

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dotace a příspěvky jako součást hospodaření a financování městské nemocnice –
příspěvkové organizace
Grants and Contributions as a Part of the Management and Financing in Town Hospital –
Allowance Organization

Student: Bc. Agáta Opálková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.“

27. 4. 2011

OBSAH

1.	ÚVOD.....	1
2.	OBECNÉ VYMEZENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE.....	4
2.1.	Zřízení, hospodaření a zrušení příspěvkové organizace.....	4
2.2.	Finanční vztahy a zdroje financování stanovené zřizovatelem	10
2.3.	Peněžní fondy	11
2.3.1.	<i>Rezervní fond</i>	12
2.3.2.	<i>Fond reprodukce majetku</i>	13
2.3.3.	<i>Fond odměn</i>	14
2.3.4.	<i>Fond kulturních a sociálních potřeb</i>	14
2.4.	Účetnictví příspěvkové organizace.....	15
2.4.1.	<i>Účetnictví do 31.12.2009</i>	15
2.4.2.	<i>Změny v účtování od 1.1.2010</i>	15
2.4.3.	<i>Účtování dotací v příspěvkové organizaci</i>	21
3.	DOTACE A PŘÍSPĚVKY JAKO SOUČÁST ZDROJŮ FINANCOVÁNÍ V MĚSTSKÉ NEMOCNICI ..	25
3.1.	Možnosti financování.....	25
3.1.1.	<i>Financování z veřejných zdrojů</i>	26
3.1.2.	<i>Financování z neveřejných zdrojů</i>	27
3.1.3.	<i>Samofinancování</i>	28
3.2.	Provozní dotace	30
3.3.	Investiční dotace.....	33
3.4.	Výběr dodavatelů a zadávání zakázek.....	34
4.	ANALÝZA DOTACÍ A PŘÍSPĚVKŮ	35
4.1.	Provozní dotace – příspěvek na provoz	36
4.1.1.	<i>Rok 2008</i>	36
4.1.2.	<i>Rok 2009</i>	39
4.1.3.	<i>První polovina roku 2010</i>	44
4.2.	Investiční dotace.....	46
4.2.1.	<i>Rok 2008</i>	46
4.2.2.	<i>Rok 2009</i>	48
4.2.3.	<i>První polovina roku 2010</i>	49
4.3.	Komparace dotací za rok 2008, 2009 a první polovinu roku 2010	51
4.4.	Budoucnost městské nemocnice.....	54
5.	ZÁVĚR.....	58

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

SEZNAM ZKRATEK

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHY

1. ÚVOD

Príspevková organizace: pojem, o kterém již každý z nás jistě nesčetněkrát slyšel. Již z ustanovení zákona vyplývá, že příspěvkové organizace mají být zřízeny především k zajištění služeb pro občany, o kterých kompetentní orgány rozhodnou, že jsou pro občany prospěšné či potřebné.

Je již zvykem služby tohoto typu nazývat službami veřejnými, které jsou uskutečňovány s využitím hmotného a finančního majetku zřizovatele. Tento stav má dvě příčiny. První je ztrátová povaha těchto služeb, kdy příjmy dosahované od občanů, jakožto spotřebitelů veřejných služeb ani zdaleka nepokrývají náklady na tyto služby vynakládané a druhá je výsledkem procesů nazývaných reforma veřejné správy či veřejných rozpočtů.

Ale o tom, jak příspěvkové organizace vznikají či zanikají, jak jsou financovány a jakým způsobem hospodaří, jaká je jejich provázanost vztahů se zřizovatelem či jakými právními normami jsou svazovány, již většina těchto občanů nemá ani tušení. Toto považují za nedostatek, protože právě příspěvkové organizace, podobně jako jiné nevýdělečné účetní jednotky, hospodaří s prostředky svěřenými jí k tomuto účelu zřizovatelem.

A právě tyto prostředky, jež jsou získány jistým dílem od daňových poplatníků, jsou součástí výdajů veřejného a neziskového sektoru. Je proto nesmírně důležité, aby tyto prostředky byly nejen efektivně využity, ale i rozděleny, a to způsobem, který nejvíce odráží preference občanů.

Toto všechno je důvodem, proč se ve své diplomové práci chci věnovat právě problematice příspěvkových organizací.

Organizace, která mi poskytla věcnou náplň pro vypracování této práce, je městská nemocnice, a jelikož dominantní právní formou zdravotnických zařízení v ČR jsou historicky nadále příspěvkové organizace, tak ani tato nemocnice není výjimkou.

„Založení městské nemocnice v roce 1848 je bezesporu jedním z nejvýznamnějších mezníků v dějinách zdravotnictví Ostravy. Původní nemocnice s 24 lůžky a bytem ošetřovatele, která poskytovala léčebnou péči a přístřeší převážně městské chudině a dělnictvu, je však již dávno minulostí. Na počátku 20. století po výstavbě nové moderní budovy v roce 1898 a jejím postupném vybavení dalšími pavilony a lékařským a ošetřovatelským personálem byla ostravská nemocnice už největší a nejvyhledávanější nemocnicí ve zdejší průmyslové aglomeraci. V době meziválečné – i když se městské správě nepodařilo přenést obrovské finanční břímě na její provoz v roce 1908 na zemskou

a v letech 1920 – 1923 na státní správu – pokračovalo její další stavební, personální a materiálně-technické vybavování. Další rozvoj nemocnice po osvobození v roce 1945 nedržel krok s překotným růstem počtu obyvatelstva v Ostravě pro neujasněnou koncepci a nedostatek finančních prostředků. Dne 1. ledna 1949 byla nemocnice zestátněna a se svou nově zřízenou poliklinikou zajišťovala v rámci nového Městského ústavu národního zdraví (MÚNZ) také ambulantní péči. Stálý nedostatek lůžek se řešil získáním uvolněných budov mimo areál a jejich rekonstrukcí. Obrat v rozvoji nemocnice nastal po schválení generelu dostavby a rekonstrukce nemocnice v roce 1975, který řešil rozsáhlou výstavbu nových pavilonů, bloků, adaptací a modernizací stávajících objektů včetně asanace zchátralých budov na územně zvětšeném areálu nemocnice. Díky politicko-spoločenským změnám po listopadu 1989 došlo ke zrušení MÚNZ a odloučení terénní ambulantní služby od nemocnice. Nemocnice jako příspěvková organizace již nebyla financována ze státního rozpočtu, ale Všeobecnou zdravotní pojišťovnou a dalšími nově vzniklými oborovými zdravotními pojišťovnami, se kterými uzavřela smluvní vztah, a to podle množství vykázaných zdravotnických výkonů oceněných zvláštním „ceníkem“ – tzv. bodovými hodnotami. Do své správy převzala městská nemocnice bývalou hornickou nemocnici v Petřkovicích, Léčebnu dlouhodobě nemocných, Dětský rehabilitační stacionář a Protialkoholní záchytnou stanici. Městská nemocnice Ostrava rozsahem poskytované léčebné péče a díky novým diagnostickým, léčebným metodám a postupům dosáhla nadregionální úrovně. Novými a dobře vybavenými stavbami spolu s řadou účelných rekonstrukcí dnes tvoří vysoce moderní funkční celek odpovídající současným medicínským požadavkům s vysokým standardem pro stránce prostorové, hygienické a vnitřního zařízení. Některá oddělení se zařadila mezi špičková zdravotnická pracoviště České republiky.“¹

Se svou více než 160letou historií a takřka 2.000 zaměstnanci je nyní nemocnice vyhledávaným poskytovatelem zdravotní péče nejen občany žijícími v její blízkosti, ale pro svůj věhlas také pacienty ze širokého okolí. Organizační schéma městské nemocnice uvádím v Příloze č. 1 této práce.

K úvodu do problematiky považuji za nezbytné seznámení se s příspěvkovými organizacemi jako takovými. Proto je diplomová práce ve své kapitole druhé zaměřena na charakteristiku a právní úpravu příspěvkových organizací a jejím úkolem je poukázat na vývoj legislativy a s ní související změny nejen dle jednotlivých účtových tříd, ale také

¹ JIŘÍK, Karel a kolektiv. Městská nemocnice Ostrava v proměnách času. 1. vyd. Ostrava: Tilia, 2002. 327 s. ISBN 80-86101-54-1.

v zaúčtování transakcí vázících se k dotacím v příspěvkové organizaci. Změny v legislativě i v účtování jsou dány probíhající reformou účetnictví státu, která umožní sestavení účetních výkazů státu jako jednotného celku.

Třetí kapitola je seznámením se s možnostmi financování nemocnice jako příspěvkové organizace včetně dotací a na ni navazující čtvrtá kapitola tyto příspěvky blíže specifikuje, co se finanční stránky týče. Je důkazem nezbytnosti dotací v návaznosti na jejich podílu při financování nejen provozních, ale i investičních aktivit v městské nemocnici. Ilustruje rovněž finanční vypořádání přijatých prostředků a upozorňuje na nejproblematictější oblast dotovaných činností.

Cílem diplomové práce je explikovat, jaký je průběh získávání dotací v městské nemocnici, jaká je struktura těchto prostředků v jednotlivých letech a analyzovat zda postačují na úhradu nutných výdajů, případně zda je na jejich nadbytek či naopak nedostatek pružně reagováno.

2. OBECNÉ VYMEZENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Příspěvková organizace je jednou z forem veřejného ústavu, respektive právnickou osobou veřejného práva zřízenou k plnění úkolů ve veřejném zájmu.

Základy právního postavení příspěvkových organizací v ČR upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Podle nich příspěvkové organizace zřizují organizační složky státu a územní samosprávné celky, a to pro takové činnosti v jejich působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Následující výklad je věnován příspěvkovým organizacím zřizovaným územními samosprávnými celky.

2.1. Zřízení, hospodaření a zrušení příspěvkové organizace

Příspěvková organizace jako právnická osoba veřejného práva vzniká rozhodnutím zřizovatele. Právní subjektivitu jí přiznává zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Důležitá je však skutečnost, že právě tato právnická osoba vzniká rozhodnutím obce a slouží pro účely, které spadají do samostatné působnosti obce.

Proto jakékoliv konání či rozhodování příspěvkové organizace je podřízeno vůli zřizovatele. Příspěvková organizace se svobodně rozhoduje pouze v rámci zmocnění, které jí poskytne zřizovatel a za jakékoliv překročení tohoto zmocnění zodpovídá její statutární orgán. Zřizovatel omezuje samostatné rozhodování příspěvkové organizace i proto, že i on sám je ve svém rozhodování limitován zákonem, a to zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích. Je naprosto nepřipustné, aby z důvodu činnosti či hospodaření příspěvkové organizace docházelo k ne hospodárnému užití prostředků obce, poškozování majetku či k nedodržení zákonem stanovených povinností.

Zřízení příspěvkové organizace

Příspěvková organizace je tedy zřizována v případech, kdy činnosti spadající do kompetence obce, jsou natolik složité, že je nezbytné, aby byly samostatně řízeny. V těchto případech má tedy územní samosprávný celek právo, nikoli však povinnost, příspěvkovou organizaci zřídit.

Činnosti, pro které mohou být příspěvkové organizace zřízeny, mají mít **veřejnoprávní charakter a mají vést k hospodářskému využití majetku územního samosprávného celku.**

Příspěvková organizace **vzniká dnem uvedeným v rozhodnutí zastupitelstva** či dnem uvedeným **ve zřizovací listině**. I přesto je povinností obce podat návrh na zápis příspěvkové organizace do obchodního rejstříku. Na rozdíl od jiných typů právnických osob, jež mají povinnost zápisu do obchodního rejstříku, však příspěvková organizace okamžikem zápisu nevzniká, či naopak okamžikem výmazu z obchodního rejstříku nezaniká.

Údaje o mnou zvolené městské nemocnici však v obchodním rejstříku nenalezneme. Důvodem je stanovisko Ministerstva spravedlnosti ČR, ze kterého Krajský soud v Ostravě vycházel při zdůvodňování absence zápisu nemocnice v rejstříku, jež sděluje, že příspěvkové organizace vzniklé před účinností zákona č. 250/2000 Sb., nelze zapsat do obchodního rejstříku.

Zřizovací listina příspěvkové organizace

O vzniku příspěvkové organizace musí zřizovatel vydat zřizovací listinu. Dle § 27 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů musí tato listina obsahovat předepsané náležitosti, jež jsou nutným minimem, nikoliv možným maximem. Zatímco struktura zřizovací listiny je dána zákonem, tak její obsah je závislý na vůli zřizovatele.

Zřizovací listinou přenáší obec na příspěvkovou organizaci nejen své povinnosti, ale také část práv k majetku obce a finančních prostředků rozpočtu obce. Zřizovací listinu je nutné formulovat tak, aby obec naplnila ustanovení zákona i v tom, že příspěvkové organizace může obec zřizovat pouze pro výkon samostatné působnosti.

Tento základní dokument **osvědčující pravoplatnost vzniku a existence příspěvkové organizace** jako právnické osoby je schvalován rozhodnutím zastupitelstva a s jeho rozhodnutím lze obsah zřizovací listiny i měnit. A jelikož pravomocí zastupitelstva je jak rozhodování o zřízení příspěvkové organizace, tak i schvalování zřizovací listiny, pak nese zodpovědnost za to, aby zřizovací listina byla schválena v takové podobě, aby obci nemohla činností příspěvkové organizace vzniknout škoda. Všechny ostatní nutné úkoly, ať už práva či povinnosti zřizovatele vykonává rada. Do kompetence obecního úřadu pak spadají pouze ty úkoly, které mu uloží zastupitelstvo nebo rada obce.

Zřizovací listina je také zmocněním k tomu, aby příspěvková organizace pro obec vykonávala činnosti touto obcí nejen přikázané, ale i dovolené, a to za využití majetku obce.

Povinností obce je zveřejnit znění zřizovací listiny (stejně jako informace o zřízení, zrušení či sloučení příspěvkové organizace) v Ústředním věstníku ČR, jehož vydání zajišťuje Ministerstvo spravedlnosti.

Je zcela nezbytné, aby ve zřizovací listině byl přesně formulován a vymezen předmět činnosti příspěvkové organizace související s účelem jejího zřízení. Tento hlavní účel musí odpovídat rámci samostatné působnosti obce.

Takováto pasáž zřizovací listiny by měla mít obecnou povahu a vystihovat podstatu a základní smysl činnosti organizace. Pokud je hlavním účelem či jinou činností příspěvkové organizace činnost upravená zákonem, pak by tento zákon měl být v této části zřizovací listiny uveden.

Ve smyslu živnostenského zákona, veškeré **činnosti uváděné ve zřizovací listině jako předmět činnosti** příspěvkové organizace **nejsou živnostenským podnikáním** (nejsou tedy ani podnikáním dle obchodního zákoníku). Důsledkem neuvedení těchto činností v dané části zřizovací listiny by bylo, že zmiňované činnosti by nemohly být vykonávány jako neziskové, nýbrž pouze jako činnosti doplňkové – jednalo by se tedy o podnikání na základě příslušného živnostenského oprávnění.

Dle zákona o daních z příjmů, **příjmy z těchto činností** (jež vyplývají z poslání příspěvkové organizace) **nejsou předmětem daně z příjmů** za předpokladu, že **náklady** vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností **jsou vyšší než výnosy** z těchto činností plynoucí. Zákon o dani z přidané hodnoty navíc ve svém § 61 písm. e) a v § 57 odst. 1 písm. g) osvobozuje ekonomické činnosti, které nejsou totožné s podnikáním.

Je tedy zřejmé, že přesné vymezení předmětu činnosti je základním předpokladem pro budoucí řádný chod příspěvkové organizace.

Doplnění § 18 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů o odstavec 15) postavilo **zdravotnické subjekty** z hlediska daně z příjmů **na úroveň podnikatelských subjektů** a již není možné využít většiny výhod (odst. 4) určených pro neziskové subjekty. **Předmětem daně z příjmů zdravotnických zařízení jsou nyní všechny příjmy s výjimkou příjmů:**

- a) z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku;
- b) z úroků z vkladů na běžném účtu.

Pokud příspěvková organizace vykonává (kromě činnosti hlavní) i doplňkovou činnost, pak je rovněž zapotřebí její formulace ve zřizovací listině, přičemž takováto činnost musí navazovat na činnost hlavní a je zřizovatelem povolena za účelem lepšího

využití všech hospodářských možností a odborností zaměstnanců. Nesmí přitom narušovat plnění hlavních účelů organizace a je nutné tuto činnost (náklady a výnosy) sledovat odděleně. Zisk z této činnosti musí být použit především pro rozvoj činnosti hlavní.

Touto doplňkovou činností může být činnost hospodářská s charakteristickými znaky podnikání, může však jít i o jiné činnosti (např. pronájmy, využití autorských práv).

Je rovněž zapotřebí důsledného odlišení doplňkových činností, které nejsou živnostmi, ačkoli příjmy dosahované touto činností jsou podřízeny daňové povinnosti podle zákona o dani z příjmů (např. příjmy z nájemného).

Zřizovací listina městské nemocnice je rozdělena na články, obsahující údaje o zřizovateli, názvu, sídlu, identifikačním čísle, právní formě, hlavním účelu zřízení a předmětu činnosti příspěvkové organizace, statutárním orgánu, majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se předává organizaci do správy, majetkových právech a povinnostech při hospodaření s majetkem, finančním hospodaření, kontrole, době, na kterou je organizace zřízena a dalších ustanoveních.

Ze zřizovací listiny městské nemocnice vyplývá, že hlavním účelem zřízení organizace je poskytování zdravotní péče občanům. Předmětem činnosti odpovídající hlavnímu účelu je rovněž organizace školicích akcí pro zdravotníky, zdravotnické kurzy, zdravotně-sociální služby, zdravotně-sociální péče, laboratorní vyšetření biologického materiálu a poskytování stravovacích služeb pacientům a zaměstnancům. Doplňkovou činností se pak rozumí pronájem nemovitostí a nebytových prostor, pronájem a půjčování věcí movitých, specializovaný maloobchod, ubytovací služby a provozování zařízení sloužící regeneraci a rekondici a poskytování masérských služeb, to vše za předpokladu, že nebude narušeno plnění hlavního účelu organizace.

Hospodaření příspěvkové organizace

Rozhodnutím obce o zřízení příspěvkové organizace, jejíž předmět činnosti je zpravidla neziskový, je též rozhodnutí o poskytování příspěvku z rozpočtu obce. Tento příspěvek slouží k tomu, aby byl vyrovnán rozdíl mezi výší nákladů, spojených s poskytováním služeb nebo se zajišťováním činností přikázaných a mezi příjmy z těchto přikázaných činností plynoucích.

Obec je vlastníkem nejen majetku, který předává příspěvkové organizaci k hospodaření, ale také majetku, který příspěvková organizace pořídila vlastní činností. Je rovněž vlastníkem finančních prostředků, které jí svěruje formou příspěvku. **Obec má**

tudíž **nad hospodařením** stejně jako nad činností **příspěvkové organizace** nejen **právo**, ale především **povinnost kontroly a rozhodování či schvalování**.

Příspěvkové organizace hospodaří s podstatnou částí prostředků veřejných rozpočtů, proto rozhodovací pravomoc o těchto prostředcích je účelně stanovena a omezena legislativou.

Předmětem hospodaření jsou především peněžní **prostředky získané vlastní činností** (kromě tržeb také výnosy ze smluvních pokut či úroky z prodlení, výhry, úroky z vkladů, náhrady škod) a peněžní prostředky přijaté z rozpočtu zřizovatele (zejména příspěvek na provoz, ale i účelové dotace), dále **prostředky vlastních fondů, peněžní dary** od fyzických i právnických osob, **prostředky poskytnuté z Národního fondu a ze zahraničí**, stejně jako **dotace**.

