430	2510	2780
spotřeba energie	1 220,1	1 110	793	801	921
služby	854,2	771	1 707	1908	2981
jiné ostatní náklady	53,2	172	100	111	232
platy a náhrady platů	163,1	0	0	0	0
dálniční známka	1	1	0	0	0
povinné pojištění	4,8	0	0	0	0
příděl do fondu kulturních a sociálních potřeb	0,7	0	0	0	0
Zisk z vlastní činnosti	4 150,1	4 174	5 030	5 330	6 914

Pramen: vlastní

Jak lze vyčíst z tabulky, největší část nákladů hrazených z ostatních účelových dotací tvoří služby, kam patří opravy a udržování, poštovní služby, služby telekomunikační a radiokomunikační, služby peněžních ústavů, nájemné, služby zpracování dat a ostatní služby.

Ze zisku z vlastní činnosti je převážně hrazena spotřeba materiálu, spotřeba energie a služby.

3.2 Finanční analýza neziskové organizace

Vedle podnikatelských subjektů, kteří fungují v tržní ekonomice na bázi ziskového motivu, existují i ekonomické subjekty, kteří vznikají v zájmu uspokojování potřeb občanů a zabezpečují produkty bez ziskového motivu. Spousta takových subjektů je v České republice zřizována na úrovni územních samosprávných celků, tzn. obcí a krajů. Jde o **tzv. municipální firmy**¹⁷.

¹⁷ Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2002, str. 9

Tyto organizace hospodaří se svěřenými prostředky plynoucími zejména z veřejných rozpočtů. Předpokladem efektivního využívání svěřených prostředků je takové řízení municipální firmy, které se opírá o znalost její úrovně hospodaření. Nástrojem tohoto poznání je finanční analýza, která má velký význam v oblasti municipálních firem. Pomocí ní je možné odhalit slabá místa v hospodaření municipální firmy, je možné porovnávat výsledky podobných subjektů, případně řešit změny ve vytvářených produktech, poskytovaných službách, aby nejlépe vyhovovaly potřebám občanů.

Cíle finanční analýzy:

- posouzení dosavadního vývoje firmy a poskytnutí informací pro rozhodování do budoucna,
- rozbor možných variant dalšího vývoje a výběr nejvhodnější varianty,
- porovnání výsledků různých firem.

3.2.1 Ukazatele finanční analýzy

Ukazatelů finanční analýzy municipální firmy existuje mnoho. Municipální firma si vybírá ke svému sledování ukazatele, které ji nejvíce informují o míře dosahování stanovených cílů, o silných a slabých stránkách jejího finančního řízení a potencionálním ohrožení v budoucnu. Při interpretaci výsledků výpočtů je nutné vycházet z konkrétní situace a konkrétních vnějších a vnitřních podmínek hodnocené municipální firmy¹⁸.

Při finanční analýze se nejvíce využívají data z účetnictví, ale i z kalkulací a rozpočetnictví.

¹⁸ Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2002, str. 101

3.2.2 Ukazatele autarkie

Míra autarkie odráží míru soběstačnosti municipální firmy. V závislosti na použitých datech může být hodnocena autarkie na bázi výnosově nákladové nebo příjmově výdajové.

Z možných ukazatelů autarkie mohou být pro municipální firmu vybrány:

- autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů,
- celková autarkie na bázi příjmů a výdajů,
- míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech.

a) Autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů

Autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů udává, v jaké míře je municipální firma soběstačná z hlediska pokrytí svých nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů. Jde o ukazatel týkající se pouze hlavní činnosti. Ve výnosech jsou zahrnuty neinvestiční dotace, které zpravidla představují nejvýznamnější část výnosů.

Pozitivně lze hodnotit, pokud je ukazatel roven 100 %. V případě menší hodnoty je nedostatečné krytí nákladů výnosy a je třeba provést analýzu příčin. V případě větší hodnoty záleží hodnocení na tom, čím je tato situace způsobena. Je třeba zvážit, zda by nebylo lepší dotační prostředky využít jinde, nebo zda by výnosy v podobě uživatelských poplatků neměly být sníženy.

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

Tabulka 9. Zdrojová data pro autarkii hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
$V_{H\check{c}}$	výnosy hlavní činnosti	součet konečných stavů účtu třídy 6
		výkaz zisku a ztráty ř. 58, sloupec 1

N_{HC}	náklady hlavní činnosti	součet konečných stavů účtu třídy 5
		výkaz zisku a ztráty ř. (31 + 60 + 61), sloupec 1

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 102

Tabulka 10. Autarkie hl. činnosti školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
99,76	99,71	99,62	99,72	99,80

Pramen: vlastní

Škola není ani v jednom roce z hlediska pokrytí svých nákladů hlavní činnosti z dosažených výnosů soběstačná, přestože je její míra autarkie velmi vysoká a blíží se hodnotě 100 %. Zbývající část, do 100 %, doplňuje doplňkovou činností.

b) Celková autarkie na bázi příjmů a výdajů

Autarkie na bázi příjmů a výdajů může být použita bez odlišování investičních a neinvestičních, tj. provozních příjmů a výdajů. Vyrovnanost hospodaření municipální firmy ve smyslu její příjmově výdajové soběstačnosti je dána stoprocentním pokrytím výdajů příjmy.

Při hodnotě výrazně nad 100 % by bylo vhodné uvažovat o řízení CF směrem k vyššímu zhodnocení dočasně volných peněžních prostředků. Při hodnotě pod 100 % je třeba zkoumat příčiny s cílem je odstranit.

$$A_{CF} = \frac{NIP_y}{NIV_e} \times 100 \quad (2)$$

Tabulka 11. Zdrojová data pro celkovou autarkii na bázi příjmů a výdajů

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
NIP_y	neinvestiční (provozní) příjmy	součet stran MD účtů 241 a 261, resp. 262 analyticky odlišených pro zachycení příjmů z hlavní činnosti, resp. po očištění o investiční příjmy
NIV_e	neinvestiční (provozní) výdaje	součet stran D účtů 241 a 261, resp. 262 analyticky odlišených pro zachycení výdajů na hlavní činnost, resp. po

	výdaje	očištění o investiční výdaje
--	--------	------------------------------

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str.. 103

Tabulka 12. Celková autarkie (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Pramen: vlastní

Při hodnocení autarkie na bázi celkových příjmů a celkových výdajů je škola zcela soběstačná. Vyrovnanost hospodaření příspěvkové organizace ve smyslu příjmově výdajové soběstačnosti je dána stoprocentním pokrytím výdajů příjmy.

c) Míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech

Ukazatel míry pokrytí celkových provozních příjmů provozní dotací je významným indikátorem podílu rozpočtových prostředků na financování produkce municipální firmy.

Zbytek příjmů do 100 % představují tzv. uživatelské poplatky, nahodilé příjmy a příjmy z doplňkové činnosti.

$$A_{NID} = \frac{NID}{NIP_y} \times 100 \quad (3)$$

Tabulka 13. Zdrojová data pro výpočet míry příjmů z neinvestiční dotace na celk. provoz.

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
NID	neinvestiční dotace	konečný stav účtu 648
		výkaz zisku a ztráty ř. 57
NIP _y	neinvestiční příjmy	součet stran MD účtů 241 a 261

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str.. 104

Tabulka 14. Míra příjmů školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
92,81	93,24	93,01	95,11	94,60

Pramen: vlastní

Zbytek příjmů do 100 %, což je v prvních třech letech kolem 7 % a v posledních dvou letech necelých 5 %, představují u školy příjmy z úroků, z uživatelských poplatků, příjmy z provozu školní jídelny a domova mládeže.

3.2.3 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability slouží k hodnocení efektivnosti a patří k tradičním oblastem finanční analýzy u soukromých ziskových firem. U municipálních firem však představuje oprávněně jeden z nejdiskutovanějších problémů. Zisk jako účetní hodnota není smyslem činnosti této firmy. Je nutné si ale uvědomit, že municipální firmy vedle své hlavní činnosti často realizují i doplňkovou činnost. Cílem hlavní činnosti je vyrovnanost nákladů a výnosů a cílem doplňkové činnosti je zisk.

