



ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

FAKULTA BIOMEDICÍNSKÉHO INŽENÝRSTVÍ
Katedra biomedicínské techniky

Aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení

Application of operative controlling in healthcare facility

Diplomová práce

Studijní program: Biomedicínská a klinická technika

Studijní obor: Systémová integrace procesů ve zdravotnictví

Autor diplomové práce: Bc. Denisa Žižková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Martina Caithamlová

Odborný konzultant: Čeňková Nataša, Bc. Michal Sůkup

Kladno 2017

Z a d á n í d i p l o m o v é p r á c e

Student: **Bc. Denisa Žižková**
Studijní obor: Systémová integrace procesů ve zdravotnictví
Téma: **Aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení**
Téma anglicky: Application of operative controlling in medical institution

Zásady pro vypracování:

Cílem diplomové práce je aplikovat operativní controlling do konkrétního zdravotnického zařízení. Na základě současného stavu problematiky (např. zkušenosti z jiných nemocnic) navrhnete postup implementace operativního controllingu do Nemocnice Dvůr Králové nad Labem. Zavedení platebního mechanismu založeného na DRG vede k nutnosti začít řídit klinické procesy. Stanovte výhody a nevýhody aplikace operativního controllingu a pomocí procesních map popište celý proces implementace a provedte samotnou aplikaci. Zaměřte se na činnosti a pracovní náplně zaměstnanců tohoto útvaru, na možnosti využití nástrojů operativního controllingu v nemocnici. Navrhnete začlenění pozice útvaru controllingu do stávající organizační struktury. Neopomeňte provázanost controllingu na ostatní procesy - IS, ŘLZ, řízení využití kapacit, finanční plánování a další. Analyzujte náklady jednotlivých oddělení. K analýze využijte údaje z NIS. Porovnejte plány se skutečností daných období a získané údaje vyhodnoťte. Věnujte se také controllingu pohledávek včetně průměrné doby inkasa pohledávek, controllingu průběžné likvidity a controllingu zásob. V celé práci využívejte nástroje a metody operativního controllingu a analýzu odchylek. Závěrem diskutujte možnost komplexního zavádění operativního controllingu do zdravotnických zařízení.

Seznam odborné literatury:

- [1] ŠVECOVÁ, Alena, Projekt uplatnění nástrojů finančního controllingu ve zdravotnickém zařízení, 2008
- [2] ESCHENBACH, R., Controlling, ASPI Publishing, s.r.o., ročník 816, číslo ISBN 80-85963-86-8, 2000
- [3] HORVÁTH, P., et al., Nová koncepce controllingu, Profess Consulting, s.r.o., číslo ISBN 80-7259-002-2, 2004

Vedoucí: Ing. Martina Caithamlová
Konzultant: Nataša Čeňková

Zadání platné do: 20.08.2017

.....
vedoucí katedry / pracoviště

.....
děkan

V Kladně dne 20.02.2017

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci s názvem „Aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení“ vypracovala samostatně a použila k tomu úplný výčet citací použitých pramenů, které uvádím v seznamu přiloženém k diplomové práci.

Nemám závažný důvod proti užití tohoto školního díla ve smyslu §60 Zákona č.121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

V Kladně 19.5.2017

.....

Bc. Denisa Žižková

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji Ing. Martině Caithamlové za její ochotu, poskytnutí cenných rad a připomínek při odborném vedení mé diplomové práce.

Dále bych také ráda poděkovala paní Nataše Čeňkové a Bc. Jakubu Sůkupovi z Městské nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem za poskytnutí podkladů a jejich ochotnou spolupráci.