Veškeré takto poskytnuté prostředky (dle § 28 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.) nespotřebované do konce kalendářního roku, se převádějí do rezervního fondu, jako zdroj financování pro léta následující.

Zrušení příspěvkové organizace

Postup zrušení příspěvkové organizace **není** zákonem **stanoven**. Příspěvková organizace může být zřízena buď na dobu určitou, nebo neurčitou. Dobu určitou lze vyjádřit buď uvedením časového údaje, omezit určitým datem, nebo vázat na splnění určitého cíle.

Z uvedeného vyplývá, že je-li příspěvková organizace **zřízena na dobu určitou**, pak její **existence končí datem uvedeným** v rozhodnutí zastupitelstva o jejím zřízení a ve zřizovací listině.

Je-li však zřízena **na dobu neurčitou**, pak v případě, že se **zřizovatel rozhodne o jejím zrušení**, je potřeba, aby **zastupitelstvo** tento záměr **projednalo** a usnesením **rozhodlo** o přesném termínu ukončení existence příspěvkové organizace.

Je přinejmenším vhodné, aby zřizovatel v těchto případech uložil obecnímu úřadu povinnost dohlížet na veškeré práce související se zrušením příspěvkové organizace. Zřizovatel musí též rozhodnout o umístění a užití majetku, se kterým doposud rušená organizace hospodařila a převzít veškeré její práva a závazky, neboť příspěvková organizace po uplynutí rozhodného dne, nejen, že nemůže vykonávat žádnou činnost, ale fakticky již nemá ani žádný vlastní majetek. Pro převzetí majetku je zapotřebí vykonat např. mimořádnou inventarizaci, dochází totiž ke zrušení nejen právnické osoby, ale i

účetní jednotky. S tím souvisí mimo jiné uzavření účetních knih, vypořádání pracovně právních závazků a smluvních vztahů.

Zřizovatel může provést zrušení příspěvkové organizace s tím, že její činnost bude dále provádět sám, anebo za tímto účelem zřídí jinou právnickou osobu.

Není možné, aby příspěvková organizace změnila svou právní formu, aniž by tomuto kroku předcházelo její zrušení. Až poté může být rozhodnutím obce založena jiná právnická osoba.

Problematika majetku v příspěvkové organizaci

Pokud nastane situace, kdy vlastník majetku nemá z nejrůznějších důvodů dostatek kapacit pro nakládání se svým majetkem, pak toto nakládání, resp. hospodaření může svěřit jiné osobě, avšak s výjimkou vlastnických práv. Obci se tak naskýtá možnost využít institutu zřízení právnické osoby – příspěvkové organizace.

Rozhodovat o majetku jako vlastník je oprávněno především zastupitelstvo obce, některé úkony jsou vyhrazeny radě. Jak zastupitelstvo, tak i rada jsou v tomto směru odpovědní nejen před zákonem, ale i občanům.

A jelikož je obec povinna svůj majetek spravovat (udržovat ve stavu umožňujícím jeho provoz či použití), účelně (k poskytnutí veřejných služeb určených občanům) a hospodárně (s co nejnižšími náklady) jej využívat, pečovat o jeho zachování a rozvoj a chránit (svěřovat k užití osobám schopným požadovanou ochranu zajistit) jej před zničením, poškozením, odcizením nebo zneužitím, je nutností, aby všechny tyto povinnosti byly obcí zohledněny nejen při vymezení objemu majetku, který bude příspěvkové organizaci svěřen do správy, ale také při definování majetkových práv, které organizaci umožní se svěřeným majetkem hospodařit.

Majetkovými právy rozumíme práva a povinnosti spojené s efektivním a ekonomicky účelným využitím majetku a s případným pronajímáním, s péčí o jeho ochranu, rozvoj a zvelebení, dále podmínky a pravidla pro případnou investiční výstavbu, výrobu a prodej zboží.

Příspěvková organizace s majetkem obce tedy hospodaří, je povinna o něm účtovat a odepisovat jej. V žádném případě se příspěvková organizace **nestává vlastníkem** majetku. Považuji však za potřebné zmínit, že dle příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů (tzn., že daňové odpisy může provádět státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu, jinak pouze vlastník) nemůže příspěvková organizace zřizovaná územním samosprávným celkem uplatnit daňové odpisy. Proto

nejvýznamnější položkou ovlivňující základ daně z příjmů právnických osob městské nemocnice je rozdíl, o který účetní odpisy uplatněné v účetnictví převyšují odpisy daňové.

Příspěvková organizace je oprávněna nabývat majetek na základě vůle svého zřizovatele, nikoli na základě vůle vlastní. Součástí rozpočtu příspěvkové organizace jsou proto i náklady na pořízení a provoz majetku obce užívaného příspěvkovou organizací.

V současnosti se veškerý nemovitý majetek, který užívá městská nemocnice, nachází ve vlastnictví zřizovatele. Užívání nemovitého majetku je realizováno na základě uzavřené Smlouvy o výpůjčce – bezplatném užívání na dobu neurčitou. O takovém majetku **úctuje a eviduje** jej **územní samosprávný celek v rozvaze**, zatímco **příspěvková organizace** pouze **v podrozvaze**, z toho vyplývá, že příspěvková organizace nejen, že o majetku neúčtuje, ale ani jej účetně neodepisuje.

2.2.Finanční vztahy a zdroje financování stanovené zřizovatelem

Nespornou výhodou příspěvkové organizace je skutečnost, že její finanční **vztah se zřizovatelem je vztahem rozpočtovým**, nikoliv smluvním.

V § 28 zákona o rozpočtových pravidlech je stanovena povinnost zřizovatele poskytovat příspěvkové organizaci příspěvek na provoz, a to buď v závislosti na výkonech, nebo jiných potřebách organizace.

Zákon tedy nestanovuje jakým způsobem výši tohoto příspěvku určit, ale je zcela jasné, že příspěvková organizace by bez těchto prostředků takřka nemohla fungovat. Příspěvek na provoz poskytuje zřizovatel ze svého rozpočtu a má jím zabezpečit plnění hlavního účelu své organizace. Měl by tedy organizaci pokrýt náklady, které jsou pro její činnost nezbytné, avšak může při stanovení výše příspěvku zohlednit i výnosy z její vlastní činnosti případně i plánovaný zisk.

Velmi důležité ustanovení, jež je nezbytné pro fungování vztahu mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací je uvedeno v šestém odstavci výše zmiňovaného paragrafu. Je jím **právo zřizovatele** (kterého může, ale nemusí využít) **uložit** příspěvkové organizaci **odvod do svého rozpočtu**.

Může tak učinit jestliže:

- organizace vykazuje vyšší výsledek hospodaření než plánovaný, jen za předpokladu, že výsledek hospodaření byl stanoven jako závazný ukazatel rozpočtu (avšak v důsledku nerovnoměrně rozložených nákladů a výnosů během roku může nastat

situace, že se výsledek hospodaření od závazného ukazatele liší a uložení odvodu zřizovateli se organizace dostane do ztráty);

- investiční zdroje převyšují potřebu jejich užití;
- došlo k porušení rozpočtové kázně.

Porušení rozpočtové kázně se příspěvková organizace dopustí pouze tím, že (na příspěvkovou organizaci se dle výkladu Ministerstva financí nevztahuje obecná úprava porušení obsažená v ustanovení § 22 zákona č. 250/2000 Sb.):

- finanční prostředky zřizovatele použije na jiný než stanovený účel (nutnost jednoznačného stanovení účelu při poskytnutí prostředků před jejich použitím);
- do svého peněžního fondu převede více prostředků, než bylo stanoveno (např. při pořízení nového dlouhodobého majetku v průběhu roku a jeho započatém odepisování bez schválení odpisového plánu zřizovatelem);
- prostředky peněžních fondů použije na jiný účel, než bylo stanoveno (i chybné použití fondů);
- použije provozní finanční prostředky v případě, kdy měly být použity prostředky peněžních fondů;
- překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy (stanovený v souladu s Nařízením vlády č. 447/2000 Sb.), pokud toto překročení do konce roku nekryla ze svého fondu odměn.

Z výše uvedeného vyplývá, že porušením rozpočtové kázně je vždy a pouze použití finančních prostředků, nikdy ne jejich chybné vykázání v účetnictví. Na základě písemné žádosti může zřizovatel příspěvkové organizaci odvod za porušení rozpočtové kázně prominout či snížit jeho výši.

2.3. Peněžní fondy

Tvorba a použití fondů je stanovena zákonem, i když zcela pochopitelně hospodaření s těmito prostředky zasahuje do vztahu mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací. Peněžní prostředky jsou totiž opět majetkem zřizovatele, a proto zřizovatel může organizaci stanovit podmínky čerpání či tvorby fondů, avšak pouze nad rámec podmínek stanovených zákonem, nikdy v rozporu se zákonem.

Po skončení roku veškeré zůstatky fondů podléhají finančnímu vypořádání s rozpočtem zřizovatele, případně odvodu do rozpočtu zřizovatele, a jejich zůstatky se

převádějí do následujícího roku. Z toho vyplývá, že **peněžní fondy by v celé své výši měly být vždy kryty finančními prostředky**, avšak v praxi to bývá problém.

2.3.1. Rezervní fond

Rezervní fond se tvoří:

- ze zlepšeného hospodářského výsledku (situace, kdy skutečné výnosy spolu s přijatým provozním příspěvkem jsou vyšší než provozní náklady), zlepšený hospodářský výsledek musí být po skončení roku schválen zřizovatelem a beze zbytku rozdělen mezi rezervní fond a fond odměn; v důsledku časového nesouladu mezi náklady a výnosy a příjmy a výdaji může nastat situace, kdy při zlepšeném hospodářském výsledku příjmy nepřevýšily výdaje, a tudíž tento výsledek hospodaření není finančně krytý – doporučuje se jeho analytická evidence odděleně, neboť není skutečným finančním zdrojem pro činnost organizace;
- peněžními dary, přijatý finanční dar tedy není výnosem, nýbrž součástí pasiv;
- prostředky dotací převedenými z let minulých.

Z rezervního fondu lze hradit pouze provozní náklady. Příspěvková organizace rezervní fond **používá**:

- k rozvoji své činnosti (zkvalitnění či rozšíření možností organizace, nikoliv platba penále či sankcí nebo úhrada výdajů na opravy a údržbu);
- k časovému překlenutí nesouladu mezi náklady a výnosy (jedná se pouze o dočasný charakter nedostatku peněžních prostředků ke krytí nákladů, není správný postup, když účetní jednotka na konci účetního období vyrovnává pomocí rezervního fondu nesoulad mezi výnosy a náklady, tak, aby výsledek hospodaření byl roven nule);
- k úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně (jak samotný odvod, tak i případné pokuty a penále);
- k úhradě ztráty za léta předchozí (nejprve je tedy potřeba rezervní fond vytvořit a až poté zaúčtovat jeho použití na úhradu ztráty).

Za souhlasu zřizovatele může být rezervní fond použit i pro posílení fondu investičního, s výjimkou prostředků dotací nespotřebovaných a převedených z let minulých, neboť se jedná o dotace provozního charakteru, jejichž použití je vázáno podmínkami dotace.

2.3.2. *Fond reprodukce majetku*

Účelem tvorby fondu reprodukce majetku je financování investičních potřeb. Investicí rozumíme pořizování stálých aktiv, včetně záloh na jejich pořízení, pokud jejich pořízení není provozním výdajem, a také nedokončený dlouhodobý majetek. Účetní legislativa proto spojuje čerpání fondu reprodukce majetku s přírůstkem fondu dlouhodobého majetku.

Zdroji fondu reprodukce majetku **jsou**:

- odpisy dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného dle odpisového plánu schváleného zřizovatelem (odpisy, coby náklad provozní, by měly být finančně kryty příjmy rovněž provozního charakteru, tedy příspěvkem na provoz od zřizovatele, popř. příjmy dosaženými realizací výnosů z vlastní činnosti; finanční krytí se vyhodnocuje až k datu účetní závěrky, a pokud se zjistí, že fond reprodukce majetku není kryt peněžními prostředky, pak je potřeba tento fond výsledkově snížit);
- investiční dotace z rozpočtu zřizovatele (účelové, časově omezené nebo dotace obecného charakteru);
- investiční příspěvky ze státních fondů (zpravidla na základě podrobných smluv přesně definujících podmínky poskytnutí, užití i následného vyúčtování zmiňovaného příspěvku);
- výnosy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí (vyžaduje se tedy souhlas zřizovatele s prodejem, ale také souhlas se zahrnutím výnosů z onoho prodeje do fondu reprodukce majetku);
- dary a příspěvky od jiných subjektů, mají-li sloužit investičním účelům;
- výnosy z prodeje majetku ve vlastnictví organizace;
- převody z rezervního fondu dle povolení zřizovatele.

Z tohoto fondu lze hradit pouze náklady investičního charakteru. Příspěvková organizace fond **používá k**:

- financování investičních výdajů;
- úhradě investičních úvěrů a půjček;
- odvodu do rozpočtu zřizovatele, byl-li jím uložen (pokud prostředky fondu reprodukce majetku překračují investiční potřeby organizace; je však nutné dát si pozor na účelovost přijatých prostředků fondu reprodukce majetku a s ní související riziko porušení rozpočtové kázně);

- posílení zdrojů sloužících pro financování oprav a údržby majetku (týká se veškerého majetku organizace bez ohledu na vlastnická práva k němu, jedinou podmínkou zůstává, aby organizace tento majetek používala pro svou činnost, definovanou zřizovací listinou).

Příspěvkové organizace mají dále možnost, kromě výše uvedených, využít ke krytí svých investičních potřeb také investiční úvěry a půjčky, avšak za souhlasu zřizovatele, přičemž není stanoveno, že se musí jednat o souhlas předchozí.

K rozvahovému dni roku 2008 i 2009 je tvorba fondu reprodukce majetku z účetních odpisů krytá finančními prostředky, z tohoto důvodu účetní jednotka nesnižuje takto vytvořený fond ani nezvyšuje jiné ostatní výnosy.

2.3.3. Fond odměn

Fond odměn se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření po schválení jeho výše a rozdělení zřizovatelem. Výše přidělu je však limitována, nesmí činit více než 80 % tohoto výsledku hospodaření (nejméně 20 % tedy připadne na tvorbu fondu rezervního) a zároveň ne více než 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy.

Jelikož kladné výsledky hospodaření příspěvkových organizací jsou v praxi zpravidla mnohonásobně nižší v porovnání s objemem prostředků vynaložených na platy, pak zřizovatel při rozhodování o tvorbě fondu odměn je limitován v podstatě jen prvním ze dvou uváděných kritérií.

Příděl do fondu odměn není povinný. Zřizovatel může rozhodnout o přidělu celého zlepšeného výsledku hospodaření pouze do fondu rezervního, avšak je potřeba jeho rozdělení bezezbytku.

Z fondu odměn příspěvková organizace hradí přednostně případná překročení prostředků na platy a dále odměny zaměstnancům (v souladu se zákoníkem práce).

2.3.4. Fond kulturních a sociálních potřeb

Zdroje, postup při tvorbě a účel fondu rámcově stanovuje zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Příjmy tohoto fondu, výše tvorby a hospodaření s tímto fondem podrobně upravuje vyhláška Ministerstva financí ČR č. 114/2002 Sb.

Tento fond je tvořen přidělem z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů (mzdy, náhrady mezd a odměny za pracovní pohotovost), na odměny a jiná plnění náležící za vykonanou práci.

Jak již z názvu vyplývá, tento fond slouží pro uspokojení kulturních, sociálních, ale i jiných potřeb, a to nejen zaměstnanců, ale i učňů, interních vědeckých aspirantů, důchodců v organizaci pracujících při prvním odchodu do důchodu (ať už starobního či plného invalidního), stejně tak rodinných příslušníků zaměstnanců či jiných osob (fyzických nebo právnických).

2.4. Účetnictví příspěvkové organizace

Příspěvková organizace stejně jako i ostatní účetní jednotky se při účtování o majetku a závazcích řídí Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Příspěvkové organizace **vedou účetnictví v plném rozsahu**. Za předpokladu, že o tom rozhodne zřizovatel, **mohou** příspěvkové organizace **vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**.

2.4.1. Účetnictví do 31.12.2009

Dalšími významnými účetními předpisy, kromě výše zmíněného zákona jsou:

- **Vyhláška č. 505/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou ÚSC, PO SF a OSS;
- **Zákon č. 586/1992 Sb.**, o daních z příjmů;
- **České účetní standardy č. 501-522**.

2.4.2. Změny v účtování od 1.1.2010

Na základě usnesení vlády č. 561 ze dne 23.5.2007, byl schválen vznik účetnictví státu ke dni 1.1.2010. Novými závaznými legislativními změnami byl učiněn zásadní krok v přibližování účetní legislativy podmínkám platným v Evropské unii.

Základním cílem této reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách.

„Vznik účetnictví státu na akruálním principu účtování je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku, a to jak vůči Evropské unii, tak i vůči mezinárodním subjektům, včetně zahraničních investorů.“²

Nejvýznamnějším předpisem regulujícím účetnictví i nadále zůstává Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, avšak v novelizovaném znění s účinností od 1.1.2010. Toto znění **Zákona č. 410/2010 Sb.** bylo s účinností od 1.1.2011 opět novelizováno, a to

² NOVÁKOVÁ, Štěpánka. Účetnictví příspěvkových organizací od 1.1.2010 (Sbírka souvztažností s výkladem). 1. vyd. Praha: INTES, 2010. 186 s. ISBN 978-80-9044560-0-6.

především v oblasti použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky (§ 19a), konsolidované účetní závěrky (§ 22), a problematika sankcí je nyní nově nahrazena správními delikty (§ 37 a následující).

Vyhláška č. 505/2002 Sb. byla nahrazena **Vyhláškou č. 410/2009 Sb.** S účinností **od 1.1.2011** je však v platnosti **Vyhláška č. 435/2010 Sb.**, kterou se vyhláška č. 410/2009 Sb. mění. Za nejpodstatnější pokládám změnu ve vykazování údajů v účetních závěrkách – od tisíců Kč se přešlo na Kč, s přesností na dvě desetinná místa. Došlo k přejmenování, k přírůstku či ke změně obsahového vymezení celé řady rozvahových položek. **Transfery** – to je pojem, kterým jsou **od 1.1.2011** pojmenovány veškeré nároky na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů, tedy dotace, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí.

Významná je také změna Českých účetních standardů, ty vztahující se k příspěvkovým organizacím mají nyní číslo **701-704** (rok 2010). S účinností od 1.1.2011 je navíc v platnosti standard č. **705 –707** a původní znění standardu č. 703 – Transfery bylo zrušeno k 31.12.2010 a nahrazeno novým textem.

Je nutností zmínit také **Vyhlášku č. 383/2009 Sb.**, o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek (s účinností od 1.1.2011 změněna **Vyhláškou č. 434/2010 Sb.**), a **Vyhlášku č. 449/2009 Sb.**, o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů SF, rozpočtů ÚSC, rozpočtů DSO a rozpočtů RRRS.

Převodový můstek

V rámci započaté reformy vzniká příspěvkové organizaci povinnost zpracovat převodový můstek z roku 2009 na rok 2010. Převodový můstek **je podkladem pro zpracování změn** stanovených vyhláškou č. 410/2009 ze dne 31. prosince 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a je závazný pro vybrané účetní jednotky, na které se tato vyhláška vztahuje. Slouží k propojení dvou různých systémů mezi sebou. Je jediným způsobem jak **zajistit synchronizaci a kontinuitu dat.**

Zdrojem dat pro jeho zpracování je především hlavní kniha a kniha analytických, syntetických a podrozvahových účtů, předvaha, inventarizační zápisy a soupisy, dále veškeré pomocné knihy včetně různých statistických výkazů, podkladů, hlášení či vypořádání.