Pro analýzu rentability je možné navrhnout tyto ukazatele:

- rentabilita nákladů doplňkové činnosti,
- míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti,
- rentabilita provozních příjmů doplňkové činnosti,
- haléřové vyrovnání nákladovosti výnosů doplňkové činnosti ve vztahu k ψ .

1) Rentabilita nákladů doplňkové činnosti

Nákladová rentabilita představuje „nejpřísnější“ ukazatel efektivnosti. Cílem je maximalizace nákladové rentability. Doplňková činnost je zřizovatelem municipální firmě povolena ve zřizovací listině za předpokladu její ziskovosti. Prostředky z ní mají

podporovat hlavní činnost a mají sloužit k posílení hmotné zainteresovanosti pracovníků municipální firmy. Pokud by výsledek směřoval k záporné hodnotě, je nutné přijmout opatření ke zvrácení, jinak by municipální firma měla od své doplňkové činnosti upustit.

$$r_{ND\check{c}} = \frac{HV_{D\check{c}}}{N_{D\check{c}}} \times 100 \quad (4)$$

Tabulka 15. Zdrojová data pro výpočet rentability nákladů doplňkové činnosti

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
$HV_{D\check{c}}$	HV doplňkové činnosti	rozdíl konečných stavů účtů třídy 6 a účtů třídy 5, na nichž jsou účtovány výnosy a náklady na hospodářskou činnost
		výkaz zisku a ztráty ř. 62, sloupec 2
$N_{D\check{c}}$	náklady doplňkové činnosti	součet konečných stavů účtů 5. třídy analyticky zachycených ve vztahu k doplňkové činnosti
		výkaz zisku a ztráty ř. 31 + 60 + 61, sloupec 2

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 106

Tabulka 16. Rentabilita nákladů DČ školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
3,54	5,45	6,25	4,32	9,28

Pramen: vlastní

Nákladová rentabilita u sledované školy je v prvním roce nižší, v ostatních letech průměrná, cílem by však měla být maximalizace rentability nákladů doplňkové činnosti. Pozitivním jevem je, že rentabilita se rok od roku zvyšuje.

2) Míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti

Ukazatel zachycuje, v jaké míře je ziskem z doplňkové činnosti pokrývána ztráta z hlavní činnosti, tj. v jaké míře je funkce doplňkové činnosti naplňována.

Má smysl jej samozřejmě počítat pouze při realizaci doplňkové činnosti, a pokud je ztráta z hlavní činnosti.

$$Z'' = \frac{zisk_{DČ}}{ztráta_{HČ}} \quad (5)$$

Tabulka 17. Zdrojová data pro výpočet míry pokrytí ztráty z hl. činnosti ziskem z doplň. činnosti

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
$zisk_{DČ}$	HV z doplňkové činnosti v kladné hodnotě	rozdíl konečných účtů třídy 6 a účtů třídy 5, na nichž jsou účtovány výnosy a náklady na hospodářskou činnost
		výkaz zisku a ztráty ř. 62, sloupec 2
$ztráta_{HČ}$	HV z hlavní činnosti v záporné hodnotě	rozdíl konečných stavů účtů třídy 6 a účtů třídy 5, na nichž jsou účtovány výnosy a náklady na hlavní činnost
		výkaz zisku a ztráty ř. 62, sloupec 1

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 107

Tabulka 18. Míra pokrytí ztráty školy

2004	2005	2006	2007	2008
1	1	1	1	2,6

Pramen: vlastní

Zisk z doplňkové činnosti v prvních čtyřech letech zcela pokrývá ztrátu z hlavní činnosti. V posledním roce ho pokrývá až téměř trojnásobně, z toho vyplývá, že škola má vyšší hospodářský výsledek z doplňkové činnosti než z hlavní činnosti.

3) Rentabilita provozních příjmů doplňkové činnosti

Tento ukazatel hodnotí oblast doplňkové činnosti municipální firmy z hlediska míry, v jaké tyto příjmy generují hotovostní toky. Cílem je maximalizace ukazatele.

$$r_{CF-DČ} = \frac{(HV + O + \Delta R)_{DČ}}{NIP_{DČ}} \times 100 \quad (6)$$

Tabulka 19. Zdrojová data pro výpočet rentability provozních příjmů doplňkové činnosti

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
$HV_{DČ}$	HV z doplňkové činnosti	rozdílné konečných stavů účtů třídy 6 a účtů třídy 5, na nichž jsou účtovány výnosy a náklady na doplňkovou činnost
		výkaz zisku a ztráty ř. 62, sloupec 2
$O_{DČ}$	odpisy DM využívaného pro doplňkovou činnost	konečný stav účtu 551 analyticky odlišený pro DM užívaný k doplňkové činnosti
		výkaz zisku a ztráty ř. 25, sloupec 2
$\Delta R_{DČ}$	přírůstek rezerv z doplňkové činnosti	rozdílné strany MD účtu 556 a strany D účtu 656
		výkaz zisku a ztráty rozdílné ř. 29 a ř. 55, sloupec 2
$NIP_{yDČ}$	neinvestiční příjmy z doplňkové činnosti	součet stran MD účtů 241 a 261, resp. 262 po eliminaci investičních příjmů analyticky odlišených pro zachycení příjmů z doplňkové činnosti

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 108

Tabulka 20. Rentabilita provoz. příjmů DČ školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
2,96	3,39	3,84	3,26	8,28

Pramen: vlastní

Při hodnocení rentability provozních příjmů z doplňkové činnosti je vidět, že rentabilita je příliš nízká. Je to dáno i tím, že nebyly účtovány odpisy a rezervy z doplňkové činnosti. Pozitivním jevem je, že se v posledním roce rentabilita zdvojnásobila. Cílem by měla být maximalizace ukazatele.

4) Haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti ve vztahu k ψ

Výpočet haléřového ukazatele nákladovosti a jeho porovnání se zlomovým ukazatelem ψ , hodnota je 0,6180339, má smysl zejména u doplňkové činnosti. Ta má být realizována jedinečně jako zisková. Přitom čím vyšší ziskovost, tím efektivnější doplňková činnost.

U municipálních firem se překročení této hodnoty nepředpokládá, ale čím více se haléřový ukazatel nákladovosti doplňkové činnosti blíží zlomovému faktoru ψ , tím lepší ekonomický výsledek doplňková činnost dosahuje.

$$HUN = \frac{N_{D\check{c}}}{V_{D\check{c}}} \quad (7)$$

Tabulka 21. Zdrojová data pro výpočet haléřového ukazatele

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
N _{DĚ}	náklady na doplňkovou činnost	součet konečných stavů účtů 5. třídy analyticky zachycených ve vztahu k doplňkové činnosti
		výkaz zisku a ztráty ř. 31 + 60 + 61, sloupec 2
V _{DĚ}	výnosy z doplňkové činnosti	součet konečných stavů účtů třídy 6 analyticky zachycených ve vztahu k doplňkové činnosti
		výkaz zisku a ztráty ř. 58, sloupec 2

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 109

Tabulka 22. Haléřový ukazatel školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,97	0,95	0,94	0,96	0,91

Pramen: vlastní

Relativně průměrná nákladová rentabilita doplňkové činnosti ji velmi přibližuje ke zlomovému faktoru (= 0,6180339). Pokud bychom chtěli efektivnější výsledek, je zapotřebí buď zvyšovat výnosy (otevření různých zájmových a vzdělávacích kroužků, provozování seminářů, apod.) nebo snižovat náklady (snížení spotřeby materiálu nebo energie, snížení počtu zaměstnanců apod.). U všech municipálních firem je jednodušší snižovat náklady.

3.2.4 Ukazatele likvidity

V praxi nejčastěji hodnocenými ukazateli municipálních firem jsou ukazatele likvidity – okamžité, pohotové a běžné. Který z ukazatelů municipální firma použije,

záleží na tom, v jaké míře se u ní vyskytují závazky a pohledávky. Většinou je předmětem hodnocení likvidita okamžitá a zpravidla likvidita pohotová. Obě bude v hodnocených okamžicích výrazně ovlivňovat časový cyklus financování.

Pro nás jsou významné tři druhy ukazatelů likvidity:

- okamžitá likvidita,
- pohotová likvidita,
- pracovní kapitál.