ABSTRAKT

Aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení

Cílem této diplomové práce je aplikovat operativní controlling v konkrétním zdravotnickém zařízení – Městská nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem. Práce je zaměřena na analýzu současně využívaných controllingových nástrojů ve zdravotnickém zařízení, na jejímž základě je navrženo zřízení nové pozice controllera. Následně je provedena aplikace operativního controllingu pomocí upravených a nově navržených controllingových nástrojů, které by mohly přispět k zefektivnění řízení zdravotnického zařízení. Hlavním přínosem této práce je praktická implementace operativního controllingu a jeho nástrojů v Městské nemocnici a.s. a úvaha o rozšíření ekonomického úseku o pracovníka na pozici controllera. K řešení práce byly použity metody finanční analýzy – analýza absolutních ukazatelů a analýza vybraných poměrových ukazatelů, analýza odchylek, procesní mapy a metoda Balanced Scorecard.

Klíčová slova:

controlling, operativní controlling, controller, zdravotnické zařízení

ABSTRACT

Application of operative controlling in healthcare facility

The aim of this thesis is to apply an operative controlling in a particular healthcare facility – Městská nemocnice a.s. in Dvůr Králové nad Labem. The thesis is focused on the analysis of the controlling tools currently used in the healthcare facility, on that basis it is proposed to establish a new position of the controller. Consequently, an application of operative controlling is carried out by the modified and newly designed controlling tools that could contribute to the better management of the healthcare facility. The main benefit of this thesis is a practical implementation of the operative controlling and its tools in Městská nemocnice a.s. and consideration of expansion of the economic department with the employee for the position of controller. The methods of financial analysis used in this thesis were – Analysis of absolute indicators and analysis of selected ratios, divergence analysis, process maps and Balanced Scorecard method.

Keywords:

controlling, operative controlling, controller, healthcare facility

Obsah

Seznam symbolů a zkratk	10
Úvod.....	11
I. TEORETICKÁ ČÁST	13
1. Controlling.....	13
1.1 Podstata a význam controllingu	13
1.1.1 Vznik a vývoj controllingu	14
1.1.2 Úkoly controllingu	14
1.1.3 Cíle controllingu	15
1.1.4 Funkce controllingu	15
1.1.5 Základní odlišnosti controllingu a manažerského účetnictví.....	15
1.2 Controller	16
1.3 Controlling v ČR a zahraničí.....	18
1.4 Základní rozdělení controllingu	20
2. Operativní controlling.....	22
2.1 Vnitropodnikový controlling.....	24
2.2 Finanční controlling	24
2.3 Investiční controlling	25
3. Základní úlohy operativního controllingu	26
3.1 Plánování.....	26
3.1.1 Tvorba plánů	27
3.1.2 Vybrané nástroje operativního plánování	28
3.2 Kontrola.....	32
3.2.1 Sestavení kontrolních veličin.....	32
3.2.2 Zjištění odchylek.....	33
3.2.3 Analýza odchylek	33
3.2.4 Komunikace odchylek	33
3.2.5 Nápravná opatření.....	34
3.3 Reporting.....	34
3.3.1 Význam reportingu	34
3.3.2 Manažerský informační systém	35
4. Tvorba a zavedení controllingu	36

4.1	Předpoklady uplatnění.....	36
4.2	Kritické faktory úspěchu	36
5.	Cíle práce	37
6.	Metody	38
6.1	Analýza odchylek.....	38
6.2	Metody finanční analýzy.....	39
6.2.1	Analýza absolutních ukazatelů	39
6.2.2	Analýza poměrových ukazatelů.....	40
6.3	Procesní mapa	40
6.4	Balanced Scorecard.....	41
II.	PRAKTICKÁ ČÁST.....	42
7.	Charakteristika zdravotnického zařízení.....	42
7.1	Historie zdravotnického zařízení.....	42
7.2	Základní údaje o zdravotnickém zařízení	43
7.3	Organizační struktura	45
7.4	Finanční situace zdravotnického zařízení	47
7.5	Kapacitní a výkonové ukazatele.....	47
7.6	Cíle a cílové hodnoty	49
7.7	Přehled vykázané péče	53
8.	Zavedení controllingového útvaru ve ZZ	55
8.1	Náklady na pozici controllera	57
8.2	Změna organizační struktury.....	58
8.3	Rozvržení náplní práce.....	60
8.4	Vytvoření pozice controllera a seznámení s chodem ZZ.....	61
8.5	Pracovní poměr	61
9.	Operativní controlling v ZZ.....	62
9.1	Plánování.....	62
9.1.1	Absolutní ukazatele.....	63
9.1.2	Vybrané poměrové ukazatele.....	75
9.1.3	Finanční plán.....	85
9.1.4	Vývoj hospodářského výsledku	87
9.1.5	Plánování nákladů jednotlivých oddělení	88
9.2	Kontrola.....	90