Účtová třída 0

V účtové třídě 0 nenastaly žádné významné změny. Došlo pouze k úbytku, přírůstku či přejmenování některých účtů.

Peněžní prostředky na pořizování dlouhodobého majetku jsou uloženy na účtu 241 – Běžný účet.

Nově byl do účtové osnovy zařazen účet 015 – Povolenky na emise a preferenční limity. Veškeré takové částky doposud zúčtované na účtu 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek je potřeba v rámci převodového můstku převést.

Směrná účtová osnova byla rozšířena ještě o dva účty: **účet 044** – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a **účet 045** – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. Na těchto účtech se v průběhu účetního období zachycují veškeré přijaté faktury, o nichž se předpokládá, že by mohly vést k technickému zhodnocení majetku. Tyto se na konci účetního období v rámci účetní závěrky vyhodnotí, pokud se nebude jednat o technické zhodnocení, pak se zjištěná částka převede na účet 518 – Ostatní služby. Pokud však částka bude mít charakter technického zhodnocení, provede se její převod na účty 041 nebo 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. V roce následujícím proběhne převod zpět na uspořádací účet, technické zhodnocení se dokončí a převede na příslušný majetkový účet.

Další změnou v této účtové třídě je její rozšíření o účet 068 – Termínované vklady dlouhodobé. Navíc byl zrušen účet 026 – Základní stádo a tažná zvířata a s ním související účet oprávek.

Novinkou je také ocenění majetku reálnou hodnotou, pokud ještě přede dnem účinnosti Vyhlášky č. 410/2009 Sb. jej účetní jednotka určila k prodeji. Jako reálná hodnota se použije tržní hodnota, a pokud tato není k dispozici, pak je potřeba využít posudku znalce či kvalifikovaného odhadu, vždy s cílem zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě.

Účtová třída 1

Zde došlo k přejmenování celé účtové třídy Zásoby na Zásoby a opravné položky. Jak již z názvu vyplývá, účtová třída byla **rozšířena o opravné položky jak k dlouhodobému hmotnému, nehmotnému i finančnímu majetku, tak i k zásobám a pohledávkám**. Prostřednictvím těchto opravných položek organizace zachytí každé významné snížení budoucího ekonomického prospěchu získatelného z daného majetku.

Tvorbu opravných položek provedou účetní jednotky až v účetním období započatém 1.1.2011, (s výjimkou opravných položek k pohledávkám). Stejně jako v předchozí účtové třídě došlo ke zrušení účtu týkajícího se zvířat, účtu 124 – Zvířata, jehož zůstatek se převádí na účet 139 – Ostatní zásoby.

Účtová třída 2

Účtová třída 2 se změnila zásadním způsobem, nejen, že zde opět došlo ke změně názvu celé třídy, navíc byly zrušeny syntetické účty skupiny 20, 21 a 27, což souvisí především s přechodem rozpočtového vedení účetnictví na aktuální princip.

V současnosti tak příspěvková organizace využívá tuto třídu **pro účtování na bankovních účtech, o penězích v hotovosti, cizích finančních prostředcích a ceninách.**

Měla-li účetní jednotka pro prostředky svých fondů otevřen účet 245 – Jiné běžné účty, pak od 1.1.2010 na tomto účtu bude sledovat pouze stav a pohyb cizích prostředků, a prostředky těchto fondů převede na účet 241 – Běžný účet s analytickým členěním dle jednotlivých fondů.

Účtová třída 3

V této třídě jsou soustředěny účty sloužící pro zachycování zúčtovacích vztahů. Třída byla rozšířena o syntetické účty sloužící pro zobrazení specifických druhů pohledávek a závazků, některé názvy účtů byly zpřesněny či upraveny. Od 1. ledna 2010 musí být účetní jednotkou u pohledávek i závazků důsledně **rozlišována krátkodobost a dlouhodobost.**

V účtové skupině 31 – Krátkodobé pohledávky zachycujeme veškeré pohledávky za odběrateli, stejně jako zálohy poskytnuté dodavatelům, avšak s výjimkou záloh na dlouhodobý majetek, které zachytíme v rámci skupiny 05.

Opravné položky k pohledávkám, se vytvářejí již od 1.1.2010. Opravná položka k pohledávkám se vytváří ve výši **10 % za každých ukončených 90 dní po její splatnosti.** K 1.1.2010 bylo nutné zjistit skutečný stav pohledávek a případně k nim doúčtovat opravné položky.

Pozor je potřeba si dát na účet 378, jelikož od 1.1.2010 je účtem závazkovým – Ostatní krátkodobé závazky, zatímco dříve byl účtem pohledávek. Pro ně byl zřízen účet nový, a to 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky.

Účtová třída 4

Tato třída je jakýmsi mixem původní účtové třídy 9 a nově zřízených účtů. Nově zřízený syntetický **účet 401 – Jmění účetní jednotky,** je přiblížením účetnictví

příspěvkových organizací účetnictví podnikatelů. Dochází ke kompletní změně v účtování fondů.

Jmění příspěvkové organizace sice nepředstavuje jako u podnikatelů vklad fyzických či právnických osob, jedná se spíše o vklad obecních rozpočtů do majetku účetních jednotek. **Jmění je spojením dvou zdrojů krytí: fondu dlouhodobého majetku (901) a fondu oběžných aktiv (902).** Pro účet 401 je tedy vhodné zvolit analytiku tak, aby bylo patrné, z jakých zdrojů je účet složen.

Od 1.1.2010 se rezervní fond rozděluje na dva tituly: účet 413 – Rezervní fond tvořený ze zlepšeného výsledku hospodaření a účet 414 – Rezervní fond z ostatních titulů. I nadále je však třeba analytického členění dle zdrojů tvorby fondu a jejich využití.

Účtová třída 5

Příspěvková organizace musí zajistit **oddělené sledování nákladů hlavní činnosti od nákladů činnosti hospodářské**. Náklady zachycujeme na účtech narůstajícím způsobem vždy od začátku účetního období.

Pokud se část nákladů vztahuje jak k činnosti hlavní, tak k činnosti vedlejší, a je tudíž obtížné je identifikovat co do jejich výše, pak je potřeba jejich rozklíčování v poměru tržeb docílených hospodářskou činností k tržbám docíleným v hlavní činnosti.

Některé účty této třídy byly rozděleny na více účtů a to z důvodu zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Směrná účtová osnova byla navíc rozšířena o účet 548 – Tvorba fondů.

Na účtu 527 – Zákonné sociální náklady se zachycuje pouze příděl do fondu kulturních a sociálních potřeb. Ostatní sociální náklady na zaměstnance se zachycují na účtu 528 – Jiné sociální náklady.

Účtová třída 6

Podobně jako u nákladů, i zde je potřeba **odděleného sledování výnosů pocházejících z činnosti hlavní a z činnosti vedlejší**, i zde se výnosy účtují na jednotlivé syntetické účty narůstajícím způsobem od začátku roku.

Směrná účtová osnova byla i v rámci této třídy rozšířena o nově vzniklé syntetické účty, jež byly zřízeny pro zobrazení specifických výnosů, i o nově vzniklé účty, sloužící pro zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky, stejně jako v případě nákladů.

Účtová třída 7 a 8

I nadále tato účtová třída zůstává vyhrazena pro **vnitroorganizační účetnictví**.

Účtová třída 9

Třída vyhrazená podrozvahovým účtům byla s účinností od 1.1.2010 zásadním způsobem rozšířena. Podrozvahové účty jsou **přesně obsahově vymezeny** a účetní jednotka si je nebude moci tvořit sama. **Náplně i čísla účtu jsou pevně stanovena.**

Na podrozvahových účtech se účtuje o skutečnostech, které jsou podstatné pro posouzení majetkoprávní situace organizace a jejích ekonomických zdrojů. Tyto skutečnosti ačkoli jsou předmětem účetnictví, nesplňují všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize.

Pro zaúčtování podmíněných závazků a pohledávek je potřeba, aby si každá účetní jednotka stanovila hladinu významnosti pro zaúčtování těchto případů. Hladina významnosti se určí buď vyjádřením částky, procenta či výčtem případů, je možná i kombinace předchozích možností.

Pro vyjádření podmíněných závazků vznikajících z důvodu užívání cizího majetku vyhrazuje směrná účtová osnova rovnou dva účty. Prvním z nich je **účet 961 – Krátkodobé podmíněné závazky z leasingových smluv**, kam jsou zahrnovány splátky, které účetní jednotka předpokládá uhradit do konce roku. Druhým je **účet 962 – Dlouhodobé podmíněné závazky z leasingových smluv**, kam účetní jednotka opět zaúčtuje splátky, které předpokládá uhradit, ale v tomto případě se jedná o úhradu až v účetním období následujícím.

Na **krátkodobost** a **dlouhodobost** podrozvahových účtů je potřeba nahlížet **dle kritéria konce účetního období**, nikoli jako na hranici 12 po sobě jdoucích měsíců.

V roce 2010 městská nemocnice v rámci 9. účtové třídy vykazuje tyto účtové skupiny:

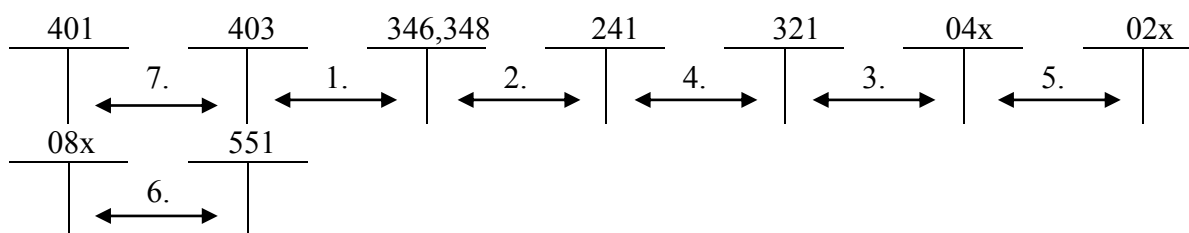
- 90 – slouží pro zachycení vlastního drobného majetku, vlastního majetku mimo organizaci, cizího majetku a výtvarných děl;
- 91 – obsahuje údaje o pohledávkách za smluvní pokuty a odepsaných pohledávkách;
- 94 – slouží pro sledování dlouhodobých podmíněných pohledávek;
- 97 – určená pro evidenci dlouhodobých podmíněných závazků;
- 99 – vykazující vyrovnávací účty.

2.4.3. Účtování dotací v příspěvkové organizaci

„Na účtech 346 a 348 účtují příspěvkové organizace dotace poskytované ze státního rozpočtu nebo rozpočtu územních samosprávných celků, dotace na provoz a dotace na dlouhodobý majetek. O nároku se účtuje současně s úhradou, ke dni účetní závěrky se účtuje o předpisu vždy, je-li nárok právně doložen.

Na účtu 347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem a účtu 349 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků vypořádávají příspěvkové organizace závazky se státním rozpočtem a rozpočtem územních samosprávných celků. Účtují se zde například předpisy přijatých přechodných výpomocí, odvodu dobropisů za dlouhodobý majetek uhrazené v minulých letech, apod., pokud byly financovány z prostředků státního rozpočtu nebo rozpočtu územních samosprávných celků a jsou určeny k odvodu do příslušného rozpočtu. Dotace a jejich vypořádání se účtují podle původu poskytnutí.“³

Obr. 2.1 – Schéma pořízení dlouhodobého hmotného majetku z dotace v roce 2010



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda ke schématu Obr. 2.1:

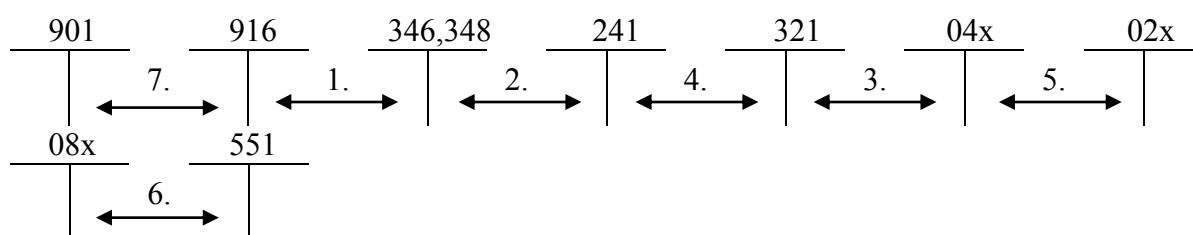
Číslo	Text případu	MD	D
1.	Přiznání dotace na pořízení dl. hmotného majetku	346,348	403
2.	Příjem dotace na bankovní účet	241	346,348
3.	Faktura dodavatele za dlouhodobý hmotný majetek	04x	321
4.	Úhrada dodavatelské faktury	321	241
5.	Zařazení majetku do užívání	02x	04x
6.	Odpisy dle odpisového plánu	551	08x
7.	Postupné rozpouštění dotace ve výši odpisů	403	401

Zdroj: NOVÁKOVÁ, Š. Účetnictví příspěvkových organizací od 1.1.2010 (Sbírka souvztažností s výkladem). 67 s.

Dotace na pořízení dlouhodobého majetku zvyšují vlastní jmění účetní jednotky, a proto se účtují souvztažně ve prospěch účtu **403 – Dotace na pořízení dlouhodobého majetku**.

³ Znění Českého účetního standardu pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu č. 516 – Zúčtovací vztahy.

Obr. 2.2 – Schéma pořízení dlouhodobého hmotného majetku z dotace v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda ke schématu Obr. 2.2:

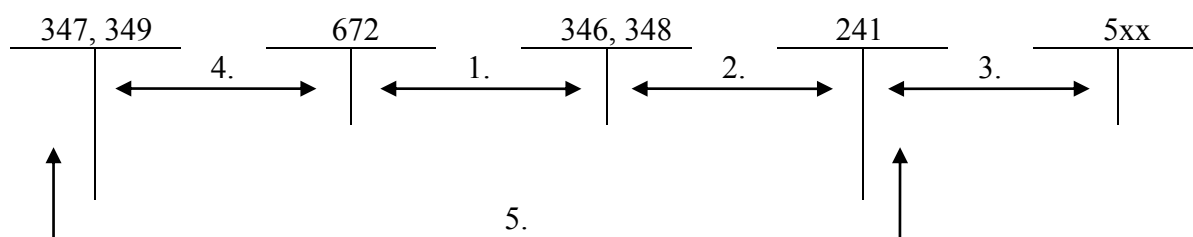
Číslo	Text případu	MD	D
1.	Přiznání dotace na pořízení dl. hmotného majetku	346,348	916
2.	Příjem dotace na bankovní účet	241	346,348
3.	Faktura dodavatele za dlouhodobý hmotný majetek	04x	321
4.	Úhrada dodavatelské faktury	321	241
5.	Zařazení majetku do užívání	02x	04x
6.	Odpisy dle odpisového plánu	551	08x
7.	Postupné rozpouštění dotace ve výši odpisů	916	901

Zdroj: vlastní zpracování

Největším rozdílem oproti roku 2010 je fakt, že v roce 2009 byla investiční dotace zachycena namísto současné účtové skupiny **40 – Jmění účetní jednotky a upravující položky** v účtové skupině **90 – Majetkové fondy a zvláštní fondy**. V ostatním účtování ke změně nedochází.

Tato změna neznamená pro příspěvkovou organizaci nic jiného, než potřeba jiné struktury rozvahových položek v Rozvaze vykazovaných.

Obr. 2.3 – Schéma poskytnutí dotace na krytí provozních nákladů v roce 2010



Zdroj: vlastní zpracování

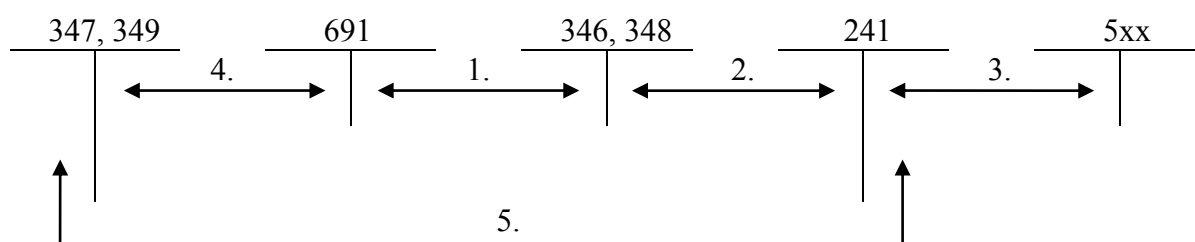
Legenda ke schématu Obr. 2.3:

Číslo	Text případu	MD	D
1.	Uzavření sml. o úhradě prov. nákladů se zřizovatelem	346,348	672
2.	Přijetí dotace na bankovní účet	241	346,348
3.	Úhrada provozních nákladů	5xx	241
4.	Předpis odvodu části nevyčerpané účelové dotace	672	347,349
5.	Úhrada nevyčerpané dotace	347,349	241

Zdroj: NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1.1.2010 (Sbírka souvztažností s výkladem)* – vlastní úprava.

Celá účtová skupina **67 – Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů** byla vytvořena až pro účtování počínající 1.1.2010. Proto výnos v roce 2009 musí být zachycen v rámci jiné účtové skupiny, konkrétně na účtu **691 – Příspěvky a dotace na provoz** účtové skupiny 69, která byla zrušena a nahrazena právě účtovou skupinou 67. Ostatní účtování nebude ovlivněno.

Obr. 2.4 – Schéma poskytnutí dotace na krytí provozních nákladů v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda ke schématu Obr. 2.4:

Číslo	Text případu	MD	D
1.	Uzavření sml. o úhradě prov. nákladů se zřizovatelem	346,348	691
2.	Přijetí dotace na bankovní účet	241	346,348
3.	Úhrada provozních nákladů	5xx	241
4.	Předpis odvodu části nevyčerpané účelové dotace	691	347,349
5.	Úhrada nevyčerpané dotace	347,349	241

Zdroj: vlastní zpracování

„Ve prospěch účtu 691 – Provozní dotace účtují příspěvkové organizace dotace (příspěvek) na provoz. Na vrub tohoto účtu se účtují částky provozní dotace, které jsou účetní jednotky povinné vrátit zřizovateli na základě jeho rozhodnutí v průběhu účetního období.“⁴

Je zjevné, že taková změna nebude mít žádný dopad na výsledek hospodaření nemocnice, projeví se jen v jiné skladbě Výkazu zisku a ztráty.

⁴ Znění Českého účetního standardu pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu č. 520 – Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací.

Účty použité v kapitole 2.4.3 – Účtování dotací v příspěvkové organizaci

- 02x Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 04x Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek
- 08x Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 241 Běžný účet
- 321 Dodavatelé
- 346 Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem (rok 2009)
Pohledávky za státním rozpočtem (rok 2010)
- 347 Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem a
rozpočtem územních samosprávných celků (rok 2009)
Závazky ke státnímu rozpočtu (rok 2010)
- 348 Pohledávky za rozpočtem územních samosprávných celků
- 349 Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních
samosprávných celků (rok 2009)
Závazky k rozpočtům územních samosprávných celků (rok 2010)
- 401 Jmění účetní jednotky
- 403 Dotace na pořízení dlouhodobého majetku
- 5xx Náklady
- 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (rok 2009)
Odpisy dlouhodobého majetku (rok 2010)
- 672 Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu
- 691 Příspěvky a dotace na provoz
- 901 Fond dlouhodobého majetku
- 916 Fond reprodukce majetku

3. DOTACE A PŘÍSPĚVKY JAKO SOUČÁST ZDROJŮ FINANCOVÁNÍ V MĚSTSKÉ NEMOCNICI

Naplnění poslání nemocnice vyžaduje finanční zdroje. Jejich zajištění je hlavním úkolem financování. Mezi další úkoly financování patří řízení závazků a aktiv organizace, finanční analýza a plánování.