1) Okamžitá likvidita

Všechny ukazatele likvidity patří mezi poměrové ukazatele stavových hodnot, ukazují tedy stav pouze k hodnocenému okamžiku. Někdy bývá uváděna hodnota okamžité likvidity pro zdravou firmu soukromého ziskového sektoru kolem hodnoty 0,2. To znamená, že peníze by měly představovat přibližně 1/5 hodnoty závazků. U neziskových organizací doporučená hodnota není přesně stanovena, bývá zpravidla ke konci roku vyšší.

$$L_l = \frac{P_E}{KZ_V} \quad (8)$$

Tabulka 23. Zdrojová data pro výpočet okamžité likvidity

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
P_E	peníze a jejich ekvivalenty	součty konečných stavů účtů skupiny 24, 25 a 26
		rozvaha ř. 89
KZ_V	krátkodobé závazky	součet konečných stavů účtů 321 až 345, 347 a 349, 367 a 368, 379, 281 až 289
		rozvaha součet ř. 189 a 196 snížený o ř. 190

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 115

Tabulka 24. Okamžitá likvidita školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,95	0,88	1,02	0,98	0,78

Pramen: vlastní

U střední školy je okamžitá hodnota ve všech pěti letech asi pětinasobkem doporučené hodnoty u soukromých ziskových firem. Tato hodnota se může považovat za pozitivní.

2) Pohotová likvidita

Někdy se hovoří o rychlém testu finančního zdraví, hodnota pohotové likvidity by se měla pohybovat kolem hodnoty 1, která prezentuje vyrovnanost mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky. Hodnota pohotové likvidity pod hodnotu jedna ukazuje na nebezpečí nesolventnosti, hodnota ukazatele převyšující hodnotu jedna znamená neefektivní vázání prostředků v penězích a pohledávkách.

$$L_{II} = \frac{P_E + P_0}{KZ_V} \quad (9)$$

Tabulka 25. Zdrojová data pro výpočet pohotové likvidity

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
P_E	peníze a jejich ekvivalenty	součty konečných stavů účtů skupiny 24, 25 a 26 rozvaha ř. 89
P_0	krátkodobé pohledávky	součet konečných stavů účtů 311 až 316, 335, 336, 341 až 346, 348, 358, 375, 378, snížený o účet 391 – pokud jsou zaúčtovány dlouhodobé pohledávky, je nutno je odečíst rozvaha ř. 75 – pokud obsahuje součet dlouhodobé pohledávky, je nutno je odečíst
KZ_V	krátkodobé závazky	součet konečných stavů účtů 321 až 345, 347 a 349, 367 a 368, 379, 281 až 289 rozvaha součet ř. 189 a 196 snížený o ř. 190

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 116

Tabulka 26. Pohotová likvidita školy

2004	2005	2006	2007	2008
1,18	1,12	1,11	1,09	0,88

Pramen: vlastní

Zjištěná pohotová likvidita školy odpovídá doporučené hodnotě a ukazuje nám vyrovnanost mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky. V posledním sledovaném roce se výrazně pohotová likvidita snížila, což mají za následek snížení jak krátkodobých pohledávek, tak i krátkodobých závazků.

c) Pracovní kapitál, resp. čistý pracovní kapitál

Pracovní kapitál představuje prostředky, které má municipální firma k dispozici pro svou běžnou provozní činnost.

$$PK = OA - KZ_v \quad (10)$$

Tabulka 27. Zdrojová data pro výpočet pracovního kapitálu

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
OA	oběžná aktiva	součet konečných stavů všech účtů oběžných aktiv (tj. ve třídě 1, 2 a 3) rozvaha ř. 42
KZ _v	krátkodobé závazky	součet konečných stavů účtů 321 až 345, 347 a 349, 367 a 368, 379, 281 až 289 rozvaha součet ř. 189 a 196 snížený o ř. 190

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 117

Tabulka 28. Pracovní kapitál školy (v tis.Kč)

2004	2005	2006	2007	2008
1035,31	1402,65	1147,36	1030,69	393,81

Pramen: vlastní

Pracovní kapitál školy je v roce 2004, 2006 a 2007 poměrně nízký, v roce 2005 se zvýšil vzhledem ke zvýšení finančního majetku, v posledním roce má škola k dispozici velmi málo pracovního kapitálu, a to částku 393 810 Kč, což je suma opravdu velmi nízká.

3.2.5 Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity znamenají pro municipální firmu doplňující ukazatele hodnocení.

Pro hodnocení municipální firmy je možno s ohledem na její specifika doporučit v rámci ukazatelů aktivity určovat úroveň:

- obratu kapitálu,
- míry vázanosti fixních aktiv na výnosech,
- doby obratu pohledávek,
- poměru dob obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků,

1) Obrat kapitálu

Jedná se o jeden ze základních ukazatelů výkonnosti zdrojů vložených do produkce. Ukazuje, kolikrát se „vrátí“ vložený kapitál do fungování municipální firmy pomocí stanoveného ocenění její produkce. Cílem je maximalizace ukazatele.

$$\text{obrat kapitálu} = \frac{V}{K} \quad (11)$$

Tabulka 29. Zdrojová data pro výpočet obratu kapitálu

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
V	výnosy celkem	součet konečných stavů účtů třídy 6 výkaz zisku a ztráty ř. 58, součet sloupců 1 a 2
K	kapitál	součet konečných stavů účtů třídy 9, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3 rozvaha ř. č. 202 (výpočet průměrné hodnoty z počátečního a konečného stavu sledovaného období)

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 120

Tabulka 30. Obrat kapitálu školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,85	1,05	1,06	1,08	1,07

Pramen: vlastní

Škola má obrat kapitálu vcelku nízký, vložený kapitál se do fungování této příspěvkové organizace vrátí v průměru 1 krát. Cílem by měla být maximalizace ukazatele.

2) Míra vázanosti fixních aktiv na výnosech

Poměr fixních aktiv na celkových výnosech odráží míru vázanosti fixních aktiv na jednotce výnosů.

$$\text{míra vázanosti FA na výnosech } h = \frac{FA}{V} \quad (12)$$

Tabulka 31. Zdrojová data pro výpočet míry vázanosti fixních aktiv na výnosech

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
FA	hodnota fixních aktiv	součet konečných stavů účtů ve skupinách 01 až 06, snížený o hodnotu konečného stavu účtů oprávek ve skupinách 07 a 08
		rozvaha ř. 9 – 15 + 26 – 33 + 41 (výpočet průměrné hodnoty z počátečního a konečného stavu sledovaného období)
V	výnosy celkem	součet konečných stavů účtů třídy 6
		výkaz zisku a ztráty ř. 58, součet sloupců 1 a 2

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 121

Tabulka 32. Míra vázanosti FA na V školy

2004	2005	2006	2007	2008
1,07	0,84	0,84	0,84	0,84

Pramen: vlastní

Ukazatel míry vázanosti fixních aktiv na výnosech u sledované školy je ve všech pěti sledovaných letech s ohledem na velikosti obratu kapitálu.

3) Doba obratu pohledávek

Ukazatel se doporučuje využít u municipálních firem s vysokou hodnotou pohledávek, a to zejména ke zjišťování vývoje jejich relativní úrovně ve vztahu k výnosům. Cílem je maximalizace ukazatele.

$$\text{doba obratu pohledávek} = \frac{\text{OPo}}{\frac{\text{V}}{360}} \quad (13)$$

Tabulka 33. Zdrojová data pro výpočet doby obratu pohledávek

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
V	celkové výnosy za rok	součet konečných stavů účtů třídy 6
		výkaz zisku a ztráty ř. 58, součet sloupců 1 a 2
OPo	průměrná hodnota pohledávek	součet počátečního stavu k 1. 1. a konečných stavů na straně MD v každém měsíci účtů 311 až 316, 335, 336, 341 až 346, 348, 358, 375, 378, snížený o konečný stav účtu 391 vydělený 13

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 122

Tabulka 34. Doba obratu pohledávek školy (ve dnech)

2004	2005	2006	2007	2008
7	5	4	3	4

Pramen: vlastní

Lze konstatovat, že doba obratu pohledávek u školy je v prvních dvou letech nízká, v ostatních letech se ještě snižuje, i vzhledem k tomu, že do obratu pohledávek byly zahrnuty pohledávky za odběrateli. Cílem by opět měla být maximalizace ukazatele.