9.3 Reporting.....	91
10. Výhody a nevýhody	96
11. Diskuze	97
Závěr	100
Seznam použité literatury	102
Seznam obrázků.....	106
Seznam grafů	107
Seznam tabulek	108
Seznam příloh	110
Přílohy.....	111

Seznam symbolů a zkratk

ABC	Activity based costing
BSC	Balanced scorecard
CT	počítačová tomografie
DRG	Diagnostic related groups
IT	informační technologie
JIP	jednotka intenzivní péče
LPP	léčebná a preventivní péče
MIS	manažerský informační systém
NIS	nemocniční informační systém
RTG	rentgen
ZP	zdravotní pojišťovna
ZZ	zdravotnické zařízení

Úvod

Tématem mé diplomové práce je aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení. Jedná se o systém řízení podniku, zaměřující se na budoucnost (1-3 roky). Pohled operativního controllingu je soustředěn na prostředí interní, nikoli externí. Hlavními úkoly operativního controllingu je plánování, kontrola a reporting. Důsledné využívání controllingu přináší managementu zdravotnického zařízení pozitivní efekty v podobě systematické podpory řízení procesů v organizaci, v kontrole nákladů i při optimalizaci jednotlivých procesů. Efektivní řízení nákladů pak může vést k úsporám a pozitivním finančním efektům.

V oblasti plánování je důležité správně vytvořit plán a stanovit cíle, kterých chce zdravotnické zařízení dosáhnout. Kontrola je nedílnou součástí operativního controllingu. Slouží ke zjišťování a identifikaci případných odchylek, které mohou nastat při porovnávání plánů se skutečnými hodnotami, následně se vytváří návrhy pro jejich odstranění. Správně nastavené controllingové nástroje vedou k eliminaci rizik interních i externích. Reporting pak využívá systém interních výkazů podniku a jeho využití je nejen v oblasti kontroly a vyhodnocení dosavadního vývoje hospodaření podniku, ale slouží také k plánování a navržení možných opatření ke zvýšení výkonnosti podniku.

Hlavním cílem mé diplomové práce je aplikace operativního controllingu do konkrétního zdravotnického zařízení, Městské nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem. Dále se jedná o návrh začlenění pozice útvaru controllingu do stávající organizační struktury, zaměření se na činnosti a pracovní náplně zaměstnanců tohoto útvaru a možnost využití nástrojů operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení. Pozornost je věnována controllingu pohledávek včetně průměrné doby inkasa pohledávek, controllingu průběžné likvidity a controllingu zásob. Plány jsou porovnány se skutečnými hodnotami daných období a získané údaje vyhodnoceny. V rámci praktické části DP je dále provedena analýza nákladů jednotlivých oddělení. Pomocí procesních map je popsán celý proces implementace a provedena samotná aplikace. Závěrem práce jsou vyhodnoceny výhody a nevýhody aplikace operativního controllingu, jsou zhodnoceny možné přínosy i rizika a je diskutován návrh implementace operativního controllingu do vybraného ZZ.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je zaměřena na podstatu controllingu jako celku, jeho úkoly, cíle, funkce a základní odlišnosti controllingu a manažerského účetnictví. Je zde popsána role controllera a základní rozdělení controllingu, operativní controlling a jeho úlohy (plánování, kontrola a reporting) a na závěr tvorba a zavedení controllingu.