Dotacemi rozumíme takové **finanční prostředky**, které byly nemocnici **poskytnuty nenávratně** (tedy bez nároku na jejich vrácení poskytovateli) **z veřejných rozpočtů**. Pokud by takovéto prostředky nebyly poskytnuty nenávratně, pak by se jednalo o půjčku, úvěr nebo finanční výpomoc. O dotaci by se nejednalo ani v tom případě, že by peněžní prostředky byly poskytnuty z jiných zdrojů než z veřejných rozpočtů (např. od podnikatelského subjektu), jednalo by se o dar.

Dotace je nutno v účetnictví **rozlišovat** nejen **podle účelu**, na jaký byly poskytnuty, ale rovněž **podle charakteru zúčtovacího vztahu**:

- pohledávka, představující zaúčtovaný nárok na dotaci;
- závazek v případě nevyčerpání dotace nebo jejího neoprávněného přijetí při nedodržení účelu poskytnutí dotace.

3.1. Možnosti financování

Z centrálně řízeného systému financování zdravotnictví přešla ČR v roce **1992** na tzv. **pluralitní systém**, založený na více zdrojích financování. Prostředky na financování zdravotní péče plynou především ze zdrojů zdravotních pojišťoven, z veřejných rozpočtů a prostřednictvím přímých výdajů domácností (platby za nadstandardní pokoje či lékařská potvrzení např.).

Největší objem finančních **prostředků** získává městská nemocnice za výkon své hlavní činnosti od **zdravotních pojišťoven**. Velmi diskutabilní však zůstává otázka dostatečnosti či nedostatečnosti jejich celkové výše.

Zdravotní pojišťovny v této oblasti plní **funkci kontrolní a regulační**. Kontrolní funkci lze chápat jako kontrolu kvality a objemu poskytnuté zdravotní péče a dodržení smluvních a platebních podmínek. Regulační funkce pak spočívá v omezení množství zdravotnických zařízení počtem s nimi uzavřených smluv.

Platby od zdravotních pojišťoven, (které jsou vykazovány na účtu 602 – Tržby z prodeje služeb a na účtu 604 – Tržby za prodané zboží) představují v letech 2008 i 2009

přibližně **85 %** celkových výnosů nemocnice (viz Obr. 3.1 a Obr. 3.2). V obou letech se jedná o částku více než 1 mld. Kč.

3.1.1. *Financování z veřejných zdrojů*

Veřejné rozpočty fungují jako doplňkový finanční zdroj. Jejich hlavní úlohou je financování souvisejících činností, které nejsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění.

Veřejné financování **zabezpečují**:

- a) instituce státní správy – jedná se o financování z veřejných rozpočtů v rámci státní dotační politiky, kdy jednou z hlavních oblastí této politiky je i poskytování sociálních služeb;
- b) samosprávy – význam tohoto financování v souvislosti s decentralizací samosprávy posiluje, financování z krajských, městských a obecních rozpočtů je významné především pro organizace regionálního významu.

Jak již ze samotného názvu příspěvkové organizace vyplývá, jedná se o účetní jednotku, jejíž existence by bez poskytování příspěvků byla ohrožena. Příspěvkem v tomto smyslu rozumíme nejen jeho neinvestiční variantu v podobě provozní dotace, ale rovněž dotace sloužící pro úhradu investic. **Dotací** je tedy **daru podobná peněžní úhrada** poskytnutá **ze strany státu** nebo **územně samosprávného celku** k financování určitého statku, jehož **poskytování je ve veřejném zájmu**. Poskytnutí dotace je velmi často vázáno na jistou míru spoluúčasti příjemce dotace.

Spolu se vstupem ČR do Evropské unie se rozšířila možnost čerpání dotací, a to právě z fondů EU. V souvislosti s tímto vstupem však vplynuly pro ČR nejen nová práva (tedy možnost čerpání finančních prostředků z fondů EU ve formě projektů, programů, grantů, tendrů), ale i nové povinnosti, které kromě jiného mají dosáhnout postupného zlepšování poskytované zdravotní péče, vyrovnaného hospodaření nemocnic, snižování jejich dluhů a stabilizace personálu.

Je na místě si uvědomit, že příprava většiny dotovatelných projektů zabere větší množství času, než bývají poměrně krátká období výzev, ve kterých je možno žádost předložit. Daný projekt je vždy zapotřebí připravovat s předstihem, aby v okamžiku vyhlášení výzvy byl již z větší části připraven. Samotným schválením žádosti o dotaci, pak celý proces nekončí. Je potřeba zajistit její tzv. udržení, a to důsledným plněním podmínek jejího přidělení, řádnými zadávacími řízeními a čerpáním financí pouze na dotačně způsobilé výdaje. Případná pochybení mohou skončit penalizací nebo požadavkem na vrácení veřejné podpory.

V souvislosti s politikou financování ze zdrojů EU byly vytvořeny tematické operační programy se svým specifickým určením působnosti. Operační program je dokument schválený Evropskou komisí a obsahuje souvislý soubor priorit zahrnujících víceletá opatření.

V současnosti se na oblast zdravotnictví vztahuje Integrovaný Operační Program (IOP). Integruje se v něm několik oblastí intervence, ze kterých vychází konkrétní osy. Společným cílem pro všechny tyto oblasti je posílení veřejné správy, veřejných a navazujících služeb na území ČR s cílem zvýšit kvalitu života obyvatel a atraktivitu ČR pro investory. Některé z aktivit v těchto oblastech byly donedávna realizovány pouze prostřednictvím národních dotačních programů, avšak v programovacím období 2007-2013 jsou tyto aktivity podpořeny Evropskou unií.

Jednou z 5 prioritních os IOP je i Prioritní osa 3: Zvýšení kvality a dostupnosti veřejných služeb. Tato osa se mimo jiné zaměřuje na oblast veřejného zdraví. Konkrétně na cílenou a řízenou modernizaci a obnovu technického a přístrojového vybavení a na poskytování zdravotní péče s důrazem na prevenci nemocí, podporu zdravého životního stylu a zmírňování následků nemocí a úrazů.

„Podpora směřuje do vybavení zdravotnických center, na národní preventivní programy a řízení zdravotní péče, které ve svém důsledku přispějí ke snižování četnosti a mírnění tíže zdravotních postižení, včetně zkracování délky nezbytné pracovní neschopnosti. Intervence zvýší dostupnost moderních technologií a zdravotnických prostředků, které umožní účinnou prevenci a sanaci zdravotních rizik a minimalizaci následků nemocí a úrazů.“⁵

Prozatím poslední projekt, který byl v městské nemocnici financován z fondů EU, byl projekt pod názvem „Zavedení moderního způsobu řízení lidských zdrojů formou implementace personálních aplikací“. Tento projekt byl zahájen v roce 2006 a úspěšně ukončen po dvou letech, tj. v roce 2008.

3.1.2. Financování z neveřejných zdrojů

Mezi tento způsob financování řadíme především individuální či firemní **dárcovství**, ale také využití prostředků tuzemských či zahraničních **nadací**. Další možností je i realizace veřejných **sbírek**, avšak je zcela zřejmé, že ne každý z těchto možných způsobů financování je aplikovatelný na jakoukoliv organizaci.

⁵ BAJER, Petr; MATYÁŠ, Jiří. Praktický průvodce dotacemi z fondů Evropské unie. 1. vyd. Brno: EUROSPOLEČNOSTI, 2009. 122 s. ISBN 978-80-254-4017-9.

V celém světě se malou částí na financování zdravotnictví podílí dary bohatých lidí či firem, kteří touto formou obvykle vyjadřují určitý vděk za již poskytnutou zdravotní péči. Dary mají dvojí povahu – peněžní a věcnou. Obojí bývá účelově vázáno na přání dárce. Darování je zpravidla směřováno k doplnění vybavení pracovišť nebo poskytnutí prostředků na jeho nákup. Nemocnice byla v průběhu roku 2009 příjemcem darů poskytovaných fyzickými či právníckými osobami. Darování je realizováno vždy na základě písemné darovací smlouvy. Za rok **2009** uzavřela nemocnice celkem 98 darovacích smluv a hodnota darů celkem dosáhla částky více než **1,25 mil. Kč**. Do dalšího období mi připadá přinejmenším vhodné vytvářet podmínky pro získávání těchto prostředků a podporovat všechny formy darování, kterými dochází k majetkovému prospěchu nemocnice a podpoře jejích činností při poskytování zdravotní péče.

3.1.3. Samofinancování

Významnou úlohu v městské nemocnici sehrává samofinancování. **Samofinancování** předpokládá **vlastní činnost organizace**. Touto činností získává nemocnice možnost zajistit si sama prostředky, které mohou napomoci při realizaci poslání. Samofinancování však pochopitelně nemůže být jediným způsobem jak získat finanční prostředky, je potřeba jej chápat spíše doplňkově.

Jak vyplývá ze zřizovací listiny, jednou z možností samofinancování, kterou nemocnice smí využít je **zpoplatnění některých poskytovaných služeb**. Je samozřejmostí poskytovat tyto služby v co nejvyšší možné kvalitě. Dalším způsobem samofinancování je **příjem z pronájmu**. Jedná se o stabilní zdroj finančních prostředků, nemocnice však musí velmi pozorně zvážit, komu svůj majetek pronajímá, aby jeho prostřednictvím nemohla být vykonávána činnost, která by poškodila dobré jméno nemocnice nebo by byla v rozporu s jejím posláním.

Samofinancování jako specifická cesta k finančním prostředkům má své výhody i nevýhody.

K výhodám lze zařadit skutečnosti, že:

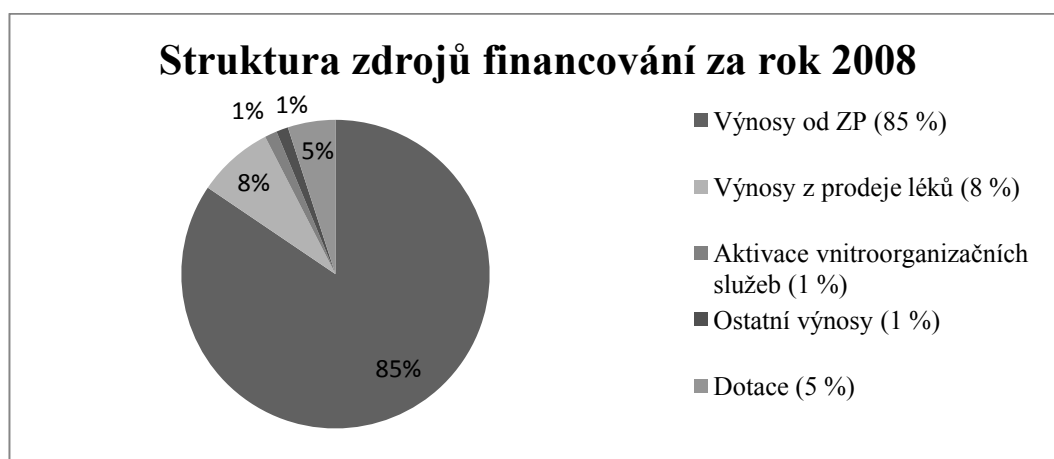
- může výrazně zvýšit objem disponibilních finančních prostředků, za předpokladu, že projekt bude ziskový;
- může překlenout období nedostatku finančních prostředků z dotací, kde častým jevem je opožděné či zpětné poskytování prostředků, velká administrativní náročnost a účelovost dotací;
- může nemocnici pozitivně zviditelnit.

Za nevýhodu lze považovat fakt, že:

- není jednoduché v tom smyslu, že na jednu možnost zisku připadá zhruba deset možností, jak dosáhnout ztráty;
- je rizikové, nejen možností ztráty peněz, ale i dobrého jména;
- nemá žádný přesný návod, jelikož díky své jedinečnosti u jednotlivých subjektů, nelze využít zkušeností ostatních příspěvkových organizací;
- může vyvolávat neočekávané konflikty ve struktuře organizace;
- není cestou k rychlému získání finančních prostředků.

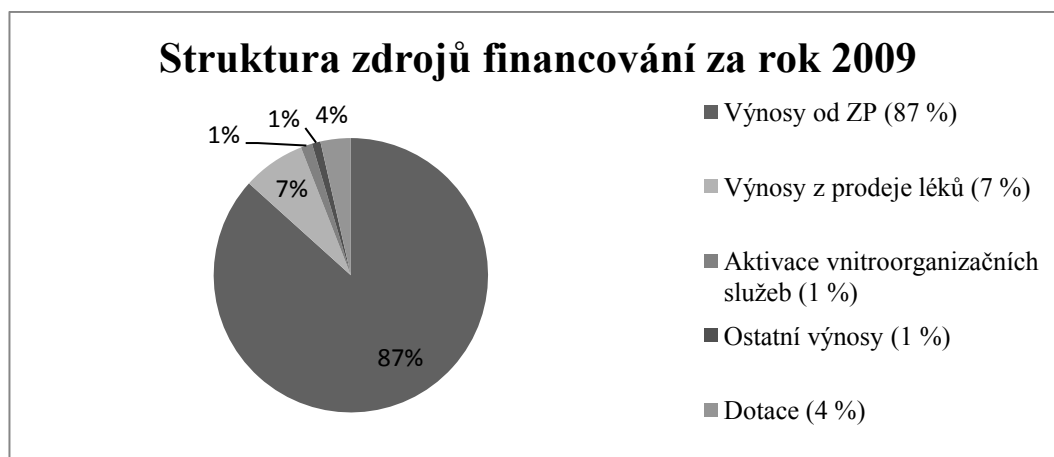
Pro lepší představu o skutečných zdrojích financování v městské nemocnici nabízím grafické znázornění stavu v roce 2008 a 2009.

Obr. 3.1 – Podíl na financování chodu městské nemocnice v roce 2008



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.2 – Podíl na financování chodu městské nemocnice v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Z Obr. 3.1 i Obr. 3.2 je více než patrné, že struktura zdrojů financování je v letech velmi obdobná, což je vzhledem k neměničím se druhu poskytovaných služeb nepřekvapivé. Největší podíl na financování aktivit nemocnice mají evidentně zdravotní pojišťovny. Otázka dostatečnosti těchto prostředků je však nasnadě. Nebýt ostatních zdrojů financování, budoucnost nemocnice, troufám si říci, by byla ohrožena.

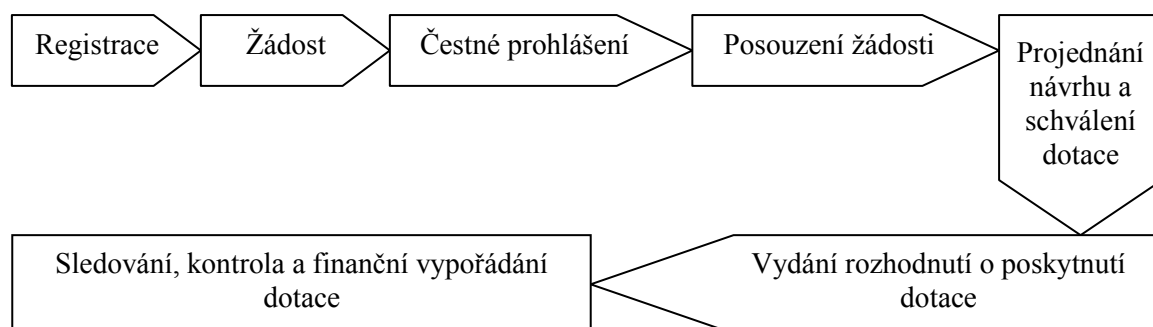
3.2. Provozní dotace

Jak samotný název napovídá, provozní dotace jsou určeny ke **krytí provozních nákladů**. Účtují se souvztažně ve prospěch výnosů.

V městské nemocnici existují dvě oblasti činností, v jejichž rámci je užívaný majetek odepisován. Jedná se o činnosti dotované a nedotované zřizovatelem. **Dotované činnosti nejsou hrazeny zdravotními pojišťovnami, nebo** jsou z jejich strany hrazeny **pouze částečně**. Na tyto oblasti pak zřizovatel každoročně schvaluje poskytnutí prostředků z vlastního rozpočtu na příslušný rok. Součástí požadavku na poskytnutí dotací na odpisy zasílaného zřizovateli je přehled účetního odpisového plánu veškerého majetku stávajícího, již zařazeného a dosud nezařazeného, včetně přehledu majetku vyřazeného po schválení Radou města. Požadavky na dotace na odpisy jsou každoročně komunikovány se Statutárním městem Ostrava.

Významnou položkou výnosových účtů ve Výkazu zisku a ztráty je právě účet příspěvků a dotací na provoz. Jelikož se jedná o opravdu vysoké částky, tak samotný proces získání takovéto dotace není vůbec snadný. Každá skupina poskytovatelů dotací vypracuje podrobnou metodiku pro jejich poskytnutí. Na příkladu dotace poskytované Ministerstvem práce a sociálních věcí (MPSV) ze státního rozpočtu pro poskytovatele sociálních služeb si ukážeme nejen administrativní, ale i časovou náročnost postupu získávání dotací.

Obr. 3.3 – Schéma postupu při získávání dotací od Ministerstva práce a sociálních věcí



Zdroj: vlastní zpracování

- a) **Registrace** – dotaci lze poskytnout pouze poskytovateli sociální služby, který má k tomuto oprávnění (je zaregistrován), anebo je zapsán v registru poskytovatelů sociálních služeb;
- b) **Žádost** – dotace je poskytována pouze na základě elektronické žádosti, jelikož na ni nevzniká právní nárok automaticky; podmínkou poskytnutí dotace je sídlo žadatele na území ČR a rovněž realizace jím poskytovaných služeb na tomto území; žádost obsahuje identifikační údaje o předkládající organizaci (název, adresu, právní subjektivitu, IČ, bankovní spojení atd.) a údaje o poskytované sociální službě, na kterou je požadována dotace ze státního rozpočtu (forma poskytování, cílová skupina uživatelů a jejich věková struktura, místo a období poskytování sociální služby, působnost a kapacita sociální služby, personální zajištění poskytované služby, plán rozpočtu na rok, na který je žádána dotace apod.);
- c) **Čestné prohlášení** – slouží pro deklaraci skutečnosti, že organizace nemá závazky vůči orgánům státní správy, samosprávy a zdravotním pojišťovnám;
- d) **Posouzení žádosti** – provádí zaměstnanci krajského úřadu, který je příjemcem a zpracovatelem jednotlivých žádostí, kritériem je přiměřenost a hospodárnost rozpočtu sociální služby, požadavku na dotaci a vymezení neuznatelných nákladů zahrnutých v požadavku a dále možnost zajištění dalších zdrojů financování služby, zejména vzhledem k druhu sociální služby a právní formě poskytovatele;
- e) **Návrh výše dotace** – je rovněž zpracován zaměstnanci krajského úřadu na základě posouzení žádosti (bod d) výčtu) a vychází z celkového ročního objemu finančních prostředků vyčleněných k těmto účelům ve státním rozpočtu;
- f) **Projednání návrhu a schválení dotace** – žádosti projednává a posuzuje dotační komise, na základě návrhu komise rozhoduje o výši dotace ministr práce a sociálních věcí; žadatel je o výsledku dotačního řízení vyrozuměn do 30 kalendářních dní od rozhodnutí o výši dotace (předběžné výsledky jsou však na internetových stránkách MPSV zveřejněny do 5 pracovních dnů po schválení); jelikož je financování sociálních služeb vícezdrojové, bere se při stanovení výše dotace v úvahu úhrada ze strany uživatelů sociálních služeb a také výše finančních transferů poskytovaných z rozpočtů samospráv a dalších zdrojů;
- g) **Vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace** – obsahuje údaje podle § 14 odst. 3 zákona, o rozpočtových pravidlech a jeho součástí je také prohlášení příjemce dotace, podepsané statutárním zástupcem organizace; na toto rozhodnutí se nevztahují obecné předpisy o správním řízení a je vyloučeno jeho soudní přezkoumání; přidělená dotace

je vyplácena ve 3 splátkách a to bezhotovostně na účet žadatele zřízený u peněžního ústavu;

- h) **Sledování, kontrola a finanční vypořádání dotace** – příjemce dotace odpovídá za hospodárné a efektivní použití dotace, za její vedení v účetnictví a za vedení analytické evidence ke všem účetním případům k dotaci se vztahujícím. Dále má povinnost informovat o všech změnách údajů uváděných v žádosti, uchovávat dokumenty prokazující čerpání poskytnutých prostředků po dobu 10 let, umožnit výkon kontroly všech dokladů vztahujících se k dotaci, případně realizovat nápravná opatření kontrolou uložená. Při poskytnutí dotace převyšující částku 3 mil. Kč je potřeba předložit do 31. srpna následujícího roku výrok auditora a jeho vyjádření ke způsobu účtování a použití poskytnuté dotace. Nejpozději k 31. prosinci daného roku je potřeba zpracovat finanční vypořádání, a do 5. února roku následujícího jej na předepsaném tiskopise spolu s komentářem (zdůvodňujícím případnou vratku a specifikujícím čerpání dotace podle jednotlivých nákladových položek) předložit krajskému úřadu, a současně převést případnou vratku dotace.