4) Poměr dob obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků

Ukazatel zjišťuje míru souladu mezi dobou splatnosti pohledávek a dobou splatnosti závazků, a to ve vazbě na provozní výnosy a provozní náklady.

Stav kolem hodnoty 1 představuje situaci vyrovnaného stavu mezi oběma obratovými hodnotami. Hodnota výrazně větší než jedna udává, že pohledávky mají u municipální firmy výrazně větší dobu splatnosti. Municipální firma by měla snižovat dobu splatnosti pohledávek a naopak zvyšovat dobu splatnosti závazků. Opačná situace

signalizuje stav, kdy má municipální firma prostor pro zvyšování doby splatnosti svých pohledávek, aniž by bezprostředně ohrozila svou solventnost.

$$pom. \text{ dob obratu} = \frac{\frac{OPo}{PV}}{\frac{OZv}{PN}} \quad (14)$$

Tabulka 35. Zdrojová data pro výpočet poměru dob obratu kr. pohledávek a kr. závazků

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
PV	provozní výnosy	součet konečných stavů účtů skupin 60 a 62 a účtů 641, 642, 643, 651, 654, 656, 659, 691, resp. 649
		výkaz zisku a ztráty ř. 32 až 45, 50, 53, 55 až 57, resp. 49, součet sloupců 1 a 2
OZv	průměrná hodnota krátkodobých závazků	součet počátečního stavu k 1. 1. a konečných stavů účtů 321 až 345, 347 a 349, 367 a 368, 379, 281 až 289 vydělený 13
PN	provozní náklady celkem	součet konečných stavů účtů skupin 50 až 53 a účtů 541, 542, 543, 546, 551, 552, 556, 559, resp. 549, 591, 595
		výkaz zisku a ztráty ř. 1 až 19, 22, 25, 26, 28 až 30, resp. 24, součet sloupců 1 a 2

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 123

Tabulka 36. Poměr DOKP a KZ školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,23	0,16	0,12	0,11	0,13

Pramen: vlastní

Vzájemná relace doby obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků školy je ve všech sledovaných letech velmi vzdálená doporučené hodnotě jedna. Tato situace znamená pro školu možnost zvyšování doby splatnosti svých pohledávek, aniž by ohrozila svoji solventnost.

3.2.6 Ukazatele financování

U municipálních firem mají ukazatele financování, které patří v soukromém ziskovém sektoru k jedněm z nejvýznamnějších, poněkud odlišnou pozici.

S ohledem na financování municipálních firem převažují zpravidla vlastní zdroje nad dluhy, které mají nejčastěji krátkodobý charakter a týkají se převážně závazků vůči dodavatelům, zaměstnancům a na ně vázaným závazkům vůči institucím sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a státu.

Pro zjednodušení výpočtu se přechodná pasiva řadí k cizímu kapitálu, při zpřesňujících propočtech je třeba vzít v úvahu jejich konkrétní význam.

Proto jsou zde zařazeny ukazatele:

- míra finanční nezávislosti (stability),
- míra věřitelského rizika,
- míra oddlužování,
- síla finanční páky.

1) Míra finanční nezávislosti (stability)

U příspěvkových organizací zpravidla tento ukazatel nabývá relativně vysokých hodnot, a to nad 70 %. Hodnotě pod 50 % je třeba u municipálních firem věnovat pozornost, hodnota pod 30 % může být označena za výraz její nestability.

$$\text{míra finan. nezávislosti} = \frac{VK}{K} \times 100 \quad (15)$$

Tabulka 37. Zdrojová data pro výpočet míry fin. nezávislosti

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkových organizací
VK	vlastní kapitál	součet konečných stavů účtů 901, 902, 911, 912, 914, 916, resp. 918, 931 a 932
		rozvaha ř. 126
K	celkový kapitál	součet končených stavů účtů třídy 9, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3
		rozvaha ř. 202

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 127

Tabulka 38. Míra fin. nezávislosti školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
92,57	89,75	89,36	90,48	91,37

Pramen: vlastní

Míra finanční nezávislosti u školy každoročně roste, což je pozitivní. Jedná se ale o normální hodnoty, které jsou charakteristické pro příspěvkové organizace.

2) Míra věřitelského rizika

Tento ukazatel hodnotí míru účasti cizího kapitálu na finančních zdrojích.

Pokud je užíván hlavně cizí neúročený kapitál, svádí to k tvrzení, že je vhodné jeho podíl na celkovém kapitálu maximalizovat. Organizace by pak realizovala svou činnost financována svými věřiteli, aniž by jim platila úrok. Ukazuje i provázanost oblasti hodnocení financování municipální firmy s otázkami finanční rentability.

$$Míra\ v.\ rizika = \frac{CK}{K} \times 100 \quad (16)$$

Tabulka 39. Zdrojová data pro výpočet míry věřitelského rizika

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
CK	stav cizího kapitálu	součet konečných stavů účtu 941, účtů ve skupině 95, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3 rozvaha ř. 159
K	stav kapitálu	součet konečných stavů účtů třídy 9, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3 rozvaha ř. 202

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 128

Tabulka 40. Míra věřitelského rizika školy (v %)

2004	2005	2006	2007	2008
7,43	10,25	8,63	9,52	10,64

Pramen: vlastní

Míra účasti cizího kapitálu na finančních zdrojích školy rok od roku roste. I přes tento jev je míra věřitelského rizika nižší s ohledem na vyšší finanční nezávislost.

3) Míra oddlužování

Ukazatel míry oddlužování představuje obraz schopnosti firmy vytvářet prostředky na splácení dluhu.

Používají ho municipální firmy, které využívají bankovních úvěrů. U bankovního úvěru s dobou splatnosti jeden rok by měl být ukazatel roven 1, protože je třeba, aby byly během roku vytvořeny prostředky na jeho splacení. U bankovního úvěru přijatého na pět let by měla hodnota být kolem 0,2.

$$\text{Míra oddlužován } i = \frac{HV + O + \Delta R}{O CK_i} \times 100 \quad (17)$$

Tabulka 41. Zdrojová dat a pro výpočet míry oddlužování

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
HV	hospodářský výsledek celkem	rozdíl konečných stavů účtů třídy 6 a účtů třídy 5
		výkaz zisků a ztráty ř. 62, sloupec 1 a 2
O	odpisy dlouhodobého majetku celkem	konečný stav účtu 551
		výkaz zisku a ztráty ř. 25, sloupec 1 a 2
ΔR	přírůstek rezerv (z doplňkové činnosti)	rozdíl strany MD účtu 556 a strany D účtu 656
		výkaz zisku a ztráty, rozdíl ř. 29 a ř. 55
OCK_i	úročený cizí kapitál, tj. zpravidla bankovní úvěry	zpravidla pouze součet konečných stavů účtu 951 a 281
		zpravidla pouze rozvaha ř. 190 a 191

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 129

Co se týká ukazatele míry oddlužování, škola nevyužívá bankovních úvěrů, a proto se tento ukazatel u dané organizace nepočítá.

4) Síla finanční páky

Představuje míru zadluženosti vlastního kapitálu, zvětšenou o 1. Tento ukazatel ukazuje, v jaké míře municipální firma využívá ve svém finančním řízení tzv. finanční páku. Vzhledem k tomu, že v municipálních firmách chybí úročený cizí kapitál, působí finanční páka pozitivně, neboť úroková míra je nulová a cizí kapitál pak zvyšuje svou nižší nákladovostí rentabilitu celkového kapitálu.

$$F_{FL} = 1 + \frac{CK}{VK} \quad (18)$$

Tabulka 42. Zdrojová data pro výpočet síly finanční páky

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
CK	cizí kapitál	součet konečných stavů účtů 941, účtů ve skupině 95, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3 rozvaha ř. 159
VK	vlastní kapitál	součet konečných stavů účtů 901, 902, 911, 912, 914, 916, resp. 918, 931 a 932 rozvaha ř. 126

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 130

Tabulka 43. Finanční páka školy

2004	2005	2006	2007	2008
1,08	1,11	1,12	1,11	1,1

Pramen: vlastní

Hodnocení síly finanční páky, tj. poměr ziskovosti vlastního kapitálu k ziskovosti cizího kapitálu je ve všech třech letech velmi podobný, pohybuje se kolem doporučené hodnoty 1.