Praktická část je rozdělena na tři úseky. První úsek je zaměřen na analýzu současného stavu zdravotnického zařízení a jeho controllingové nástroje – historii, základní údaje, organizační strukturu, finanční situaci, kapacitní a výkonové ukazatele, cíle a cílové

hodnoty a přehled vykázané péče. Druhý úsek se zabývá návrhem zavedení pozice controllera do zdravotnického zařízení. Jedná se konkrétně o náklady na pozici controllera, změnu organizační struktury, rozvržení náplní práce, návrh na vytvoření pozice a seznámení controllera s chodem zdravotnického zařízení. Poslední úsek je věnován operativnímu controllingu v ZZ, kde je práce zaměřena na hlavní úseky operativního controllingu – plánování, kontrolu a reporting. V oblasti plánování je pozornost věnována absolutním ukazatelům, vybraným poměrovým ukazatelům, finančnímu plánu (porovnání plánu se skutečnými hodnotami a identifikaci případných odchylek), vývoji hospodářského výsledku a plánování nákladů jednotlivých oddělení. Na základě již zmíněných úseků jsou popsány výhody a nevýhody aplikace operativního controllingu. Závěrem práce je zhodnocen celý návrh aplikace a uvedení vybraných doporučení pro management ZZ při komplexním zavádění operativního controllingu do zdravotnických zařízení.

Téma diplomové práce jsem si vybrala z důvodu rozšíření znalostí v oblasti controllingu. Vzhledem k tomu, že Městská nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem nemá zavedeno controllingové oddělení ani pozici controllera, byla vybrána pro zpracování mé diplomové práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

Pro diplomovou práci na téma operativní controlling ve zdravotnickém zařízení byla provedena literární rešerše. Ke zhodnocení současného stavu problematiky je nezbytné vyhledat studie, které se touto problematikou zabývají. Žádnou studii zabývající se danou problematikou se ale nepodařilo v databázích vyhledat. Studie, které se mi podařilo na téma controlling najít, se netýkaly controllingu jako systému řízení podniku, ale zabývaly se kontrolou určité činnosti. Například kontrolou počtu onemocnění, kontrolou zdravotní péče, kontrolou nozokomiálních infekcí, atd. Tyto studie ovšem nebylo možné použít pro dané téma diplomové práce. Literární rešerši k diplomové práci jsem tedy vytvořila na základě odborné literatury a odborných článků z časopisů a novin.

Prohledávané databáze: ebsco, web of science, emeraldinsight, ezb, google scholar, IOP science, science direct, proquest, springer link, jstor.

Zadávaná klíčová slova a jejich kombinace: „controlling“, „operative“, „hospital“, „facility“, „healthcare“, „controller“, „leading“.

1. Controlling

Slovním základem controllingu je „control“, neboli „to control“, jehož význam lze chápat ve smyslu řídit, ovládat, mít pod kontrolou nebo ve smyslu kontrolovat a prověřovat. Pojem controlling se vyvíjel s postupným rozvojem ekonomiky. Je zaměřen na účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, statistiku, plánování, kontrolu a stanovení cílů. Controlling je určitý systém moderního řízení podniku orientovaný na budoucnost [1].

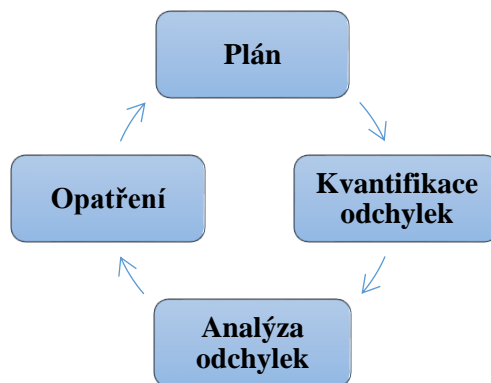
Podstatou controllingu je ekonomický přístup k řízení podniku.