S každým z uvedených bodů je spojena rozsáhlá a na zpracování velmi náročná administrativa a jakékoliv nesrovnalosti výrazně prodlužují celý proces.

Z poskytnuté dotace **lze hradit** (tzv. uznatelné náklady/výdaje):

- 1) osobní náklady – včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění, které hradí zaměstnavatel za své zaměstnance;
- 2) provozní náklady – které jsou nezbytně nutné pro poskytování sociální služby, jsou identifikovatelné, účetně evidované, ověřitelné, podložené originálními dokumenty a uvedené v rozpočtu schválené žádosti a jejich výše nepřesahuje obvyklou výši v daném místě a čase; jedná se především o nákup DDHM do částky 40.000 Kč, nákup DDNM do částky 60.000 Kč, spotřebované nákupy a služby.

Z poskytnuté dotace **nelze hradit především** tyto náklady (tzv. neuznatelné náklady): pořízení nebo technické zhodnocení DHM a DNM, odpisy a ostatní náklady v účtové skupině **55 – Odpisy, rezervy a opravné položky**, reprezentaci, výzkum a vývoj, provedení účetního auditu, daně a poplatky v účtové skupině **53 – Daně a poplatky**, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné ostatní náklady v účtové skupině **54 – Ostatní náklady**, a další.

3.3. Investiční dotace

Podle množství finančních prostředků investičních a neinvestičních je podle koncepčních záměrů vedení nemocnice a v souladu s požadavky klinických oddělení a ostatních pracovišť sestavován **plán investic**.

Finanční plán stanovuje disponibilní zdroje pro obnovu dlouhodobého majetku (tvorbu odpisů) a určuje i množství neinvestičních prostředků pro běžnou údržbu a opravy, a to jak přístrojové, tak stavební vybavenosti nemocnice.

Z těchto dvou plánů vychází potřeba zadávání výběrových řízení, přičemž proces zadávání veřejných zakázek je řízen samostatnou vnitřní normou.

Je všeobecně známo, že peněz není nikdy dost. Totéž platí i pro částky investičních dotací. **Požadavky** na investiční dotace jsou mnohem **vyšší**, než je jejich skutečná realizace. Z vlastních zdrojů investuje nemocnice především do přístrojového vybavení, na stavební rekonstrukce pak zpravidla žádá o investiční dotace, jelikož na takto rozsáhlé investiční akce již nemá vlastní prostředky. **Z vlastních zdrojů** může totiž městská nemocnice investovat **pouze do výše zúčtovaných odpisů** z vlastního majetku. Odpis je náklad, ale ne finanční výnos, proto je ve stejné výši tvořen fond reprodukce majetku, který je při vlastních investicích čerpán.

Na nezbytně nutné **rozsáhlé rekonstrukce** nemocničních budov měl **neblahý vliv** i fakt, že veškeré nemovitosti, které tvoří areál MNO byly z vlastnictví státu do vlastnictví Statutárního města Ostrava převedeny až v červnu roku 2009. Do té doby se proto zřizovatel na investicích do budov, které mu nenáležely, nechtěl příliš podílet. Rovněž také pozastavení programu dotací „Zelená úsporám“ Ministerstvem životního prostředí výrazně prodloužilo investiční záměry nemocnice.

V souvislosti s investičními dotacemi vyvstává **otázka** v oblasti **nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku**, kdy zdrojem prostředků je právě dotace. Pro plánované rekonstrukce či výstavby je nutné vypracovat rozsáhlé a tudíž velmi nákladné písemné podklady. V mnoha případech proto městská nemocnice žádá o finanční prostředky na zpracování projektové dokumentace pro stavební povolení a zadávací dokumentaci pro vyhlášení veřejné zakázky na zhotovitele. Jakmile však nedojde k včasnému využití této dokumentace (např. v důsledku zdlouhavých vyjednávání se zřizovatelem), pak její následná využitelnost je velmi malá, jelikož je přinejmenším nutné její přepracování tak, aby odpovídala stávajícím technickým normám a předpisům. Zcela se ztotožňuji s názorem dle výsledků forenzního šetření, že je vhodné položky výdajů, na

kteře byla čerpána investiční dotace od Statutárního města, prozkoumat, co se jejich pravděpodobnosti využití týče, a zmiňované částky zachycené jako nedokončený DHM přehodnotit na zmařené investice, a zvážit jejich jednorázový odpis.

3.4. Výběr dodavatelů a zadávání zakázek

Městská nemocnice je dle ustanovení § 2 Zákona o veřejných zakázkách veřejným zadavatelem a je povinna při výběru dodavatelů postupovat v souladu s legislativou platnou pro oblast zadávání veřejných zakázek. V rámci své vnitropodnikové legislativy má nemocnice také vypracovanu interní směrnici pro postup při zadávání veřejných zakázek na pořizování majetku formou dodávek, služeb a stavebních prací, která je každoročně aktualizována.

Zadávání veřejných zakázek je realizováno za následujících podmínek:

- a) jsou v souladu s finančním a investičním plánem;
- b) vychází z provozních potřeb a požadavků jednotlivých pracovišť;
- c) jsou v souladu s vývojem stávajících smluvních vztahů;
- d) existuje kladný výsledek jednání o poskytnutí dotací, grantů, nadačních prostředků;**
- e) v závislosti na výsledcích hospodaření MNO.

U veřejných zadavatelů je běžnou praxí, že informace o konaných výběrových řízeních zveřejňují na svých internetových stránkách. Avšak při srovnání počtu konaných výběrových řízeních s počtem oznámení na stránkách nemocnice je zjevné, že tento postup prakticky není využíván.

Domnívám se, že právě tento způsob zveřejňování je jedním z těch, které jsou schopny navýšit počet nabídek, a tím i možnost výběru té optimální (chcete-li ekonomicky nejvýhodnější). Jeho nevyužití proto hodnotím negativně.

4. ANALÝZA DOTACÍ A PŘÍSPĚVKŮ

Analýza představuje účinnou metodu pro využití informací uvedených v účetnictví k finančnímu řízení. Účetnictví je tedy základnou a hlavním zdrojem ekonomických dat pro rozhodování. Tato data však ještě nejsou informací, a proto je nutné je podrobit analýze.

Největší objem dotací a příspěvků poskytuje městské nemocnici jak jinak než **město**. Příspěvkovým organizacím přispívá **na** jejich **provoz** (výše je odvozena od schváleného rozpočtu města) a **na odpisy** movitého majetku v souladu s odpisovým plánem. Jakékoliv příspěvky nemocnici jsou určeny pouze ke krytí nákladů, které nehradí zdravotní pojišťovny, respektive nejsou kryty příspěvky z jiných rozpočtů soustavy veřejných rozpočtů. Žádost o investiční dotace nemocnice předkládá investičnímu odboru města v rámci tvorby návrhu investičního rozpočtu. Odvětvové odbory pak provádějí kontrolu žádostí o investiční dotace, které doporučila investiční komise, ve smyslu zákona o finanční kontrole ve veřejné správě.

Čerpání a vyúčtování dotací je prováděno v souladu s k tomu vydanými předpisy a předkládáno poskytovateli dotace. Veškerá dokumentace k dotacím je v městské nemocnici podrobně a systematicky uchovávána Oddělením rozborů, analýz a statistiky. Uvedené oddělení vede pro jednotlivé tituly dotací samostatně spis, který obsahuje veškerou spisovou dokumentaci. **Čerpání a vyúčtování dotací** je velmi detailně **kontrolováno** jednak samotným **poskytovatelem** jednotlivé dotace, tak **i pověřenými zaměstnanci** nemocnice.

Struktura a objem částek dotací v jednotlivých letech je zachycena v následujících kapitolách. Použitá terminologie vychází z interního používání v městské nemocnici.

4.1. Provozní dotace – příspěvek na provoz

4.1.1. Rok 2008

Tab. 4.1 – Základní ukazatele městské nemocnice dle skutečnosti k 31.12.2008 (v tis. Kč)

Ukazatel	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Celkem	%
Výnosy celkem bez příspěvku	1.194.802	11.177	1.205.979	94,9
Příspěvek na provoz	64.274	0	64.274	5,1
Výnosy celkem vč. příspěvku	1.259.076	11.177	1.270.253	100,0

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2008 – vlastní úprava

Z celkových výnosů nemocnice představuje příspěvek na její provoz pouhých 5,1 %.

Procento soběstačnosti $\left(\frac{\sum \text{Výnosy celkem bez příspěvku}}{\sum \text{Náklady celkem}} * 100 \right)$ na úrovni provozních prostředků (tedy bez správy majetku) dosahuje 95 %.

Zřizovatel nemocnice poskytl v roce 2008 70,6 % všech přijatých provozních příspěvků (viz Tab. 4.2). Ve výkazu zisku a ztráty pak jediná částka, která převyšuje (dokonce 17krát) hodnotu účtu **691 – Příspěvek na dotace a provoz**, tedy hodnotu čerpaných příspěvků, je částka zachycená na účtu **602 – Tržby z prodeje služeb**.

V rozvaze ve sloupci zachycujícím stav k 1.1.2008 je na účtu **346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem** vykázána částka 103,47 tis. Kč (viz Tab. 4.2), tedy hodnota pohledávky roku 2007 za Úřadem práce. Ve sloupci stavu k poslednímu dni roku naopak nalezneme částku 221,59 tis. Kč (viz Tab. 4.2), jako pohledávku za Úřadem práce aktuálního roku (necelá $\frac{1}{3}$ % všech pohledávek). Účet **348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem ÚSC** ani v jednom z výše zmiňovaných sloupců nevykazuje žádnou částku.

Účet 349 – Vypořádání přeplatků a dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků potvrzuje velikost závazku vůči zřizovateli ve výši 3.244,07 tis. Kč (2,9 % všech krátkodobých závazků), jež je součtem částek 1.556.507,45 + 1.690.827,55 + 48,07, sníženým o 3.318,00 Kč (viz Tab. 4.2).

Negativním faktorem, který zásadně ovlivnil vývoj hospodářského výsledku, byl nárůst DPH z 5 na 9 % u léků a zdravotnického materiálu. Nejvýznamnějším **pozitivním faktorem** bylo naopak zavedení regulačních poplatků.

Tab. 4.2 – Provozní dotace městské nemocnice– účet č. 691 k 31.12.2008 (v Kč)

Příspěvek na provoz	Přijato	%	Čerpáno	Rozdíl (přijato-čerpáno)
<i>Od zřizovatele</i>	43.820.666,85	70,6	45.203.601,78	-1.382.934,93
Provoz	16.284.000,00		14.727.492,55	1.556.507,45
Odpisy	891.000,00		894.318,00	-3.318,00
Léčebna dlouhodobě nemocných *)	-26.817,00		4.600.183,00	-4.627.000,00
Dům sociálních služeb	5.601.000,00		3.910.172,45	1.690.827,55
Městský grant-dětské oddělení	70.000,00		69.951,93	48,07
Polohovací postele	16.988.483,85		16.988.483,85	0,00
Navýšení energií	4.013.000,00		4.013.000,00	0,00
<i>Ze státního rozpočtu</i>	12.743.655,07	20,5	13.369.917,03	-626.261,96
Úřad práce r. 2007 **)	103.470,00		0,00	103.470,00
Úřad práce r. 2008	1.723.948,00		1.945.540,00	-221.592,00
ÚP – grant – Rozvoj lidských zdrojů	3.583.237,07		4.376.919,98	-793.682,91
MPSV - Dům sociálních služeb	5.940.000,00		5.940.000,00	0,00
MZ – Specializační vzdělávání lékařů pro dospělé	1.393.000,00		1.107.457,05	285.542,95
<i>Z krajského úřadu MSK</i>	5.544.460,00	8,9	5.700.832,00	-314.775,00
Protialkoholní záchytná stanice	4.600.000,00		4.600.000,00	0,00
Národní onkologický registr	464.700,00		464.700,00	0,00
Kalmetizace r. 2007 ***)	158.403,00		0,00	0,00
Kalmetizace r. 2008	321.357,00		636.132,00	-314.775,00
CELKEM	62.108.781,92	100,0	64.274.350,81	-2.323.971,89

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2008 – vlastní úprava

*) Účelový příspěvek statutárního města na opravu rozvodů vody: přijato 7.127.000,00; čerpáno 7.100.183,00; vráceno 26.817,00.

**) Příspěvek od ÚP je poskytován za vytvoření pracovních příležitostí a je zasílán do 30 dní poté, co MNO předloží výkaz o vyúčtování mzdových nákladů. Zpoždění plateb může být rovněž dáno momentálním nedostatkem prostředků přijatých ze státního rozpočtu ve prospěch ÚP.

***) MNO čtvrtletně fakturuje Krajskému úřadu za očkování proti tuberkulóze (kalmetizace). Dochází ke zpoždění úhrad faktur a vzniká tak časový posun, kdy dotace za poslední kvartál je přijata až v následujícím období.

Odborem sociálních věcí a zdravotnictví a odborem financí a rozpočtu byla provedena **kontrola finančního vypořádání** organizace vůči zřizovateli za rok 2008 **se závěrem:**

- zřizovatel dokryje 3.318,00 Kč – příspěvek na odpisy;
- organizace vrátí 48,07 Kč – účelový příspěvek dětskému oddělení;
- organizace vrátí 285.542,95 Kč z dotace Ministerstva zdravotnictví.

Rozbor hospodaření dotovaných činností k 31.12.2008:

a) Dotované činnosti

Zřizovatel přispívá na činnost Oddělení zdravotně-sociálních služeb, Alkoholicko-toxikomanické ambulance, Linky důvěry, Dětského rehabilitačního stacionáře, a Urgentní haly.

Na provoz přispěl částkou 16.284.000 Kč a na odpisy částkou 891.000 Kč (viz. Tab. 4.2).

Celkové **výnosy** včetně příspěvku zřizovatele tak dosáhly výše **25.205.070 Kč**. **Náklady** však výnosy převýšily – činily částku **36.790.843 Kč**. V této oblasti bylo tedy dosaženo **ztráty** více než **11 mil. Kč**.

Příspěvek **zřizovatele pokrýl náklady ze 46,68 %**. Částka je zjevně **nedostačující**, potřebné by bylo její zvýšení alespoň na dvojnásobek.

b) Dům sociálních služeb

Na činnost DSS přispívá nejen zřizovatel (částkou 5.601.000 Kč), ale také MPSV (částkou 5.940.000 Kč) (viz Tab. 4.2). Zřizovatel v roce 2008 poskytl rovněž jednorázový účelový příspěvek ve výši 320.837 Kč. Dle zákona by se však zřizovatel neměl na financování DSS vůbec podílet. Veškeré náklady by tak mělo pokrýt MPSV a uživatelé poskytovaných služeb. **Bez příspěvku zřizovatele** by však tato činnost byla **ztrátová**.

Výnosy za rok 2008 dosáhly více než **25 mil. Kč**. **Náklady** přesáhly **23 mil. Kč**. Kladného hospodářského výsledku tak bylo dosaženo především díky dotacím, které pokryly náklady z **více než 50 %**, naproti tomu **tržby od zdravotních pojišťoven** pokrývají pouhých **7 % z celkových nákladů DSS**.

Tab. 4.2 dokazuje, že veškeré přijaté částky nebyly v roce 2008 čerpány. Bylo by vhodné **zvážit účelnost jejich poskytnutí a promyslet možnost přesunu části prostředků** do oblasti, kde tyto finance bude možné lépe využít. Zároveň chci podotknout, že **míra účasti zdravotních pojišťoven** je opravdu **velmi nízká** a zjevně nedostačující. S růstem jejich podílu by mohlo dojít k úspoře či přerozdělení prostředků státu.

c) Protialkoholní záchytná stanice

Činnost PZS je dotována krajem. Ve výnosech PZS proto částka 4.600.000 Kč (viz Tab. 4.2) představuje nejvyšší položku. Těsně za ní jsou vykázány tržby za pobyt. Nutno

podotknout, že k 31.12.2008 představují pohledávky PZS více než 4 mil. Kč, z nichž třetina je pohledávkou s více než 360 dní po lhůtě splatnosti. Opravná položka k pohledávkám nebyla v roce 2008 tvořena, opravná položka ve výši 4 tis. Kč byla zrušena, došlo k odpisu nedobytných pohledávek za rok 2004 ve výši 1.600 tis. Kč. Zůstatek účtu 391 – Opravné položky k pohledávkám činil k rozvahovému dni 2.888 tis. Kč.

I přesto, že je dosahováno kladného výsledku hospodaření, považují tuto oblast za velmi problematickou, neboť **vykázané tržby nejsou reálně inkasovány** a jediné krajská dotace může tuto činnost udržet v chodu. Náklady pokryje takřka **54 %**.

Ostatní dotace v Tab. 4.2 jsou směřovány do oblastí, kde částka dotace vychází z konkrétních požadavků nemocnice pro danou dotovanou činnost. Jejich rozbor hospodaření tedy není prováděn.

4.1.2. Rok 2009

Tab. 4.3 - Základní ukazatele městské nemocnice k datu 31.12.2009 (v tis. Kč)

Ukazatel	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Celkem	%
Výnosy celkem bez příspěvku	1.291.641,82	10.657,85	1.302.299,67	96,5
Příspěvek na provoz	46.517,39	0,00	46.517,39	3,5
Výnosy celkem vč. příspěvku	1.338.159,21	10.657,85	1.348.817,06	100,0

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2009 – vlastní úprava

Jak je z tabulky patrné, **příspěvek na provoz** v roce 2009 činil celkem **3,5 % z výnosů** nemocnice směřujících k naplnění cílů hlavní činnosti.

Procento soběstačnosti, jež je poměrem mezi celkovými výnosy bez příspěvku a celkovými náklady včetně daně z příjmů vynásobeným stem, činí za rok 2009 **96,6 %**.

Příspěvek na provoz je největší měrou získáván **od zřizovatele** nemocnice, kterým je město, jeho podíl činí **67,7 %** z celkových přijatých prostředků (viz Tab. 4.4). Tento podíl je zcela pochopitelný neboť (nejen) nemocnice patří k vizitce města a s ní související spokojenosti občanů v oblasti poskytovaných služeb. **Zřizovatel** se zavázal, že **dokryje** veškeré **výdaje** přesahující částky přijatých příspěvků.

Je třeba poznamenat, že díky těmto příspěvkům, jež pro dotované činnosti představují největší položku výnosů, je zpravidla dosahováno kladného hospodářského výsledku, tedy výnosy svým objemem převyšují náklady vynakládané v těchto oblastech.