3.2.7 Ukazatel investičního rozvoje nebo útlumu

Přestože tento ukazatel nebývá obvykle řazen do standardně prováděné finanční analýzy firmy, jeho význam pro municipální firmu je značný. Ta se totiž pohybuje v podmínkách, v nichž nefungují pravidla tržního mechanismu. Proto je třeba posuzovat, v jaké kvantitě a kvalitě se nachází majetek municipální firmy.

Je nutné mít dostatek finančních zdrojů na potřebný dlouhodobý majetek. Tyto zdroje mohou mít svůj původ v samofinancování nebo plynou do firmy formou investiční dotace. Používá se ukazatel opotřebení dlouhodobého majetku.

1) Koefficient opotřebení dlouhodobého majetku

Koefficient opotřebení investičního majetku udává, v jaké míře je investiční majetek firmy opotřebován. Hodnota ukazatele je ovlivněna zvoleným způsobem odepisování dlouhodobého majetku.

$$k_{ODM} = 1 - \frac{\sum ZC}{\sum PC} \quad (19)$$

Tabulka 44. Zdrojová data pro výpočet opotřebení DM

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
$\sum PC$	souhrn pořizovacích cen dlouhodobého majetku	konečné stavy stran MD účtů ve skupině 01 a 02
		rozvaha ř. 02 + 16
$\sum ZC$	souhrn zůstatkových cen dlouhodobého majetku	rozdíl konečných stavů stran MD účtů ve skupinách 01 a 02 a konečných stavů stran D účtů ve skupinách 07 a 08
		rozvaha ř. 02 + 16 sníženo o součet ř. 10 a 27

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. ,2002, str. 134

Tabulka 45. Koefficient opotřebení DM školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,523	0,419	0,446	0,401	0,398

Pramen: vlastní

Střední škola má průměrnou míru opotřebení dlouhodobého majetku.

3.2.8 Ukazatele produktivity

Má-li být účelným způsobem prováděna finanční analýza municipální firmy s cílem žádoucího ovlivňování její ekonomické efektivity, je nutné vzít v úvahu všechny zvláštnosti týkající se jak jí samotné, tak produkce, kterou zajišťuje. Ukazatele

produktivity jsou výrazem produkční schopnosti a výkonnosti ve vazbě na zdroje tvorby bohatství, v daném případě práce nebo kapitálu.

U municipálních firem se používají dva ukazatele produktivity - produktivita práce a produktivita kapitálu.

1) Produktivita práce měřená pomocí přidané hodnoty

Produktivita práce počítaná z přidané hodnoty udává, kolik peněžních jednotek vytvořené přidané hodnoty připadá na pracovníka municipální firmy. Ukazatel produktivity práce je ovlivňován přidanou hodnotou, počtem pracovníků a osobními náklady na ně se vážícími. Má-li být produktivita práce maximalizována, je nutné směřovat ke zvyšování přidané hodnoty a snižování počtu pracovníků, kteří ji vytvářejí. Osobní náklady hrají zvláštní roli při ovlivňování celkového ukazatele produktivity práce. Jejich snižování vede ke zvyšování ukazatele vázanosti přidané hodnoty na jednotku osobních nákladů a ke snižování osobních nákladů při neměnném počtu pracovníků provede k nižší průměrné mzdě.

$$PP = \frac{PH}{OL} \quad (20)$$

Tabulka 46. Zdrojová data pro výpočet produktivity práce

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
PH	přidaná hodnota	součet rozdílů konečných stavů účtu skupiny 60 a 62 a účtu 691, snížený o součet konečných stavů účtů skupiny 50 a 51
		výkaz zisku a ztráty ř. 32 až 42 + 57, snížený o ř. 1 až 8, sloupců 1 a 2
OL	průměrný počet pracovníků	evidence pracovníků

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 137

Tabulka 47. Produktivita práce školy (v tis. Kč)

2004	2005	2006	2007	2008
309	272	387	526	432

Pramen: vlastní

U hodnocení ukazatelů produktivity platí, čím větší hodnota, tím lépe. V hodnoceném případě představuje vypočtená produktivita práce pomocí přidané hodnoty skutečnost, že jeden přepočtený pracovník vyprodukuje přibližně v prvním roce 309 tisíc Kč, v dalším roce 272 tisíc Kč, v roce 2006 387 tisíc Kč přidané hodnoty, v roce 2007 526 tisíc Kč přidané hodnoty a v roce 2008 432 tisíc Kč přidané hodnoty. Přitom v prvním roce škola zaměstnávala 181 pracovníků, v dalším roce 170 pracovníků, v roce 2006 142 pracovníků, v roce 2007 112 pracovníků a v posledním roce 127 pracovníků. Jak lze vidět, čím méně pracovníků, tím je produktivita vyšší.

2) Míra zhodnocení celkového kapitálu pomocí přidané hodnoty

Jde o ukazatel hodný pro určení produkční síly kapitálu municipální firmy, který zohledňuje nejen hospodářský výsledek, ale celou přidanou hodnotu vytvořenou municipální firmou. Cílem je maximalizace hodnoty.

$$r_K^* = \frac{PH}{OK} \quad (21)$$

Tabulka 48. Zdrojová data pro výpočet míry zhodnocení celkového kapitálu

Ukazatel	Vysvětlení ukazatele	Opatření příspěvkové organizace
PH	přidaná hodnota	součet rozdílů konečných stavů účtů skupiny 60 až 62 a účtu 691, snížený o součet konečných stavů účtů skupiny 50 a 51
		výkaz zisku a ztráty ř. 32 až 42 + 57, snížený o ř. 1 až 8, sloupců 1 a 2
OK	průměrný celkový kapitál	součet konečných stavů účtů třídy 9, účtů krátkodobých závazků ve třídě 2 a 3
		rozvah ř. č. 202 (výpočet průměrné hodnoty z počátečního a konečného stavu sledovaného období)

Pramen: Kraftová, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd., 2002, str. 138

Tabulka 49. Míra zhodnocení CK školy

2004	2005	2006	2007	2008
0,54	0,81	0,79	0,83	0,82

Pramen: vlastní

Přidaná hodnota nepřevyšuje hodnotu kapitálu, v hodnoceném případě se na 1 Kč kapitálu váže v průměru 0,76 Kč přidané hodnoty, je samozřejmou situací u municipálních firem. Cílem by měla být maximalizace tohoto ukazatele.

4 ZHODNOCENÍ A NÁVRHY NA ZÁKLADĚ ROZPOČTŮ A FINANČNÍ ANALÝZY

Nejdůležitějším zdrojem financí jsou pro SOŠ a SOU obchodní v Brně příspěvky od Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Krajského úřadu Jihomoravského kraje. Z poskytnutých prostředků jsou plně hrazeny přímé náklady na vzdělávání a veškeré náklady, které souvisí s provozem zařízení. Největší položkou přímých nákladů na vzdělávání tvoří prostředky na platy a náhrady platů, kdy výše platů se odvíjí od délky praxe. Proto by pro školu bylo úspornější zaměstnávat učitele s kratší dobou praxe. Je ale otázkou, zda učitelé s kratší dobou praxe jsou stejně „kvalitní“ jako učitelé s delší dobou praxe. Učitelé s delší dobou praxe mají více zkušeností, ale jejich styl učení je spíše stereotypní. Na druhou stranu mladší učitelé jsou nápaditější ve stylu učení, ale jsou téměř bez praxe. Nebylo by tedy špatné, aby se učitelský sbor skládal jak z těch „mladších“, tak i „starších“ učitelů.

Střední škola by hlavně měla zvážit, zda jsou všichni učitelé dostatečně vytížení. Pokud ne, bylo by vhodné uvažovat, zda tyto zaměstnance dále zaměstnávat, nebo zda nerozšířit, po domluvě ze zřizovatelem a možnostmi kapacitních prostor, výuku.