- *Controlling je koncept*, který pomáhá udržet podnik ve správném směru a dbá na to, aby bylo dosaženo cílů, které se předem stanovily.
- *Controlling je nástroj řízení*, který upozorňuje na problémy podniku dříve, než vzniknou a včas identifikuje jejich příčiny. Je orientován na budoucnost.
- *Controlling je systém pravidel*, který napomáhá k dosažení stanovených cílů podniku [2].

1.1 Podstata a význam controllingu

Controlling znamená určitý přístup k ekonomickému řízení podniku, které musí být jednoduché a nenákladné. V controllingových činnostech je důležité zajišťování hospodárnosti a orientace na výsledky ve stále se měnících tržních podmínkách [1] [3].

Controlling je důležitou informační metodou díky vlastnostem, kterými jsou integrování procesů plánování, výkaznictví a kontroly, sjednocení finančních a hmotných ukazatelů, zaměření na budoucí vývoj, dosažení předem vytyčeného cíle, analýze odchylek od stanoveného plánu a hledání jejich řešení (obr. 1) [4].



Obrázek 1 Smysl controllingu[4]

1.1.1 Vznik a vývoj controllingu

Počátky controllingu byly zaznamenány u dopravních a výrobních podniků v USA na přelomu 19. a 20. století, kdy původní náplní práce controllerů byla správa finančních záležitostí. Controlling se začal rozvíjet v období světové hospodářské krize, kdy došlo k přehodnocení dosavadních způsobů vnitropodnikového řízení. K největšímu rozvoji došlo v USA v období 50. a 60. let 20. století. Náplní práce controllerů v tomto období byla tvorba plánů, řízení daňových záležitostí, nákladů, financí, majetku a pojištění podniku, atd. V Evropě se controlling prosadil až po 2. světové válce. Controlling se postupně rozvíjel v podnikové praxi i na akademické půdě. Postupem času se stal controlling samostatným oborem podnikové ekonomiky.

Do České republiky se controllingové řízení dostalo ve 20. letech 20. století. První znaky byly zaznamenány v průmyslových podnicích, které se inspirovaly americkými vzory. Průkopníkem controllingu se v České republice uvádí Tomáš Baťa. Po krátkém poválečném oživení následovalo období centrálního řízení. Controlling se tedy opětovně objevil až v 90. letech 20. století [5].

1.1.2 Úkoly controllingu

Vývoj controllingu v USA prošel od účetnictví pro řízení podniku k podstatně širší funkci než je manažerské účetnictví. Americký svaz controllerů „Financial Executives Institute“ zformuloval v roce 1962 pro controlling tento katalog úkolů:

- *Plánování*: vytvoření plánovacího systému podniku, koordinace a provádění plánovacích prací; koordinace a administrativní zajištění plánů.
- *Výkaznictví a interpretace*: nákladové účetnictví a kalkulace, manažerské účetnictví, finanční účetnictví; sestavení výkazů, porovnání plán/skutečnost, analýza odchylek a zjištění jejich příčin.
- *Hodnocení a poradenství*: poradenství pro manažery v otázkách řízení, plánování, kontroly; vyhodnocování finančních a ekonomických důsledků důležitých rozhodnutí investičních, inovačních, diverzifikačních, apod.

- *Daňové záležitosti*: sledování daňových záležitostí.
- *Výkaznictví pro státní účely*: kontrola a koordinace výkazů pro státní instituce.
- *Ochrana majetku*: vnitřní kontrolní systém, revize, zajištění ochrany majetku včetně pojištění.
- *Národohospodářské výzkumy*: průběžná analýza vnějšího prostředí podniku [1].

1.1.3 Cíle controllingu

Cíle controllingu jsou základem a důvodem pro vybudování systému controllingu. Mezi hlavní cíle řízení podniku patří udržení trvalé životaschopnosti a operativnosti.

Zajištění životaschopnosti zahrnuje následující cíle řízení:

- *Schopnost anticipace*: připravení aktuálních a včas poskytnutých informací o možných budoucích změnách v okolí podniku.
- *Schopnost adaptace*: připravení aktuálních a vhodných informací o již provedených změnách v okolí nebo uvnitř podniku.
- *Schopnost koordinace*: schválení cílů a jednání v subsystémech podniku.
- *Schopnost proveditelnosti plánů*: prosazení naplánovaných strategických případně operativních plánů, záměrů a projektů uvnitř podniku [3] [6].