Tab. 4.4 – Provozní dotace městské nemocnice k 31.12.2009 (v Kč)

Příspěvek na provoz	Přijato	%	Čerpáno	Rozdíl (přijato-čerpáno)
Od zřizovatele	33.252.300,00	67,7	28.758.351,90	4.493.948,10
Provoz	27.421.300,00		23.690.431,31	3.730.868,69
Odpisy	971.000,00		1.014.538,00	-43.538,00
Dům sociálních služeb	4.790.000,00		3.984.113,98	805.886,02
Městský grant-dětské oddělení	70.000,00		69.268,61	731,39
Ze státního rozpočtu	10.137.684,00	20,7	10.121.123,16	16.560,84
Úřad práce r. 2008 *)	221.592,00		0,00	221.592,00
Úřad práce r. 2009	2.123.181,00		2.354.899,00	-231.718,00
MPSV - Dům sociálních služeb	5.650.000,00		5.650.000,00	0,00
MZ – Specializační vzdělávání lékařů pro dospělé	803.000,00		798.353,16	4.646,84
MZ - Rezidenční místa	241.911,00		219.871,00	22.040,00
MŠMT – Vzdělávací síť iktových center **)	1.098.000,00		0,00	0,00
Z krajského úřadu MSK	5.686.844,00	11,6	5.488.584,00	198.260,00
Protialkoholní záchytná stanice	4.600.000,00		4.600.000,00	0,00
Národní onkologický registr	370.300,00		370.300,00	0,00
Kalmetizace r. 2008 **)	314.775,00		0,00	314.775,00
Kalmetizace r. 2009	401.769,00		518.284,00	-116.515,00
CELKEM	49.076.828,00	100,0	43.270.059,06	4.172.401,94

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2009 – vlastní úprava

*) Vazba na pohledávku za ÚP r. 2008 v Tab. 4.2. Příspěvek od ÚP je poskytován za vytvoření pracovních příležitostí a je zasílán do 30 dní poté, co MNO předloží výkaz o vyúčtování mzdových nákladů. Zpoždění plateb může být rovněž dáno momentálním nedostatkem prostředků přijatých ze státního rozpočtu ve prospěch ÚP.

**) Rozdíl mezi přijatou a čerpanou částkou nevznikl, jelikož dotace bude čerpána postupně po několik následujících období.

***) Vazba na pohledávku za Kalmetizaci r. 2008 v Tab. 4.2. MNO čtvrtletně fakturuje Krajskému úřadu za očkování proti tuberkulóze (kalmetizace). Dochází ke zpoždění úhrad faktur a vzniká tak časový posun, kdy dotace za poslední kvartál je přijata až v následujícím období.

V rozvaze sestavené k poslednímu dni účetního období jsou vykázány pohledávky týkající se dotací, a to konkrétně na účtu **346 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem** v částce 1.329,72 tis. Kč (stav k 1.1.2009 představoval částku 221,59 tis. Kč, což v Tab. 4.2 představuje pohledávku roku 2008 za Úřadem práce); a na

účtu **348 – Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem ÚSC** ve výši 43,53 tis. Kč (viz Tab. 4.4), což celkově představuje pouhé 1,3 % z celkových pohledávek nemocnice vykázaných k tomuto datu.

Na straně druhé jsou v rámci krátkodobých závazků vykázány (kromě jiných) tyto položky: účet **347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem** v částce 26,69 tis. Kč (4.646,84 + 22.040,00) (viz Tab. 4.4) a účet **349 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků s rozpočtem územních samosprávných celků** čítající částku 4.537,49 tis. Kč (3.730.868,69 + 805.886,02 + 731,39) (viz Tab. 4.4). Tyto účty vypořádání představují 3,7 % z celkových krátkodobých závazků nemocnice.

Výkaz zisku a ztráty na svém řádku č. 57 potvrzuje, že k datu 31.12.2009 je stav účtu **691 – Příspěvek a dotace na provoz** skutečně roven částce 46.517,39 tis. Kč. Tato částka se zcela zjevně neshoduje s čerpanými prostředky v Tab. 4.4. K částce 43.270,06 tis. Kč (viz Tab. 4.4) je totiž nutno přičíst částečné pokrytí ztráty Urgentní haly za rok 2008, jež bylo usnesením zastupitelstva města schváleno ve výši 3.247.335 Kč. Potom tedy: $43.270.059,06 + 3.247.335 = 46.517.394,06$ Kč.

Rozbor hospodaření dotovaných činností k 31.12.2009:

a) Dotované činnosti

Oblast, do které směřují příspěvky zřizovatele na provoz i odpisy zůstala oproti roku 2008 nezměněna. Opět je tedy dotována činnost Oddělení zdravotně-sociálních služeb, Alkoholicko-toxikomanické ambulance, Linky důvěry, Dětského rehabilitačního stacionáře a Urgentní haly.

Oproti roku 2008 však již **není dosahováno ztráty**, neboť příspěvek zřizovatele byl navýšen o více než 10 mil. Kč. Náklady se opět pohybují v částce okolo 36 mil. Kč, avšak celkové **výnosy** včetně příspěvku zřizovatele vzrostly na takřka 40 mil. Kč.

Příspěvek **zřizovatele pokrývá náklady ze 78 %**. Tato skutečnost je bezpochyby důkazem, že zřizovatel si je vědom finanční náročnosti veškeré činnosti, kterou nemocnice vykonává a reaguje na finanční nedostatek vzniklý v předešlém roce.

b) Dům sociálních služeb

V roce 2009 došlo k poklesu příspěvků poskytovaných jak zřizovatelem, tak i krajem, avšak pouze v takové míře, že i nadále bylo dosaženo **kladného výsledku hospodaření**.

Dotace kryjí 44 % nákladů. Tržby od zdravotních pojišťoven oproti roku 2008 vzrostly a nyní kryjí zhruba 12,5 % nákladů DSS.

Domnívám se, že došlo k optimalizaci přijatých prostředků, kdy snížení částky dotace (a její zvýšení pro dotované činnosti) přispělo k zefektivnění vynakládaných prostředků. Nicméně i nadále však poměrně vysoká částka dotace (cca 800 tis. Kč – viz Tab. 4.4) zůstala nevyužita.

c) Protialkoholní záchytná stanice

Situace se v PZS oproti roku 2008 rapidně změnila. **Ztráta** více než 2 mil. Kč je způsobena nejen tvorbou zákonných opravných položek, ale i odpisem postoupených a nedobytných pohledávek.

Výše příspěvku od Moravskoslezského kraje zůstala nezměněna, nicméně narůst nákladů způsobil, že v roce 2009 postačovala poskytnutá dotace na úhradu nákladů pouze z **28 %**.

Pohledávky protialkoholní záchytné stanice jsou dlouhodobým problémem. Pacienti za pobyt, který je ve většině případů nedobrovolný, zkrátka nechtějí nebo nemohou platit. V roce 2009 byla vytvořena opravná položka k pohledávkám roku 2007 a 2008 ve výši 4.556 tis. Kč, současně byla rozpuštěna opravná položka k těmto pohledávkám z důvodu jejich zaplacení, odpisu a postoupení ve výši 4.364 Kč. Konečný zůstatek účtu 391100 – Opravné položky k pohledávkám tak činil k rozvahovému dni 3.080 tis. Kč. Veškeré odepsané pohledávky jsou vedeny v podrozvahové evidenci.

Ostatní dotace v Tab. 4.4 jsou směřovány do oblastí, kde částka dotace vychází z konkrétních požadavků nemocnice pro danou dotovanou činnost. Jejich rozbor hospodaření tedy není prováděn.

Na dotaci poskytnuté MPSV jsme si vysvětlili průběh získávání dotací. Nyní tuto dotaci použijeme i pro ilustraci finančního vypořádání. Jedná se o dotaci provozní zachycenou v Tab. 4.4 (bod **b**) v Rozboru hospodaření). Pro tyto účely je nutné vypracovat detailní rozpis veškerých nákladů a výnosů, které v průběhu roku 2009 vznikly, v tomto případě konkrétně v Domě sociálních služeb. Pro názornost využijeme zkrácené verze jinak několika stránkové tabulky.

Tab. 4.5 – Finanční vypořádání dotace městské nemocnice poskytnuté od MPSV Domu sociálních služeb v roce 2009 (v Kč)

Účet	Popis	Dotace	Celkem
50x	Spotřebované nákupy	1.034.882,00	2.761.048,46
51x	Služby	288.207,00	3.691.034,04
52x	Osobní náklady	3.874.150,00	16.081.002,73
54x	Finanční náklady	0,00	876,65
55x	Odpisy	0,00	73.608,00
79x	Vnitropodnikové náklady	452.761,00	1.261.947,34
	Náklady celkem	5.650.000,00	23.869.517,22
60x	Tržby z prodeje služeb		13.631.166,24
64x	Ostatní výnosy		69.629,00
69x	Příspěvky a dotace na provoz celkem	5.650.000,00	10.168.721,98
	Výnosy celkem	5.650.000,00	23.869.517,22

Zdroj: Podklady MNO – vlastní úprava

Nyní je zřetelně vidět, že **MPSV se na úhradě nákladů DSS podílí celými 23,7 %**, tedy značnou měrou. **Celkové poskytnuté dotace** jsou však mnohem vyšší (podílí se na nich i statutární město) a představují **42,6 % celkových výnosů**, tržby je převyšují o necelých 15 % v poměru k výnosům celkem. Tento příklad pouze dokazuje, že **platby od zdravotních pojišťoven ani zdaleka nepokrývají vynaložené výdaje** (22 % z tržeb; 12,6 % z výnosů).

Pro účely předložení finančního vypořádání krajskému úřadu v souladu s § 8 vyhlášky č. 52/2008 Sb., je potřeba vyplnit tiskopis, jehož vzor je uveden v příloze č. 9 výše zmiňované vyhlášky (viz. Příloha č. 2).

V případě dotace poskytnuté MPSV došlo k jejímu vyčerpání zcela, tedy celá přijatá částka byla použita na úhradu vzniklých výdajů. Nemocnici v souladu s touto dotací tak nevznikla žádná povinnost navrácení nevyužitých prostředků.

V roce 2009 však byla městské nemocnici poskytnuta i další dotace ze státního rozpočtu, nyní prostřednictvím Ministerstva zdravotnictví (MZ). Pochopitelně i tyto částky podléhají finančnímu vypořádání neinvestičních dotací, kdy pro tyto účely byly nemocnici v lednu roku 2010 zaslány formuláře (viz. Příloha č. 3 a 4), které bylo potřeba řádně vyplněné zaslat odboru vzdělávání a vědy do 27.1.2010.

Jedná se konkrétně o formulář „**Finanční vypořádání dotací ze státního rozpočtu 2009**“, na němž byla vypořádána dotace, týkající se Specializačního vzdělávání lékařů – jak je z Tab. 4.4 patrné, vznikla zde povinnost odvést vratku dotace MZ ČR.

Formulář „**Vypořádání jednotlivých projektů za rok 2009**“ slouží pro zúčtování dotace určené na Rezidenční místa – Tab. 4.4 prokazuje, že i v tomto případě částka přijaté dotace převýšila její čerpání.

Obě tyto vratky musí být připsány na účtu MZ nejpozději 15.2.2010. Avízo o uskutečněné platbě je potřeba zaslat zároveň. V případě, že by částka byla připsána později, došlo by k jejímu vrácení na účet nemocnice, a této by vznikla povinnost vypořádání se státním rozpočtem prostřednictvím příslušného finančního úřadu. Tímto pozdním připsáním by však došlo rovněž k porušení rozpočtové kázně (i v případě neoprávněného využití prostředků dotace nebo jejich zadržetí) ve smyslu zákona č. 218/2000 Sb. a v souladu s jejími §§ 44 a 44a by nemocnice byla sankcionována. Vratky jsou v rozvaze vyčísleny na závazkovém účtu **347 – Vypořádání přeplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem**.

Provedený audit ověření plnění podmínek neinvestiční dotace potvrdil, že příspěvková organizace Městská nemocnice Ostrava splnila všechny stanovené podmínky poskytnutí dotace, a že vedení samostatné účetní evidence věrně zobrazuje vynaložené výdaje, přijaté finanční prostředky a jejich hodnotu (viz Příloha č. 5).

4.1.3. První polovina roku 2010

Účty jednotlivých provozních dotací jsou nově od 1.1.2010 zachyceny v účtové skupině 67 – pro účet výnosů ze státního rozpočtu (SR) je vymezen účet 671 - Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu, na účtu 672 – Výnosy z nároků na prostředky rozpočtů územních samosprávných celků, jsou pak zaúčtovány výnosy z prostředků statutárního města (SM). K oběma účtům je zcela logicky vedena analytická evidence, umožňující odlišení účelu jednotlivých dotací pocházejících od téhož poskytovatele.

Tab. 4.6 – Provozní dotace městské nemocnice dle stavu k 30.6.2010 (v Kč)

Příspěvek na provoz	Přijato	%	Čerpáno	Rozdíl (přijato – čerpáno)
<i>Výnosy z nároků na prostředky ÚSC celkem (účet 672)</i>	17.994.643,00		20.241.859,26	-2.247.216,26
Od zřizovatele, z toho:	17.927.643,00	73,5	17.915.863,24	11.779,76
Urgentní hala – částečné pokrytí ztráty min. období	2.584.643,00		2.584.643,00	0,00
Provoz	14.802.000,00		14.803.000,18	-1.000,18
Odpisy	502.000,00		505.303,96	-3.303,96
Účelový – Krizová intervence	39.000,00		22.916,10	16.083,90
Granty SM, z toho:	67.000,00	0,8	25.996,00	41.004,00
Plošná detekce vrozených srdečních vad	67.000,00		25.996,00	41.004,00
Z krajského úřadu, z toho:	0,00	0,0	2.300.000,02	-2.300.000,02
Protialkoholní záchytná stanice	0,00		2.300.000,02	-2.300.000,02
<i>Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu celkem (účet 671)</i>	6.408.748,00		4.987.086,70	1.421.661,30
Ze státního rozpočtu, z toho:	5.158.407,00	21,1	3.347.594,70	1.810.812,30
MPSV – DSS	3.955.000,00		2.824.860,00	1.130.140,00
MŠMT – Iktová centra	275.000,00		67.002,04	207.997,96
MZČR – Rezidenční místa	928.407,00		455.732,66	472.674,34
Z krajského úřadu, z toho:	116.515,00	0,5	223.443,00	-106.928,00
Kalmetizace r. 2010	0,00		223.443,00	-223.443,00
Kalmetizace r. 2009 *)	116.515,00		0,00	116.515,00
Od jiných subjektů, z toho:	1.133.826,00	4,6	1.416.049,00	-282.223,00
Úřady práce r. 2010	902.108,00		1.416.049,00	-513.941,00
Úřady práce r. 2009 **)	231.718,00		0,00	231.718,00
CELKEM	24.403.391,00	100,0	25.228.945,96	-825.554,96

Zdroj: Podklady MNO – vlastní úprava

*) Vazba na pohledávku za Kalmetizaci r. 2009 v Tab. 4.4. MNO čtvrtletně fakturuje Krajskému úřadu za očkování proti tuberkulóze (kalmetizace). Dochází ke zpoždění úhrad faktur a vzniká tak časový posun, kdy dotace za poslední kvartál je přijata až v následujícím období.

**) Vazba na pohledávku za ÚP r. 2009 v Tab. 4.4. Příspěvek od ÚP je poskytován za vytvoření pracovních příležitostí a je zasílán do 30 dní poté, co MNO předloží výkaz o vyúčtování mzdových nákladů. Zpoždění plateb může být rovněž dáno momentálním nedostatkem prostředků přijatých ze státního rozpočtu ve prospěch ÚP.

I v první polovině roku 2010 je na první pohled zřejmé, že se na provozu nemocnice nejvíce podílí její **zřizovatel**. Z celkových přijatých příspěvků na provoz je to **73,5 %** (viz Tab. 4.6).

Na žádost městské nemocnice bude proveden audit čerpání účelové podpory formou neinvestiční dotace na Program sociálních služeb v regionální působnosti – Moravskoslezský kraj na rok 2010 (viz Tab. 4.6 - dotace MPSV Domu sociálních služeb).

Tento audit zahrne:

- a) kontrolu účetních dokladů městské nemocnice a kontrolu vedení oddělené evidence;
- b) prověření povahy, legálnosti, zaznamenání, schválení a úhrady výdajů;
- c) sesouhlasení výdajů s vyhrazenými účty a rozpočtem, posouzení efektivnosti vynaložených výdajů, analýzu propojení analytického účetnictví s finančním účetnictvím, popis používaných dokumentů a spisů a jejich uložení;
- d) prověření, že poskytnutá účelová podpora byla skutečně vynaložena v souladu se Smlouvou o poskytnutí účelové podpory na řešení programového projektu formou dotace výdajů MPSV;
- e) prověření správnosti údajů Roční (průběžné) zprávy.

Průběžná etapa auditu byla ukončena k 30.11.2010. Závěrečná etapa auditu vč. vydání zprávy auditora bude ukončena do 31.8.2011 – konkrétně do 30 dní po předložení účetnictví projektu a účetních dokladů. To vše vychází z předpokladu, že auditor v průběhu prací nezjistí podstatné skutečnosti, které by měly vliv na nutnost rozšíření vstupních informací, zejména když auditor dospěje k názoru, že získané informace nepodávají věrný obraz skutečnosti dle zákona o účetnictví.

Rozbor hospodaření k 31.7.2010 mi nebyl dán k dispozici, lepší vypovídací schopnost nabízím srovnáním pololetních stavů ve dvou na sebe navazujících letech, tak jak uvádím v kapitole 4.3.

I přesto si dovoluji podotknout, že pokud **nebude přijata dotace** na činnost protialkoholní záchytné stanice, pak **ztráta** z její činnosti bude velmi vysoká (soudě na základě zkušeností z let minulých).

4.2. Investiční dotace

4.2.1. Rok 2008

Z vlastních zdrojů bylo v roce 2008 investováno **77 mil. Kč**, a to zejména do nákupu zdravotnické a výpočetní techniky a ostatního DHM, dále pak na stavební rekonstrukce.

Dle usnesení zastupitelstva města, byl schválen investiční příspěvek od zřizovatele na rok 2008 v celkové výši 20.913.000,00 Kč, jak však z následující tabulky (Tab. 4.7)

vyplývá, celá schválená částka nebyla přijata. Z celkové přijaté sumy představuje částka 650.000,00 Kč příspěvek na výstavbu rampy v Domě sociálních služeb, s cílem zpřístupnění venkovních prostor osobám s postižením pohybového aparátu, k odpočinku a k využití pro aktivizační programy a částka 63.000,00 Kč hodnotu plynového sporáku pro Dětský rehabilitační stacionář.

Tab. 4.7 – Investiční příspěvek městské nemocnice k 31.12.2008 (v Kč)

Příspěvek na investice	Přijato	Čerpáno	Rozdíl (přijato-čerpáno)
Od zřizovatele	20.911.322,00	20.198.322,00	713.000,00

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2008 – vlastní úprava

Nejvyšší položkou investic bylo technické zhodnocení magnetické rezonance pro oddělení Radiologie a zobrazovacích metod v hodnotě 17 mil. Kč, zbylou částku si na laser pro lithotripsii a endoskopický systém rozdělilo oddělení Urologie.