Nejnákladnější položkou provozních nákladů střední školy je spotřeba energie. Zde by se dalo ušetřit, kdyby se vyměnila stará dřevěná okna za nová plastová. Hodnota tepelné prostupnosti se u starých oken mnohdy pohybuje v rozmezí hodnot 3 až 5. Moderní generace oken si hodnotu tepelné prostupnosti udržuje v rozmezí 1 až 1,1, což jsou téměř třetinové úspory.

Dalším způsobem ke snížení spotřeby energie je zateplení budovy. Při zateplení dochází ke snížení prostupnosti obvodového pláště budovy až o 20 %. Koefficient prostupu tepla je přibližně 1,74 W/mK, po zateplení 0,3 W/mK. V dnešní době nejsou tyto položky již tolik finančně náročné jako kdysi. I vzhledem k tomu, že jsou poskytovány nejrůznější dotace, příspěvky, zimní slevy apod.

Střední škola vykonává doplňkovou činnost, kterou je podle zřizovací listiny výkon činnosti domova mládeže a školní jídelny. Těmito činnostmi škola získává nemalé finanční prostředky. V roce 2006 činily tržby za ubytování v domově mládeže 1 400 000 Kč, v roce 2007 a 2008 1 800 000 Kč a tržby za produktivní práci žáků a stravné ve školní jídelně činily ve všech třech letech přibližně 2 500 000 Kč. Z těchto příjmů byly plně hrazeny ostatní neinvestiční příjmy a to co nestačily pokrýt, se hradilo z vytvořených peněžních fondů.

Do doplňkové činnosti by mohla škola zařadit po domluvě se zřizovatelem i zavedení různých kurzů na škole např. pro starší občany. Jednalo by se zejména o práci s počítačem, internetem nebo výuku cizích jazyků. Otevření výtvarných kroužků pro děti a jejich maminky apod.

Další možností jak získat nějaké finanční prostředky je pronájem učeben ve večerních hodinách, kde by se mohly pořádat různé semináře a tvořivé kurzy, a pronájem tělocvičny na pohybové kurzy.

Pokud by střední škola chtěla získávat další finanční prostředky, mohla by využít i soukromých zdrojů. Jedná se především o dary a dotace od soukromých osob, ať již právnických nebo fyzických. Firma by se mohla touto cestou zviditelnit např. formou reklamy ve škole nebo podporou odborného vzdělávání v místě či regionu. Dalším důvodem poskytnutí daru a dotace by mohla být například daňová úleva pro firmu. Získání těchto dárců by se dalo uskutečnit formou plesů, kam by se pozvali právě tito potenciální dárci.

U sledované střední školy byla provedena i finanční analýza, která je sestavena přímo pro tento typ organizací.

Prvním ukazatelem, který je vhodné pro neziskovou organizaci vypočítat a ohodnotit je ukazatel autarkie, nebo-li soběstačnosti. Jedná se o ukazatel, který odráží míru soběstačnosti neziskové organizace. V závislosti na použitých datech byla

hodnocena autarkie na bázi výnosově nákladové, kdy bylo zjištěno, že škola není ani v jednom roce stoprocentně soběstačná. Z toho plyne, že zbytek do sta procent doplňuje svoji doplňkovou činností. Druhou možností hodnocení autarkie je na bázi příjmově výdajové. Zde už sledovaná střední škola je zcela soběstačná. Vyrovnanost hospodaření příspěvkové organizace ve smyslu příjmově výdajové soběstačnosti je dána stoprocentním pokrytím výdajů příjmy. Třetím počítaným ukazatelem je míra z příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech. Tento ukazatel udává skutečnost, že zbytek příjmů do 100 %, což je v prvních třech letech kolem 7 % a v posledních dvou letech necelých 5 %, představují u školy příjmy z úroků, z uživatelských poplatků, příjmy z provozu školní jídelny a domova mládeže.

Je nutné si uvědomit, že střední škola vedle své hlavní činnosti realizuje i činnost doplňkovou. Cílem hlavní činnosti je vyrovnanost nákladů a výnosů, cílem doplňkové činnosti je zisk. Proto je vhodné provést analýzu rentability. Pro doplňkovou činnost se doporučuje použít ukazatel rentability nákladů. Nákladová rentabilita u sledované školy je v prvním roce nižší, v ostatních letech průměrná, cílem by však měla být maximalizace rentability nákladů doplňkové činnosti. Pozitivním jevem je, že rentabilita se rok od roku zvyšuje.

Druhým počítaným ukazatelem je rentabilita provozních příjmů doplňkové činnosti. Bylo zjištěno, že zisk z doplňkové činnosti v prvních čtyřech letech zcela pokrývá ztrátu z hlavní činnosti. V posledním sledovaném roce ho pokrývá až téměř trojnásobně, z toho vyplývá, že škola má vyšší hospodářský výsledek z doplňkové činnosti než z hlavní činnosti. Výpočet haléřového ukazatele nákladovosti a jeho porovnání se zlomovým ukazatelem má smysl zejména u doplňkové činnosti. Ta má být realizována jedine jako zisková, přitom čím vyšší ziskovost, tím efektivnější doplňková činnost. Relativně průměrná nákladová rentabilita doplňkové činnosti ji velmi přibližuje ke zlomovému faktoru (= 0,6180339). Pokud bychom chtěli efektivnější výsledek, je zapotřebí buď zvyšovat výnosy (otevření různých zájmových a vzdělávacích kroužků, provozování seminářů, apod.) nebo snižovat náklady (snižování

spotřeby materiálu nebo energie, snížení počtu zaměstnanců apod.). U všech municipálních firem je jednodušší snižovat náklady.

Nejčastěji hodnocenými ukazateli neziskových organizací jsou ukazatele likvidity. Všechny ukazatele likvidity patří mezi poměrové ukazatele stavových hodnot, ukazují tedy stav pouze k hodnocenému okamžiku. Prvním sledovaným ukazatelem likvidity je okamžitá likvidita. U střední školy je okamžitá hodnota ve všech pěti letech asi pětinašobkem doporučené hodnoty u soukromých ziskových firem. Tato hodnota se může považovat za pozitivní, vzhledem k tomu, že tato hodnota bývá zejména koncem roku zpravidla vyšší, což svědčí o potřebě řízení míry zhodnocování volných peněžních prostředků. Dalším ukazatelem likvidity je likvidita pohotová. Zjištěná pohotová likvidita školy odpovídá doporučené hodnotě a ukazuje nám vyrovnanost mezi krátkodobými pohledávkami a krátkodobými závazky. V posledním sledovaném roce se výrazně pohotová likvidita snížila, což má za následek snížení finančního majetku. Mezi ukazatele likvidity můžeme zařadit i počítaný čistý pracovní kapitál střední školy. Ten je v roce 2004, 2006 a 2007 poměrně nízký, v roce 2005 se zvýšil vzhledem ke zvýšení finančního majetku, v posledním roce má škola k dispozici velmi málo pracovního kapitálu, a to částku 393 810 Kč, což je suma opravdu velmi nízká. Vše je způsobeno snížením provozních záloh a finančními prostředky na běžných účtech.

Doplňujícími ukazateli hodnocení jsou pro neziskovou organizaci ukazatele aktivity. Pro hodnocení střední školy je nejprve vhodné vypočítat ukazatel obratu kapitálu jako hodnocení hrubé výnosnosti využívaných celkových zdrojů. Škola má obrat kapitálu vcelku nízký, vložený kapitál se do fungování této příspěvkové organizace vrátí v průměru 1krát. Cílem by měla být maximalizace ukazatele, například formou zvyšování výnosů. Druhým ukazatelem této skupiny je míra vázanosti fixních aktiv na výnosech, ten je ve všech pěti letech nízký s ohledem na velikost obratu kapitálu. Třetím počítaným ukazatelem je doba obratu pohledávek. Lze konstatovat, že doba obratu pohledávek u školy je v prvních dvou letech nízká, v ostatních letech se ještě snižuje, i vzhledem k tomu, že do obratu pohledávek byly zahrnuty pohledávky za

odběrateli. Cílem je opět maximalizace ukazatele, proto bych doporučovala zvýšit dobu splatnosti jejich pohledávek, aniž by se ohrozila jejich solventnost.