1.1.4 Funkce controllingu

- *Funkce plánovací*: v první fázi si podnik stanoví cíle a zodpoví otázku, čeho by chtěl dosáhnout, následně je vytvořen plán pro dosažení stanovených cílů, v následující fázi je monitorováno plnění plánu a v poslední fázi se vyhodnocují dosažené výsledky a jejich příčiny.
- *Funkce zajišťovací a dokumentární*: sběr a úchova podstatných informací pro analýzy výkonu.
- *Funkce kontrolní a analytická*: kontrola a řízení nákladů; sledování veškerých procesů v podniku, jejich analýza a zjišťování odchylek.
- *Reporting*: podávání informací vnitropodnikovým uživatelům a externím subjektům [2].

1.1.5 Základní odlišnosti controllingu a manažerského účetnictví

Základní odlišností controllingu a manažerského účetnictví je časová rozdílnost orientace. Účetnictví poskytuje informace pouze z minulosti, naopak controlling se zaměřuje na budoucnost. Odlišnosti se také vyskytují v oblasti řízení a evidence. Manažerské účetnictví je pouhým informačním nástrojem systému řízení. Controlling, je oproti manažerskému účetnictví pojímán jako metoda řízení. Informace manažerského účetnictví, které jsou potřeba pro řízení, jsou pokryty zaměřenými finančního a nákladového controllingu [7].

1.2 Controller

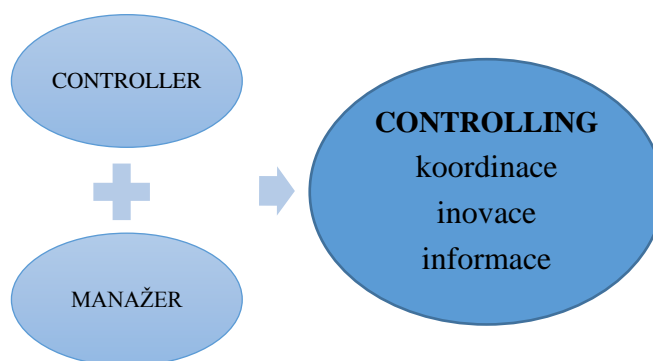
V rámci organizační struktury podniku je pozice controllera stavěna vysoko. Hlavní náplní práce controllera je neustálé upevňování vědomí komplexních souvislostí. Dílčí náplní práce je integrace celého podnikového řízení, neustálé soustavné zavádění myšlení, orientované na rentabilitu u všech pracovníků podniku na všech úrovních a neustálé usilování o dosažení samostatnosti práce jednotlivých řídicích pracovníků podniku (samostatné plánování, samostatné kontroly a samostatné tvorby a realizace nápravných opatření, atd.) [8].

Controller versus manažer

Tabulka 1 Úlohy a odpovědnost controllera a manažera [6]

CONTROLLER	MANAŽER
<ul style="list-style-type: none">• Koordinuje základy plánování a rozhodování.• Informuje o výši odchylek od cíle a jejich příčinách, koordinuje rozhodnutí.• Informuje o vzniklých změnách v podnikovém okolí.• Spolupodílí se na vývoji podniku.	<ul style="list-style-type: none">• Plánuje rozpočty, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů, prování rozhodnutí.• Stanovuje nápravná opatření při zjištěných odchylkách.• Vytváří předpoklady pro řízení podniku.• Řídí podnik s orientací na cíle.

Každý manažer sleduje cíle a plánuje cestu k jejich dosažení, sleduje také úlohy, které z toho vyplývají, a určuje stav dosažení daného cíle. To platí nejen pro manažera, ale pro podnik jako celek. Oproti tomu controller řídí controlling. Stará se o rámcové podmínky, dodává nástroje, poskytuje poradenství o použití. Controller i manažer se navzájem doplňují.