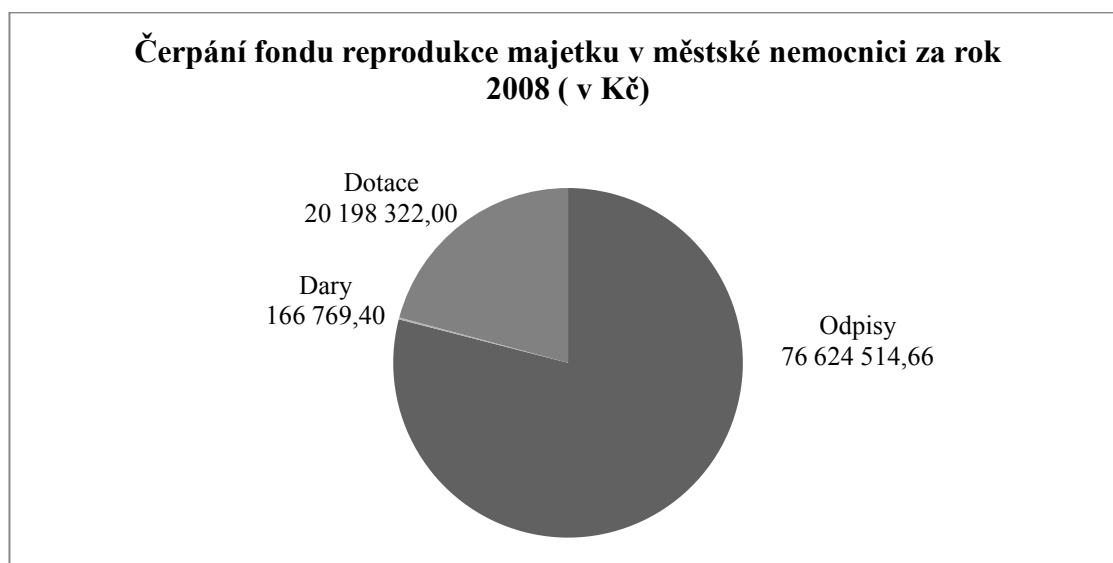
Hodnotící komise bere na vědomí ponechání nevyčerpaných účelových prostředků na investice (sporák pro Dětský rehabilitační stacionář a bezbariérová plošina pro Dům sociálních služeb) v návaznosti na uzavřenou smlouvu k čerpání v roce 2009.

Investice do bezbariérového přístupu byla čerpána v únoru 2009 ve výši 638.256,00 Kč, prostředky na sporák byly investovány v lednu 2009 ve výši 61.761 Kč.

Shledávám zcela správným a racionálním postup, kdy částka nevyužitých investičních dotací je nemocnici ponechána na její využití v následujícím období. Tento postup bych považovala za správné využít ve více situacích a zjednodušit či urychlit tak proces získávání dotací.

Veškeré investice v městské nemocnici jsou financovány prostřednictvím čerpání účtu Fondu reprodukce majetku. Pro názornost a představu jakou měrou se na investičních výdajích podílí právě investiční dotace, uvádím v následujícím grafu (Obr. 4.1) všechny zdroje, které se na financování investic v městské nemocnici podílely.

Obr. 4.1 – Podíl na financování investic v městské nemocnici v roce 2008



Zdroj: vlastní zpracování

Největší měrou se na financování investic podílí samotná nemocnice a to celými **79 %**. Dotace přispěly na celkové investice nemocnice **20,8 %**. Investice ve formě daru představuje pouhé **0,2 %**.

4.2.2. Rok 2009

Tab. 4.8 – Investiční dotace městské nemocnice k 31.12.2009 (v Kč)

Příspěvek na investice	Přijato	Čerpáno	Rozdíl (přijato-čerpáno)
Od zřizovatele ¹⁾	-12.983,00	700.017,00	-713.000,00
Odstranění architektonické bariéry DSS	-11.744,00	638.256,00	Vráceno: 11.744,00
Sporák DRS	-1.239,00	61.761,00	Vráceno: 1.239,00
Ze státního rozpočtu	5.000.000,00	5.000.000,00	0,00
MZ – C rameno, laparoskopická sestava	5.000.000,00	5.000.000,00	0,00

Zdroj: Zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2009 – vlastní úprava

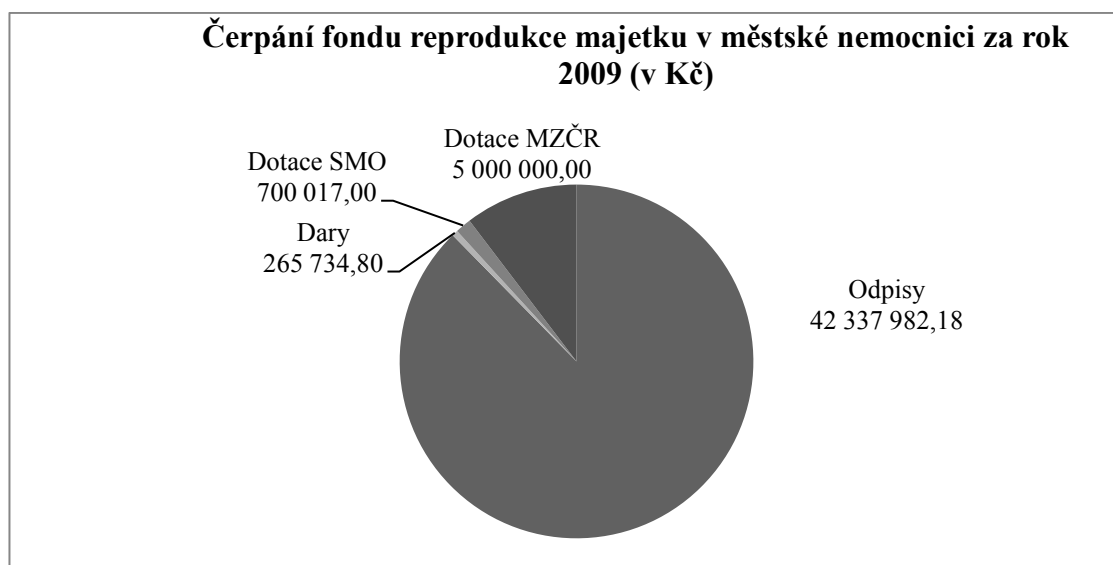
¹⁾ Vyúčtování dotace poskytnuté v roce 2008

V roce 2009 městská nemocnice proinvestovala **z vlastních zdrojů zhruba 42 mil. Kč** a to zejména do zdravotnické techniky a projektové dokumentace staveb, které jsou v záměru obnovy a dalšího rozvoje nemocnice připravovány k realizaci v roce 2010 a bezprostředně navazujících letech.

Ze státního rozpočtu byla pořízena zdravotnická technika (RTG přístroj s C – ramenem pro oddělení Neurochirurgie a laparoskopická sestava pro chirurgické oddělení) v celkové výši 5 mil. Kč.

Veškeré investice v městské nemocnici jsou financovány prostřednictvím čerpání účtu Fondu reprodukce majetku. Pro názornost a představu jakou měrou se na investičních výdajích podílí právě investiční dotace, uvádím v následujícím grafu (Obr. 4.2) všechny zdroje, které se na financování investic v městské nemocnici podílely.

Obr. 4.2 – Podíl na financování investic v městské nemocnici v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování

Vlastní zdroje jako hlavní zdroj financování investic představují **87,6 %** z celkových použitých prostředků. Z celkových proinvestovaných prostředků se pak dotace na výdajích podílí **11,8 %**. Pouhých **0,6 %** z celkových investic bylo získáno ve formě darů.

4.2.3. První polovina roku 2010

Dne 12. května 2010 se uskutečnilo otevření nové spisovny Městské nemocnice Ostrava. Nemocniční spisovna vznikla přestavbou starého zakladačového skladu, do kterého byla vbudována dvě nová podlaží, výtah, klimatizace, kompletní zázemí pro pracovníky archivu a systém vyhovující nejnovějším bezpečnostním, hygienickým a protipožárním předpisům.

Přestavba byla zahájena v červenci roku 2009 a ukončena v únoru 2010. V této chvíli je ze starého archivu přestěhována téměř polovina ze 4000 běžných metrů zdravotnické dokumentace, kterou je nemocnice povinna uchovávat v některých případech až sto let.

Investiční akci za téměř **35 milionů** korun financoval **zřizovatel** nemocnice Statutární město Ostrava.

Na schůzi zastupitelstva dne 31. března 2010 byla **schválena investiční dotace** Městské nemocnici Ostrava ve výši **40 mil. Kč** na rekonstrukci porodního traktu. V polovině května by měla být do užívání předána kompletně zrekonstruovaná porodní část oddělení Gynekologie a porodnictví Městské nemocnice Ostrava. Tradičně vysoký standard porodnické a neonatologické péče o novorozence a čerstvé maminky zde bude doplněn o jedno z nejmodernějších porodnických pracovišť v ČR.

Společně s finančními výdaji na investice, zaměřené na stavební činnost a pořízení nové zdravotnické techniky, městská nemocnice plánovala vynaložit z vlastních zdrojů více než 100 mil. Kč k eliminaci tzv. vnitřního dluhu nemocnice v oblasti majetkové vybavenosti a péče o ni. Existenci zmíněného vnitřního dluhu lze mimo vizuální poznatky zaměstnanců nemocnice i jejich klientů, či chcete-li pacientů, doložit vývojem u položky odpisy dlouhodobého hmotného majetku – přístrojového vybavení, u které dochází k meziročnímu snížení.

Využitím externích zdrojů pro financování investic městské nemocnice, z rozpočtu jejího zřizovatele či dotačních programů ve výši minimálně 100 mil. Kč, tak mělo být v roce 2010 v nemocnici proinvestováno více než 200 mil. Kč. Výsledkem by měla být skoková změna nejen v podmínkách pro poskytování léčebné péče a její kvality, ale i pozitivní změna ve vnímání a hodnocení městské nemocnice ze strany pacientů či ostatních občanů služby nemocnice využívajících.

Dle vyjádření ekonomického náměstka však bylo v roce 2010 v městské nemocnici **proinvestováno z vlastních zdrojů zhruba pouze 36 mil. Kč**, a to zejména jako každoročně do zdravotnické techniky a stavebních rekonstrukcí – modernizací výtahů. Třikrát větší objem investic však byl v roce 2010 zahájen a bude dokončen v průběhu roku 2011.

Rekonstrukce celé nemocnice je během na dlouhou trať, ale právě vzhled jednotlivých budov je to, co v pacientech i ostatních návštěvnících vyvolává první dojem. Díky veškerým dotačním výdajům, které každoročně dosahují nemalých částek, se den za dnem razantně mění tvář nemocnice, bezpochyby k lepšímu.

Samotný rozbor hospodaření nemocnice za rok 2010 je v době vzniku této práce projednáván a zkoumán, proto není možné jej k účelům diplomové práce získat.

4.3. Komparace dotací za rok 2008, 2009 a první polovinu roku 2010

Jedině srovnání údajů v čase nám může napovědět něco o absolutních změnách ve velikosti jednotlivých dotací v uplynulých letech. V důsledku nemožnosti zachytit údaje roku 2010 k poslednímu dni kalendářního roku byla zvolena metoda, kdy nejprve budou srovnána data roků 2008 a 2009 a až následně budou údaje k 30.6.2010 přirovnány ke stavu téhož dne roku 2009.

Tab. 4.9 – Srovnání skutečného stavu provozních dotací v městské nemocnici za rok 2008 a 2009 (v Kč)

Příspěvek na provoz	Skutečnost 2008	Skutečnost 2009	Meziroční změna v %
Od ÚSC a SR celkem	34.295.764	43.050.188	+ 26
Od ÚSC	19.601.935	28.758.352	+ 47
SM – příspěvek na provoz a odpisy	15.621.811	24.704.969	+ 58
SM – příspěvek na provoz DSS	3.910.172	3.984.114	+ 2
SM – městský grant	69.952	69.269	- 1
Ze státního rozpočtu	14.693.829	14.291.836	- 3
MSK- PZS	4.600.000	4.600.000	0
MSK – NOR	464.700	370.300	- 20
Úřady práce	1.945.540	2.354.899	+ 21
MPSV- Dům sociálních služeb	5.940.000	5.650.000	- 5
MZČR – Special. vzděl. lékařů	1.107.457	798.353	- 30
TBC Kalmetizace	636.132	518.284	- 19

Zdroj: Podklady MNO – vlastní úprava

Poznámka: Meziroční změna v % vychází z předpokladu, že skutečnost roku 2008 je výchozím bodem, a k tomuto je procentuelně vyjádřen nárůst či pokles v roce 2009. Výsledky byly zaokrouhleny na celá čísla matematicky.

Výnosy jak z územního samosprávného celku, tak ze státního rozpočtu byly v obou letech vykázány na účtu 691 – Příspěvky a dotace na provoz. Rozdělení tabulky umožňuje zachycení údajů i v rozvahovém členění roku 2010 – výnosy z ÚSC by za těchto okolností byly zachyceny na účtu 672 – Výnosy z nároků na prostředky rozpočtů územních samosprávných celků, výnosy ze SR pak na účtu 671- Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu.

V tabulce jsou zachyceny pouze dotace, které jsou nemocnici poskytovány každoročně, jednorázové účelové příspěvky, poskytované pro výjimečné případy či k odvrácení neočekávaných událostí, by stav pouze zkreslovaly.

Pokud se zaměříme na příspěvek na provoz jako celek, pak došlo k jeho růstu. I kdybychom neměli k dispozici žádné další informace, pak potřeba zvýšení prostředků

nezbytných pro chod nemocnice je vázána především na růst cen energií, práce, služeb i materiálu.

Oproti roku 2008 je možné v roce 2009 sledovat poměrně výrazný **nárůst prostředků** pocházejících **od zřizovatele**, což vyvolal především fakt, že prostředky poskytnuté na provoz a odpisy v roce 2008 zcela **nepostačovaly** potřebám nemocnice a došlo proto k jejich navýšení.

Dotace od MPSV **Domu sociálních služeb** byla **snížena**. Tuto skutečnost lze považovat za **negativní jev**, protože i když je činnost DSS financována i z prostředků zřizovatele, je toto prvotním úkolem kraje, a samotné plnění ze strany kraje není dostačující. Vyšší míra účasti kraje by byla vítána, avšak do budoucna není pravděpodobná. Část městem poskytnutých prostředků zůstávala každoročně nevyčerpána, proto snižování příspěvku v letech následujících by bylo racionální a co víc i ekonomické.

U prostředků poskytnutých pro potřeby Protialkoholní záchytné stanice nedošlo k žádné změně, nicméně se domnívám, že právě do této oblasti by bylo potřeba vložit peněz mnohem více.

Naopak k **navýšení plateb** došlo ze **zdrojů Úřadů práce**. Z tohoto lze vyvodit, že nemocnice přijala do pracovního poměru více osob z řad žadatelů o práci vedených v evidenci Úřadu práce. Příspěvek je nemocnici poskytován za vytvoření konkrétních pracovních příležitostí, kdy tato pracovní místa musí nemocnice obsazovat výhradně uchazeči o zaměstnání, které jí ÚP doporučí. ÚP se zavazuje za toto poskytnout příspěvek ve výši skutečně vyplacených mzdových nákladů na zaměstnance, včetně pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvedl z vyměřovacího základu zaměstnance, maximálně však do určité výše.

Ostatní příspěvky na provoz jsou poskytovány přímo v závislosti na potřebách nemocnice, jejich zvyšování či snižování tak nenapovídá nic o finanční schopnosti státu či územního samosprávného celku zabezpečit řádný chod příspěvkové organizace.

V roce 2009 výrazně **poklesly i investice**, co se srovnání s rokem 2008 týče (v absolutních číslech vyjádřeno v předchozích kapitolách). Osobně bych tento fakt **nepovažovala za negativní jev**, neboť potřeba investic se v jednotlivých letech může vyvíjet odlišně a některé investiční výdaje jednoho roku rovněž mohou zasahovat do let následujících. I struktura investičních výdajů může výrazně ovlivňovat jejich výši, neboť mnohdy pořízení jediného zdravotnického přístroje svou hodnotou několikanásobně převyšuje i výdaje stavebního charakteru.

Tab. 4.10 – Srovnání skutečného stavu provozních dotací v městské nemocnici k poslednímu dni pololetí roku 2009 a 2010 (v Kč)

Příspěvek na provoz	Čerpáno k 30.6.2010	Čerpáno k 30.6.2009	Index I. pololetí 2010/2009
<i>Výnosy z nároků na prostředky ÚSC celkem – účet 672</i>	<i>17.634.300,16</i>	<i>18.391.624,20</i>	<i>0,935</i>
Od zřizovatele, z toho:	15.308.304,14	16.067.504,20	0,952
Provoz	14.803.000,18	15.582.200,14	0,950
Odpisy	505.303,96	485.304,06	1,041
Granty SMO, z toho:	25.996,00	24.119,98	1,078
Plošná detekce vrozených srdečních vad	25.996,00	24.119,98	1,078
Z krajského úřadu, z toho:	2.300.000,02	2.300.000,02	1,000
Protialkoholní záchytná stanice	2.300.000,02	2.300.000,02	1,000
<i>Výnosy z nároků na prostředky státního rozpočtu celkem – účet 671</i>	<i>4.464.352,00</i>	<i>4.177.376,00</i>	<i>1,069</i>
Ze státního rozpočtu, z toho:	2.824.860,00	2.824.800,00	1,000
MPSV – DSS	2.824.860,00	2.824.800,00	1,000
Z krajského úřadu, z toho:	223.443,00	289.861,00	0,771
Kalmetizace	223.443,00	289.861,00	0,771
Od jiných subjektů, z toho:	1.416.049,00	1.062.715,00	1,332
Úřady práce	1.416.049,00	1.062.715,00	1,332
CELKEM	22.098.652,16	22.569.000,20	0,979

Zdroj: Podklady MNO – vlastní úprava

U příspěvků na provoz a odpisy plynoucích od **územního samosprávného celku** můžeme sledovat **mírný pokles** oproti roku 2009, v absolutní částce téměř o 760 tis. Kč. Pokud by nedošlo k navýšení čerpání tohoto příspěvku, pak by to jistě znamenalo, že při rozboru hospodaření za rok 2010 by náklady převýšily výnosy v této oblasti dosahované a výsledkem hospodaření by zcela určitě byla ztráta.

U **městského grantu** pro dětské oddělení došlo v pololetním čerpání k **navýšení**. S největší pravděpodobností proto bude jeho celková výše v roce 2010 dosahovat podobné hodnoty jako v roce 2008, neboť při srovnání údajů za rok 2008 a 2009 byl u městského grantu zjištěn mírný pokles.

Dotace pro PZS je k 30.6.2010 čerpána **ve stejné výši** jako ke stejnému datu roku 2009. Meziroční nárůst nákladů v roce 2009 způsoben odpisem pohledávek a tvorbou opravných položek k pohledávkám je negativní jev, který lze očekávat i v roce 2010. Očekávala bych proto zvýšení čerpání dotace, k čemuž zjevně nedošlo. Krytí nákladů pouze z $\frac{1}{4}$ (pravděpodobný vývoj vzhledem k obdobné situaci v roce 2009) mi nepřijde dostatečné.

Takřka **nepatrný nárůst dotace pro DSS** vidím jako racionální, pakliže ještě navíc bude provázen snížením příspěvku od zřizovatele tak, aby část prostředků nezůstávala nevyužita.

Dotace na kalmetizaci jsou čtvrtletně fakturovány, **snížení částky** proto představuje pokles očkování proti tuberkulóze. Nárůst částky dotace přijaté od Úřadu práce pak pravděpodobně znamená více pracovníků přijatých na základě dohody o vytvoření pracovních příležitostí v rámci veřejně prospěšných prací.

Celkově tedy u příspěvků od územního samosprávného celku pozorujeme pokles, naproti tomu **u příspěvků** plynoucích ze zdrojů **státního rozpočtu** pozorujeme **mírný nárůst**. V absolutních hodnotách však dotace z prostředků města několika násobně převyšuje dotaci ze státního rozpočtu, na provozu nemocnice se tak podílí větší měrou, což je logické, pakliže je jejím zřizovatelem.