Posledním ukazatelem této skupiny je poměr doby obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků, což je ukazatel zjišťující míru souladu mezi dobou splatnosti pohledávek a dobou splatnosti závazků, a to ve vazbě na provozní výnosy a provozní náklady. Vzájemná relace doby obratu krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků školy je ve všech sledovaných letech velmi vzdálená doporučené hodnotě jedna. Tato situace znamená pro školu možnost zvyšování doby splatnosti svých pohledávek, aniž by ohrozila svoji solventnost.

Další skupinou počítaných ukazatelů jsou ukazatele financování. Do této skupiny je zařazen ukazatel míry finanční nezávislosti. Ten u sledované školy každoročně roste, což je pozitivní. Jedná se ale o normální hodnoty, které jsou charakteristické pro tento typ organizací. Následující ukazatel, míra věřitelského rizika, hodnotí míru účasti cizího kapitálu na finančních zdrojích. Míra účasti cizího kapitálu na finančních zdrojích školy rok od roku roste. I přes tento jev je míra věřitelského rizika nižší s ohledem na vyšší finanční nezávislost. Třetí ukazatel, míra oddlužování, představuje obraz schopnosti firmy vytvářet prostředky na splácení dluhu. Střední škola doposud nevyužila možnosti bankovních úvěrů, proto tento ukazatel nemá smysl pro danou organizaci počítat.

Čtvrtý ukazatel, finanční páka, je významným indikátorem, který ukazuje, v jaké míře municipální firma využívá ve svém finančním řízení tzv. finanční páku. Ta hodnotí poměr ziskovosti vlastního kapitálu k ziskovosti cizího kapitálu. U střední školy je ve všech třech letech velmi podobný a pohybuje se kolem doporučené hodnoty jedna.

Poslední skupinu počítaných analýz tvoří ukazatele investičního rozvoje nebo útlumu. Přestože tyto ukazatele nebývají obvykle řazeny do standardně prováděné

finanční analýzy firmy, jejich význam pro municipální firmu je značný. K hodnocení střední školy byl použit koeficient opotřebení dlouhodobého majetku, kdy sledovaná střední škola má ve všech letech průměrnou míru opotřebení svého dlouhodobého majetku. U druhého ukazatele, produktivity práce, platí, čím U hodnocení ukazatelů produktivity platí, čím větší hodnota, tím lépe. V hodnoceném případě představuje vypočtená produktivita práce pomocí přidané hodnoty skutečnost, že jeden přepočtený pracovník vyprodukuje přibližně v prvním roce 309 tisíc Kč, v dalším roce 272 tisíc Kč, v roce 2006 387 tisíc Kč přidané hodnoty, v roce 2007 526 tisíc Kč přidané hodnoty a v roce 2008 432 tisíc Kč přidané hodnoty. Přitom v prvním roce škola zaměstnávala 181 pracovníků, v dalším roce 170 pracovníků, v roce 2006 142 pracovníků, v roce 2007 112 pracovníků a v posledním roce 127 pracovníků. Jak lze vidět, čím méně pracovníků, tím je produktivita vyšší. Posledním ukazatelem je míra zhodnocení celkového kapitálu. Přidaná hodnota nepřevyšuje hodnotu kapitálu, v hodnoceném případě se na 1 Kč kapitálu váže v průměru 0,76 Kč přidané hodnoty, je samozřejmou situací u municipálních firem. Cílem by měla být maximalizace tohoto ukazatele například formou zvyšování přidané hodnoty.

ZÁVĚR

Předložená diplomová práce se zabývá neziskovými organizacemi a obsahuje návrh na zlepšení hospodaření konkrétní příspěvkové organizace.

Teoretická část diplomové práce je zaměřena na vymezení vzniku neziskových organizací, je zde popsáno jejich četné rozdělení, ať už podle zákona o dani z příjmů, předmětu jejich činnosti, zřizovatele nebo zakladatele, nebo podle jakého práva mohou vzniknout. Dále jsou zde popsány jednotlivé typy daní, kdy musí neziskového organizace podávat daňové přiznání, v jakých případech, termín pro podání přiznání, popřípadě jednotlivé osvobození od daně. V závěru práce jsou popsány účetnictví a kalkulace s ukázkou kalkulačního vzorce.

Způsob financování neziskových organizací může výrazně ovlivnit jejich fungování. Jsou-li zdroje příjmu nestabilní a nelze se na ně spolehnout, může to vnášet do činnosti a rozhodování o aktivitách organizace nejistotu a nervozitu, organizace může omezovat některé náročnější činnosti a nepouštět se do projektů vyžadujících větší objemy finančních prostředků apod. Snaží-li se organizace získávat finance doplňkovou činností, musí být schopna sama sebe kontrolovat a rozpoznávat, zda se její síly nezaměřují právě na tyto doplňkové aktivity, namísto snahy o důsledné naplňování svého hlavního cíle. Proto důležitou částí teoretické práce je kapitola vymežující způsoby získávání finančních prostředků.

V praktické části byla zhodnocena celková finanční situace zvolené příspěvkové organizace a navrženy možné změny na zlepšení této situace. Jednalo se o Střední odborné učiliště a střední odbornou školu obchodní v Brně, která byla založena 1. ledna 2005 Jihomoravským krajem. Tato organizace využívá převážně příspěvků od Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a od svého zřizovatele - Krajského úřadu Jihomoravského kraje, kdy finance musí být použity pouze na ten účel, na který byly poskytnuty. Největší náklady jsou vynakládány na platy a náhrady platů a na spotřebu energie. V práci je podán možný návrh na jejich snížení.

Mezi další příjmy patří vlastní činnost a činnost doplňková, kterou střední škola vykonává. Doplňkovou činností se rozumí u zmíněné organizace provoz školní jídelny a domova mládeže.

Sledované příspěvkové organizaci bych doporučila zkusit zažádat u zvolených právnických a fyzických osob o dar nebo dotaci. Škola tohoto způsobu nevyužívá, což je velká škoda. Každoročně pořádaný ples by byl vhodným místem k pozvání těchto osob a popřípadě jejich oslovení. Pro firmy by tyto poskytnuté dary mohly přinášet určitě výhody, mohly by se touto cestou více zviditelnit, plynuly by pro ně částečné daňové výhody, mohly by podpořit odborné vzdělání a jeho rozvíjení v místě nebo regionu.

Následující část teoretické části diplomové práce je zaměřena na finanční analýzu a na zhodnocení základních finančních ukazatelů navrhnuté přímo pro příspěvkovou organizaci zřizovanou krajem. U této finanční analýzy je využito základních ukazatelů likvidity, rentability, produktivity, aktivity, autarkie, financování a ukazatelů investičního rozvoje nebo útlumu.

Návrhy, uvedené v diplomové práci, by mohly být jistě použity, ale záleží pouze na rozhodnutí ředitelky školy a zřizovateli této organizace. Pokud by se rozhodli využít darů od právnických nebo fyzických osob, bylo by vhodné předem sestavit určitý plán jak o tyto prostředky správně zažádat a jak těmto osobám vysvětlit možné výhody, které by pro ně plynuly.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborná literatura:

- [1] HAMERNÍKOVÁ, B. *Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia 2000. 213 s. ISBN 80-902752-3-0.
- [2] KOČÍ, P. a kol. *Nevýdělečné organizace*. 3. vyd. Praha: Meritum 2007. 288 s. ISBN 978-80-7357-257-0.
- [3] KRAFTOVÁ, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck 2002. 206 s. ISBN 80-7179-778-2.
- [4] MOCKOVČIAKOVÁ, A. a kol. *Příspěvkové organizace*. 1 vyd. Praha: Meritum 2006. 292 s. ISBN 80-7357-L9L-9.
- [5] PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: Úvod do problematiky*. 3. vyd. Praha: Aspi 2005. 528 s. ISBN 80-7357-049-L.
- [6] PEKOVÁ, J. a kol. *Veřejná správa a finance*. 2. vyd. Praha: Aspi 2005. 556 s. ISBN 80-7357-052-L.
- [7] PLAMÍNEK, J., aj. *Řízení neziskových organizací*. 1.vyd. Praha: Lotos 1996. 186 s.
- [8] REKTOŘÍK, J., a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: EKOPRESS 2001. 187 s. ISBN 80-81619-41-6
- [9] RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: Vznik, účetnictví, daně*. 9 vyd. Olomouc:Anag 2007. 238 s. ISBN 80-7263-166-7.
- [10] STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. a kol. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Praha: Computer Press 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
- [11] STUHLÍKOVÁ, H. a KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 6. vyd. Olomouc: ANAG 2008. 343 s. ISBN 978-80-7263-434-7.
- [12] TETŘEVOVÁ, L. *Veřejná ekonomie*. 1. vyd. Příbram: Professional publishing 2008. 185 s. ISBN 978-80-86946-79-5.
- [13] VALENTA, J. *Financování a rozpočet školy*. 1. vyd. Karviná: Paris 2004. 131 s. ISBN 80-239-2218-1.