Obrázek 2 Vzájemná vazba mezi controllerem, manažerem a controllingem

Úkoly controllera

- Poskytuje manažerům informace v oblasti plánování a řízení tak, aby mohl management plánovat a řídit dle stanovených cílů.
- Odpovídá za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů, strategií, a tím přispívá k vyšší ziskovosti.
- Koordinuje dílčí cíle, plány a organizuje systémy výkaznictví pokrývající všechny části podniku, které jsou orientovány na budoucnost.
- Modernizuje controllingový proces tak, aby každý pracovník, který má rozhodovací kompetence, jednal v souladu se stanovenými cíli.
- Zajišťuje potřebné informace řízení k manažerskému rozhodování v oblasti plánování [9].

Požadavky na profil controllera

Při vymezení požadavků na controllera je vhodné odlišit controllera jako profesi a controllera jako konkrétní pozici, která je součástí organizační struktury podniku. Požadavky na profil controllera jako profese vyžadují odbornou kvalifikaci, znalosti a dovednosti. Požadavky na výkon konkrétní pozice v podniku záleží na velikosti podniku a charakteru činnosti způsobu řízení [10] [11].

Základní požadavky, které jsou na profil controllera kladeny, se rozlišují na osobní a odborné. Toto rozdělení je potřebné pro správné a efektivní plnění úkolů controllerem.

- *Osobní požadavky:* nezaujatost, schopnost navázat kontakt, schopnost vcítění se, řízení pracovníků, abstraktní myšlení a schopnost předávání svých myšlenek.
- *Odborné požadavky:* znalost podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik, schopnosti metodicko-koncepčních přístupů.

Znalost moderních a nejnovějších metod řízení podniku je nezbytná pro schopnost řízení pracovníků. Velice důležitá je i schopnost komunikace s pracovníky, umění naslouchat a vyvozovat závěry. Odborné požadavky by měly zahrnovat znalosti z oblasti ekonomiky, účetnictví, marketingu, managementu, informačních systémů, kalkulace, statistiky, atd. Znalost jednotlivých oblastí umožňuje správné a účelné vykonávání funkce controllera [12].

1.3 Controlling v ČR a zahraničí

Zdravotnictví spadá do jedné z oblastí, ve které se uplatňují principy controllingu. Jedná se o obor, ve kterém působí zejména zdravotní pojišťovny, nemocnice, privátní specialisté, pečovatelské služby i jiné služby. Ti všichni se podílejí na produkci „zboží“ zvláštní povahy – zdraví. V současném modelu zdravotnictví jejich výstupy podléhají regulaci zákony. Pojem controlling se vymezuje do souhrnu činností postihujících provozně ekonomické plánování, řízení, kontrolu poskytovaných služeb a sledování vývoje trhu v oblasti zdravotní péče s ohledem na zajištění stanovených standardů kvality.

Vnitropodniková účetní směrnice nemocnice stanovuje účetní osnovu jako minimální požadavek a předepisuje zavedení kalkulace nákladů. Dále je předepsán přehled poskytnutých výkonů, který slouží k sestavení přehledu a správného vyúčtování výkonů zdravotním pojišťovnám.

Pojem controlling pochází z USA. Angloamerická literatura odvozuje pojem controlling od slova control. Tento pojem má v anglickém jazyce více významů: vést, řídit, regulovat; vládnout, spravovat; obsluhovat, ovládat, kontrolovat. V angloamerické ekonomice controlling představuje smysl řízení, vedení a regulace podnikových procesů. V oblasti managementu je chápán ve smyslu plánování, organizování, atd., ale také jako proces řízení na všech úrovních managementu. Následně bylo pojetí controllingu převzato do evropského pojmosloví [6] [13].