Srovnání investičních dotací ke stavu v pololetí, nejen v roce 2009 a 2010, je obtížné, jelikož vynakládání prostředků na výdaje investičního charakteru je dlouhodobou záležitostí a jejich zachycení k určitému konkrétnímu datu, tak nemá příliš vysokou vypovídací schopnost.

4.4. Budoucnost městské nemocnice

Ze znění tiskové zprávy Úřadu Regionální rady RRRS Moravskoslezsko, ze dne 8. září 2010 vyplývá, že Městská nemocnice Ostrava nakoupí přístroje a systémy pro různá oddělení za 27 milionů korun. Dotace z Regionálního operačního programu Moravskoslezsko pokryje většinu nákladů do výše 25 milionů korun. Za tyto prostředky se nakoupí nejmodernější přístroje pro tři oddělení.

Nemocnice chce docílit lepší dostupnosti i kvality poskytování zdravotní péče, která bude zaměřena na prevenci, včasnou diagnózu a léčbu moderními metodami. Nemocnice, i přes více než dvouměsíční odklad přijetí výše uvedeného pozitivního rozhodnutí, bude usilovat o co nejrychlejší realizaci dotovaných nákupů.

To však nejsou jediné finance, které Městská nemocnice Ostrava očekává. Na Ministerstvu zdravotnictví České republiky je rovněž projednávána první z plánovaných kol výzev Integrovaného operačního programu, ze které by Kardiovaskulární centrum Městské nemocnice Ostrava mělo dostat 40 milionů korun.

„Zastupitelstvo města schválilo zařazení financování projektu Zateplení dětského pavilonu Městské nemocnice Ostrava do návrhu rozpočtu statutárního města Ostravy v

roce 2011. V rámci projektu bude provedena rekonstrukce obálky budovy dětského pavilonu, jejíž součástí bude také zateplení fasády a střech, stropů, výměna oken a dveří. Budou rovněž odstraněny balkóny a provedena ochrana proti blesku. Projekt byl schválen ke spolufinancování z Operačního programu Životní prostředí v maximální výši 9.462.751 Kč. Celkové náklady projektu činí více než 28 milionů korun. Práce započaly na jaře 2011, termín ukončení realizace projektu do 30. 9. 2011. Byla již provedena výběrová řízení na technický dozor investora. V současné době jsou zajišťovány podklady nutné pro vydání Rozhodnutí o dotaci a Smlouvě o poskytnutí podpory ze SFŽP.⁶

Městská nemocnice za sledovaná období **nebyla pokutována nebo jinak sankcionována** za porušení podmínek pro hospodaření a nakládání s přijatými finančními prostředky. Kontrolou prověřeného vzorku spisové dokumentace k dotacím, čerpání a vyúčtování přijatých finančních prostředků při forenzním šetření, rovněž nebyly zjištěny nedostatky.

Jak výše uvedené řádky naznačují, na rozvoji nemocnice se i přes všudypřítomnou nelehkou ekonomickou situaci neustále pracuje. V tomto směru jí snad proto není ani co vytknout, či dokonce navrhopvat změny či předkládat doporučení.

Je zcela zjevné, že vedení nemocnice dělá vše potřebné proto, aby nemocnice disponovala dostatkem finančních prostředků, tolik potřebných nejen na samotný provoz, ale i na nezbytné stavební či přístrojové rozšiřování a vybavování.

Je však nutné opět upozornit na **problematiku zmařených investic**, tak jak uvádím v kapitole 3.4. MNO vykazuje v rámci nedokončeného dlouhodobého majetku nezanedbatelnou částku (v řádu jednotek mil. Kč) vztahující se k historicky zpracovaným dokumentům ve formě projektové dokumentace k celé řadě investičních akcí, jejichž realizace k aktuálnímu datu ani nezapočala. V některých případech pak předmětné investiční akce nebudou s největší pravděpodobností vůbec realizovány. S ohledem na okamžik zpracování příslušných dokumentů, z něž v některých případech již přímo vyplývá obtížná budoucí využitelnost dotčených plnění, jakož i s ohledem na přehodnocení příslušných záměrů, považuji předmětné položky za tzv. zmařené investice, které pouze nadhodnocují vykazovanou úroveň aktiv organizace. O efektivnosti vynaložení takovýchto prostředků (v převážné míře se jednalo o dotace poskytnuté ze strany zřizovatele), jež z podstatné části prokazatelně nepřinesly jakýkoli konkrétní efekt a v řadě případů tento patrně nepřinesou ani v budoucnu, ani nemluvě.

⁶ http://www.ostrava.cz/jahia/Jahia/site/ostava/cache/offonce/ostava/obcan/mesto-a-jeho-organy/zastupitelstvo-mesta_1/tiskove-zpravy_1;jsessionid=7BC3C49BB0456FD50AB665C1BDC49565

Tak jak **ubývají prostředky ve státním rozpočtu**, stejně ubývá i prostředků, které je stát ochoten poskytovat na chod nemocnice. Pro rok 2011 došlo ke **zkrácení dotací** nejen pro Dům sociálních služeb (který by přes nad rámec zákona poskytovaný příspěvek zřizovatele nemohl fungovat), ale také pro Protialkoholní záchytnou stanici (na kterou město nepřispívá, jelikož je toto ze zákona povinností pouze kraje). Již tak složitá oblast jakou PZS bezesporu je, bude pro nemocnici představovat obtížný úkol k vyřešení. Dotace kraje na činnost DSS pokrývala zcela vynaložené výdaje naposledy v roce 2007. Bylo to způsobeno tím, že v moravskoslezském kraji existovali pouze dva poskytovatelé sociálních služeb, a tak přerozdělení prostředků mezi dva subjekty postačovalo na jejich financování. Avšak s rozmachem poskytovatelů sociálních služeb od roku 2008 a takřka neměnnou výší balíku prostředků k rozdělení do této sféry došlo k situaci, že částky příspěvků jsou neustále snižovány. Tento rozvoj institucí, které poskytují své služby sociálně potřebným občanům, je po stránce jedné možno posuzovat za úctyhodný, po stránce druhé pak pouze za předpokladu, že s sebou neponese zhoršení kvality poskytovaných služeb v důsledku nedostatku finančních prostředků.

Dotace pro Národní onkologický registr (která slouží výlučně na úhradu mzdových nákladů, které vznikají v souvislosti se zpracováním onkologických hlášení, jichž rok od roku přibývá) **není** z důvodu nedostatku finančních prostředků **poskytována** již od roku 2010.

Za **nejproblematictější oblast** dotovaných činností lze bezpochyby považovat Protialkoholní záchytnou stanici. Pohledávky za pobyt jsou jen těžko vymahatelné, k jejich nárůstu došlo v roce 2008, v důsledku zdvojnásobení výše poplatku za využití záchytné stanice. Domnívám se, že je nutno podnikat veškeré nutné kroky směřující ke snižování výše pohledávek po splatnosti, o což se městská nemocnice snaží (např. postupováním pohledávek). Do budoucna lze doporučit vytvoření takových mechanismů, které zabrání nárůstu pohledávek za pobyt v PZS.

Při hodnocení činnosti a hospodaření městské nemocnice hodnotící komisí za Radu města, bylo doporučeno, aby městská nemocnice zahájila jednání s Moravskoslezským krajem o jeho **převzetí záchytné stanice** pod své vedení. Toto navržené opatření, zdá se mi jako nejrozumnější, co lze v dané problematice učinit.

Při poskytování dotací městské nemocnici mě nutí k zamyšlení fakt, kdy při poskytnutí dotace v jednom roce a jejím nevyčerpání nelze vždy **ponechat** tuto **nevyužitou část** prostředků **pro potřeby roku následujícího**. Domnívám se, že by došlo nejen k administrativní, ale především časové úspoře, ruku v ruce s úsporou prostředků

vynakládaných na převod části nevyčerpaného příspěvku. Toto však **není uskutečnitelné**, neboť jak stanoví zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, je bezpodmínečně nutné veškeré prostředky, které nejsou příjemcem využity vrátet zpět do rozpočtu poskytovatele, ať už se jedná o částky jakkoliv vysoké, s jakoukoliv pravděpodobností jejich čerpání v bezprostředně následujícím období.

V závěru této kapitoly se nechávám inspirovat panem Ing. Františkem Francírkem, Ph.D. a jeho úvodním slovem knihy Úspěšná nezisková organizace.

Je zcela běžné členit organizace na ty, které dělají peníze, tedy organizace „ziskové“, a na ty, které peníze nedělají, neboli organizace „neziskové“. Problémem však je, že dělat něco jiného než peníze (v případě městské nemocnice si dovoluji říci, že dokonce „dobro“) stojí mnohdy dost peněz. A k získání takovýchto peněz, ať už od veřejnosti ve formě pacientů, soukromých dárců, či ze státní, krajské nebo městské pokladny, je zkrátka nezbytně nutné „dělat ono dobro dobře“.

Řídit příspěvkovou organizaci jako jednu z forem neziskové organizace není jednoduchou záležitostí. Tento fakt vyplývá ze situace, kdy v porovnání se ziskovým sektorem je řízení neziskové organizace dvojnásob obtížné a navíc ještě dvojnásob podceňované. Dvojnásob obtížné řízení je dáno tím, že prodej neziskového produktu je rozdělen mezi dvě skupiny, a to skutečného příjemce a plátce tohoto produktu, na rozdíl od sektoru ziskového, kde je skutečný příjemce současně tím, kdo za produkt platí. Dvojnásob podceňované pak vychází z faktu, kdy přetrvává mylná domněnka, že při realizaci dobrých skutků není zapotřebí žádných kritérií výkonu.

Příspěvková organizace musí být proto zodpovědná. Nejen k těm, kdo neziskové aktivity hradí ve smyslu hospodárnosti vynakládaných prostředků, ale také k těm, kdo neziskové aktivity konzumují ve smyslu kvality podávaných výkonů. Městskou nemocnici lze tedy dle mého názoru považovat za zodpovědnou. S veškerými prostředky řádně a efektivně hospodaří, což lze pozorovat nejen při pohledu na rekonstruované nemocniční budovy, ale rovněž na základě spokojenosti ošetřovaných či hospitalizovaných pacientů.

5. ZÁVĚR

Shrnutím kapitoly druhé je skutečnost, že zcela skokový a zásadní přechod na účetnictví státu do oblasti účtování o dotacích v městské nemocnici příliš nezasáhl. Princip účtování jak provozních tak investičních dotací zůstal zachován, jediná změna nastala v účtech, na kterých jsou dané účetní případy zachycovány, a tudíž se promítla do struktury výkazů sestavovaných za městskou nemocnici.

Kapitola třetí, pojednávající o možných způsobech financování aktivit v městské nemocnici, je potvrzením očekávané skutečnosti, že právě zdravotní pojišťovny jsou těmi subjekty, které poskytují městské nemocnici největší objem prostředků. Jiný stav snad ani nelze očekávat, kdo jiný než právě zdravotní pojišťovny by se měl podílet na financování poskytované zdravotní péče. Zdravotní pojišťovny tedy poskytují městské nemocnici významný objem prostředků, ale to pouze na základě vykázaných výkonů. Takové úhrady sice pokryjí výdaje na poskytnutou lékařskou péči, nicméně neposkytují nemocnici možnost dalšího rozvoje ať už v oblasti technického a přístrojového vybavení, stavebních rekonstrukcí či kupříkladu vzdělávání.

Podíl zdravotních pojišťoven na financování aktivit nemocnice zdá se mi poněkud nedostatečný. Pokud by došlo k navýšení plateb od zdravotních pojišťoven, pak by velká část nejen státních prostředků, ale i prostředků města mohla být ušetřena či přerozdělena a využita tak při financování potřebnějších projektů.

Výsledkem čtvrté kapitoly je, že ani poskytnutí provozních dotací není zárukou, že vynaložené náklady budou pokryty. Mnohdy je zřizovatel donucen (v důsledky odvrácení ztrátového výsledku hospodaření) podílet se na financování činností i v takových oblastech, kde je to úkolem kraje. Nezbytnost existence dotací jako zdroje financování v městské nemocnici je tedy nevyvratitelná.

Nebýt dotací, nemohla by nemocnice provozovat celou řadu aktivit. Mám na mysli konkrétně Dětský rehabilitační stacionář, jako jedno z detašovaných pracovišť nemocnice, které se zabývá poskytováním speciální rehabilitační péče handicapovaným dětem předškolního věku a poskytuje tuto péči v omezeném rozsahu i starším dětem. Fakturací rehabilitačních kódů zdravotním pojišťovnám nelze pokrýt provozní náklady DRS, patří proto mezi pracoviště dotovaná z městského rozpočtu. Je tedy zcela na vůli města, zda tuto činnost finančně podpoří. V opačném případě by zcela jistě došlo k zániku stacionáře, který svou péčí přesahuje kraj a lze říci, že i v rámci ČR jde o pracoviště skutečně originální.

Velmi přísný a co se dodržování termínu týká také striktní systém při finančním vypořádání a samotném procesu získávání dotací je zcela pochopitelný, a jeho časová i administrativní náročnost zdá se nezbytná. Pouze tento složitý postup nám totiž může pomoci přerozdělovat nemalé částky ze zdrojů nejen zřizovatele nemocnice, ale i ze zdrojů státní pokladny. K průhlednému a co nejefektivnějšímu způsobu využití těchto příspěvků pak dle konkrétních pravidel prováděný výběr dodavatelů a následné zadávání zakázek může jediné dopomoci.

Čtvrtá kapitola dále poukazuje na nejspornější oblast, kam putují prostředky dotací. Je jí Protialkoholní záchytná stanice. Existence pohledávek vykazovaných v Protialkoholní záchytné stanici i více než 1 rok po lhůtě splatnosti není příznivá, jelikož jejich hodnota se prudce snižuje a limitně se blíží nule a tvorba opravných položek pouze v rozsahu uznatelném pro daňové účely (tedy pouze k pohledávkám, které vyplývají z hospodářské činnosti) není dostatečná. Vykazovaná výše pohledávek nekoresponduje s hodnotou, jejíž splacení je v budoucnu reálné.

Zřizovatel nemocnice dle mého názoru pružně reagoval na nedostatek prostředků na provoz poskytnutých v roce 2008, a proto ihned v roce následujícím došlo k jejich navýšení. Nicméně i přesto existují oblasti, do kterých je vkládáno více prostředků než je nutné a tyto pak zůstávají nevyužity, přičemž by se jejich využití jistě dalo realizovat v jiných činnostech.

Na straně druhé si dovoluji vyzdvihnout plnění všech úkolů nemocnice, což potvrzuje i fakt, že při auditech, kontrolách a forenzních šetřeních nejsou dlouhodobě zjišťovány žádné významné nedostatky v oblasti využívání dotací.

Finanční situace MNO je stabilní, a v tomto ohledu je, oproti v médiích prezentovaných potížím u některých zařízení, možno její postavení a situaci považovat za výjimečné. Dobrá finanční situace městské nemocnice je ve své podstatě nutností. Částky dotací stejně jako plateb od zdravotních pojišťoven jsou pravidelně přijímány s větším či menším časovým zpožděním a zůstává tak zcela na „bedrech“ nemocnice, aby veškerý provoz dokázala pokrýt ze svých vlastních zdrojů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. BAJER, P.; MATYÁŠ, J. *Praktický průvodce dotacemi z fondů Evropské unie*. 1. vyd. Brno: EUROSPOLEČNOSTI, 2009. 122 s. ISBN 978-80-254-4017-9.
2. BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace (teorie a praxe)*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9.
3. BŘÍZA, J.; PAVLÍKOVÁ, J. *Peníze, zdravotnictví, malé a střední podnikání a možnosti získávání finančních prostředků z Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 173 s. ISBN 80-86861-87-2.
4. IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 247 s. ISBN 978-80-245-109-0.
5. JIŘÍK, Karel a kolektiv. *Městská nemocnice Ostrava v proměnách času*. 1. vyd. Ostrava: Tilia, 2002. 327 s. ISBN 80-86101-54-1.
6. KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; LERCHOVÁ, S.; NÁHLOVSKÁ, J. *Nevýdělečné organizace 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 316 s. ISBN 978-80-7357-415-4.
7. KOPEK, R. *Účetnictví příspěvkových organizací pro distanční studium*. 2. upravené vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2009. 129 s. ISBN 978-80-7043-774-2.
8. MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 336 s. ISBN 978-80247-3343-2.
9. MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K.; TĚGL, P. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku od 1.4.2009*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 151 s. ISBN 978-80-7263-546-7.
10. MOCKOVČIAKOVÁ, A.; MORÁVEK, Z.; PROKŮPKOVÁ, D. *Příspěvkové organizace 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 346 s. ISBN 978-80-7357-416-1.
11. MOCKOVČIAKOVÁ, A.; MORÁVEK, Z.; PROKŮPKOVÁ, D. *Příspěvkové organizace 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 326 s. ISBN 978-80-7357-533-5.
12. NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1.1.2010 (Sbírka souvztáženosti s výkladem)*. 1. vyd. Praha: Intes, 2010. 186 s. ISBN 978-80-904560-0-6.
13. OCHRANA, F.; PAVEL, J.; VÍTEK, L. a kolektiv. *Veřejný sektor a veřejné finance. Financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2.

14. OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací. Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7.
15. SCHNEIDEROVÁ, I. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. 1. vyd. Turnov: ACHA obec účtuje s. r. o., 2010. 258 s.
16. SVOBODOVÁ, J. a kolektiv. *Účtová osnova, České účetní standardy – postupy účtování pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu 2009*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 383 s. ISBN 97-80-7263-504-7.
17. ŠEDIVÝ, M.; MEDLÍKOVÁ, O. *Úspěšná nezisková organizace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 160 s. ISBN 978-80-247-2707-3.

Zákony a právní normy ve znění posledních předpisů

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.
- Zákon č. 235/2004., o dani z přidané hodnoty.
- Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb.
- Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů.
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé účetní jednotky.

- Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státního fondu, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti.
- České účetní standardy č. 501-522 a č. 701-704.

Internetové odkazy

- http://www.ostrava.cz/jahia/Jahia/site/ostava/cache/offonce/ostava/obcan/mesto-a-jeho-organy/zastupitelstvo-mesta_1/tiskove-zpravy_1;jsessionid=7BC3C49BB0456FD50AB665C1BDC49565

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DRS	Dětský rehabilitační stacionář
DSO	Dobrovolný svazek obcí
DSS	Dům sociálních služeb
EU	Evropská unie
IČ	Identifikační číslo
IOP	Integrovaný operační program
LDN	Léčebna dlouhodobě nemocných
MNO	Městská nemocnice Ostrava
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MSK	Moravskoslezský kraj
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MÚNZ	Městský ústav národního zdraví
MZ	Ministerstvo zdravotnictví
MZČR	Ministerstvo zdravotnictví České republiky
NOR	Národní onkologický registr
OSS	Organizační složka státu
PO	Příspěvková organizace
PZS	Protialkoholní záchytná stanice
RRRS	Regionální rada regionů soudržnosti
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SM	Statutární město
SMO	Statutární město Ostrava
SF	Státní fond
SR	Státní rozpočet
ÚP	Úřad práce
ÚSC	Územní samosprávný celek
VZP	Veřejná zdravotní pojišťovna

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2011

Adresa trvalého pobytu:
Ahepjukova 1/2810
702 00 Ostrava 2

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Organizační schéma Městské nemocnice Ostrava
- Příloha č. 2 Příloha č. 9 k vyhlášce č. 52/2008 Sb.
- Příloha č. 3 Finanční vypořádání dotací ze státního rozpočtu 2009
- Příloha č. 4 Vypořádání jednotlivých projektů za rok 2009
- Příloha č. 5 Zpráva auditora pro zvláštní účely