Zákony:

- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 16/1993 Sb. o dani silniční, v platném znění
- [18] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění
- [19] Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ΣPC	souhrn pořizovací ceny dlouhodobého majetku
ΣZC	souhrn zůstatkových cen dlouhodobého majetku
A_{CF}	celková autarkie
$A_{HV-H\check{C}}$	autarkie hlavní činnosti
A_{NID}	míra příjmů z neinvestiční dotace
CK	stav cizího kapitálu
FA	hodnota fixních aktiv
F_{FL}	síla finanční páky
HUN	haléřový ukazatel
HV	hospodářský výsledek celkem
$HV_{D\check{C}}$	hospodářský výsledek doplňkové činnosti
K	celkový kapitál
K_{ODM}	opotřebení dlouhodobého majetku
KZ_V	krátkodobé závazky
L_I	okamžitá likvidita
L_{II}	pohotová likvidita
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
$N_{D\check{C}}$	náklady hlavní činnosti
$N_{H\check{C}}$	náklady hlavní činnosti
NID	neinvestiční dotace
NIP_y	neinvestiční (provozní) příjmy
$NIP_{yD\check{C}}$	neinvestiční příjmy z doplňkové činnosti
NIV_y	neinvestiční (provozní) výdaje
O	odpisy dlouhodobého majetku celkem
o.p.s.	obecně prospěšná společnost
OA	oběžná aktiva
$O\check{C}K_{\check{c}}$	průměrný úročený cizí kapitál
$O_{D\check{C}}$	odpisy dlouhodobého majetku využívaného pro doplňkovou činnost
OK	průměrný celkový kapitál
OL	průměrný počet pracovníků

OP _o	průměrná hodnota pohledávek
OZ _v	průměrná hodnota závazků
P _E	peníze a jejich ekvivalenty
PH	přidaná hodnota
PK	pracovní kapitál
PK	pracovní kapitál
PN	provozní náklady
P _O	krátkodobé pohledávky
PP	produktivita práce
PV	provozní výnosy
r _{CF-DČ}	rentabilita provozních příjmů doplňkové činnosti
rk*	míra zhodnocení celkového kapitálu
r _{NDČ}	rentabilita nákladů doplňkové činnosti
SOŠ	střední odborná škola
SOU	střední odborné učiliště
V	výnosy celkem
V _{DČ}	výnosy doplňkové činnosti
V _{HČ}	výnosy hlavní činnosti
VK	vlastní kapitál
Z''	míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti
zisk _{DČ}	hospodářský výsledek z doplňkové činnosti v kladné hodnotě
ztráta _{HČ}	hospodářský výsledek z hlavní činnosti v záporné hodnotě
ΔR	přírůstek rezerv
ΔR _{DČ}	přírůstek rezerv z doplňkové činnosti
ψ	zlomový ukazatel 0,6180339

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1. Rozvaha 2004

Příloha č. 2. Výkaz zisku a ztráty 2004

Příloha č. 3. Rozvaha 2005

Příloha č. 4. Výkaz zisku a ztráty 2005

Příloha č. 5. Rozvaha 2006

Příloha č. 6. Výkaz zisku a ztráty 2006

Příloha č. 7. Rozvaha 2007

Příloha č. 8. Výkaz zisku a ztráty 2007

Příloha č. 9. Rozvaha 2008

Příloha č. 10. Výkaz zisku a ztráty 2008

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1. Organizace podle předmětu činnosti.....	14
Tabulka 2. Členění nákladů v kalkulačním vzorci.....	30
Tabulka 3. Kalkulační vzorec pro hospodářskou činnost.....	31
Tabulka 4. Počty zaměstnanců.....	39
Tabulka 5. Počty zaměstnanců DDM.....	39
Tabulka 6. Rozpočet přímých nákladů na vzdělávání hrazených MŠMT.....	40
Tabulka 7. Rozpočet provozních nákladů hrazených zřizovatelem.....	41
Tabulka 8. Rozpočet nákladů školy hrazených ze zisku z vlastní činnosti a z ostatních.....	42
Tabulka 9. Zdrojová data pro autarkii hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů	45
Tabulka 10. Autarkie hl. činnosti školy (v %).....	46
Tabulka 11. Zdrojová data pro celkovou autarkii na bázi příjmů a výdajů.....	46
Tabulka 12. Celková autarkie (v %).....	47
Tabulka 13. Zdrojová data pro výpočet míry příjmů z neinvestiční dotace na celk. provoz.	47
Tabulka 14. Míra příjmů školy (v %).....	48
Tabulka 15. Zdrojová data pro výpočet rentability nákladů doplňkové činnosti	49
Tabulka 16. Rentabilita nákladů DČ školy (v %).....	49
Tabulka 17. Zdrojová data pro výpočet míry pokrytí ztráty z hl. činnosti ziskem z doplň. činnosti.....	50
Tabulka 18. Míra pokrytí ztráty školy.....	50
Tabulka 19. Zdrojová data pro výpočet rentability provozních příjmů doplňkové činnosti.....	51
Tabulka 20. Rentabilita provoz.příjmů DČ školy (v %)	51
Tabulka 21. Zdrojová data pro výpočet haléřového ukazatele	52
Tabulka 22. Haléřový ukazatel školy	52
Tabulka 23. Zdrojová data pro výpočet okamžité likvidity.....	53
Tabulka 24. Okamžitá likvidita školy	53
Tabulka 25. Zdrojová data pro výpočet pohotové likvidity	54
Tabulka 26. Pohotová likvidita školy.....	54
Tabulka 27. Zdrojová data pro výpočet pracovního kapitálu	55

Tabulka 28. Pracovní kapitál školy (v tis.Kč)	55
Tabulka 29. Zdrojová data pro výpočet obratu kapitálu.....	56
Tabulka 30. Obrat kapitálu školy	56
Tabulka 31. Zdrojová data pro výpočet míry vázanosti fixních aktiv na výnosech	57
Tabulka 32. Míra vázanosti FA na V školy	57
Tabulka 33. Zdrojová data pro výpočet doby obratu pohledávek.....	58
Tabulka 34. Doba obratu pohledávek školy (ve dnech)	58
Tabulka 35. Zdrojová data pro výpočet poměru dob obratu kr. pohledávek a kr. závazků	59
Tabulka 36. Poměr DOKP a KZ školy.....	59
Tabulka 37. Zdrojová data pro výpočet míry fin. nezávislosti	60
Tabulka 38. Míra fin. nezávislosti školy (v %).....	60
Tabulka 39. Zdrojová data pro výpočet míry věřitelského rizika	61
Tabulka 40. Míra věřitelského rizika školy (v %).....	61
Tabulka 41. Zdrojová data pro výpočet míry oddlužování.....	62
Tabulka 42. Zdrojová data pro výpočet síly finanční páky	63
Tabulka 43. Finanční páka školy	63
Tabulka 44. Zdrojová data pro výpočet opotřebení DM	64
Tabulka 45. Koeficient opotřebení DM školy	64
Tabulka 46. Zdrojová data pro výpočet produktivity práce	65
Tabulka 47. Produktivita práce školy (v tis. Kč)	65
Tabulka 48. Zdrojová data pro výpočet míry zhodnocení celkového kapitálu.....	66
Tabulka 49. Míra zhodnocení CK školy.....	66