Pojem controlling se do kontinentální Evropy rozšířil většinou prostřednictvím amerických dceřiných společností až po druhé světové válce. V těchto společnostech se vyskytovali první němečtí controlleři. V německém jazyce není pojem controlling překládán. Neexistuje pro něj doslovný překlad, který by vystihoval přesný význam, a proto byl převzat do slovní zásoby beze změn. Pojem controlling je chápán jako systém nástrojů pro plánování a kontrolu. Jedná se o dobře zavedený nástroj v organizacích [14] [15].

Controlling by měl být zaveden všude tam, kde existují cíle, kterých má být dosaženo. Jedná se o řídicí činnost, jejíž hnací silou je cíl. Je třeba úzká provázanost plánování a kontroly. Controlling nemůže existovat bez managementu. Manažer v organizaci určuje směr pro úspěšné dosažení naplánovaných cílů a controller nese spoluodpovědnost. Úzce spolu spolupracují. Controller zajišťuje ekonomickou transparentnost a přispívá k racionálnímu řízení organizace. Jsou mu přiděleny úkoly z oblasti monitorování – od komunikace odchylek až po zajištění korekčních opatření. Úzce spolupracuje i s pracovníky jiných oddělení, která podporují management organizace [16].

V Rakousku a Německu se controlling výrazně osamostatnil a stal se samostatnou kategorií. Systém controllingu v německých nemocnicích se postupem času dostal

do souladu s novými systémy úhrad v závislosti na výkonech, které platí od roku 2003, tzv. Diagnostic Related Groups (DRG), který byl zaveden v Austrálii. Systém DRG rozděluje velké množství různých zdravotnických výkonů podle obdoby struktury nákladů do homogenních skupin. Pro jednotlivé skupiny je stanoveno, jakou úhradu dostane nemocnice za poskytnutý výkon [17] [18].

Aplikace nových systémů úhrad vyžaduje provozně hospodářské plánování, řízení a kontrolu poskytovaných služeb v nemocnici. Smyslem provádění controllingu ve zdravotnictví je vyhovět těmto požadavkům:

- průhlednost ve vztahu k jednotlivým činnostem či procesům pro evidenci výkonů poskytnutých každému pacientovi od jeho přijetí až po propuštění,
- dostatečná podrobnost prováděné kalkulace celkových nákladů na poskytnuté výkony pro kontrolu hospodárnosti ve srovnání s výnosy,
- poskytnutí informací pro zajištění relevantní kvality ošetření při minimální spotřebě zdrojů.

Dalšími úkoly controllingu v nemocnicích je provádění analýz výkonnosti zdravotnických zařízení, spádových oblastí, vedoucích lékařů, jednotlivých diagnóz a jejich četností, vytížení lůžek a vypracování návrhů budoucích výkonů a budoucího obsazení [18].

Při provádění analýz výkonnosti zdravotnických zařízení se kontrolní procesy obvykle zaměřují na několik činností. Posuzuje se chování příslušné organizační jednotky z hlediska stability a flexibility na podmínky vnějšího prostředí. Sledují se základní parametry výkonnosti zdravotnických zařízení, např.: poptávka po službách, parametry procesů, výstupní parametry, vztahy k okolí zdravotnického zařízení. Analyzuje se organizační struktura zdravotnického zařízení z hlediska, funkčnosti, účelnosti, etiky, místa a způsobu rozhodování, apod.

V nové koncepci zdravotnických zařízení se počítá s užíváním těchto nástrojů controllingu:

- Analýza ABC jako nástroj pro stanovení priorit (klasifikace pojišťoven, dodavatelů, pacientů)
- Time management, který umožňuje nastavit priority a efektivně rozvrhnout úkoly.
- Analýza nákladů pro zavedení systému evidence a hodnocení nákladů.
- Výpočet hospodářského výsledku pro zjištění zisku či ztráty.
- Analýza systému odměňování k nastavení vhodných kritérií hodnocení interních a externích pracovníků.
- Analýza potenciálu podniku, která umožňuje zjistit strukturu potenciálu, stanovit kritéria hodnocení a vytvořit strategii rozvoje.
- Analýza silných a slabých stránek [19].

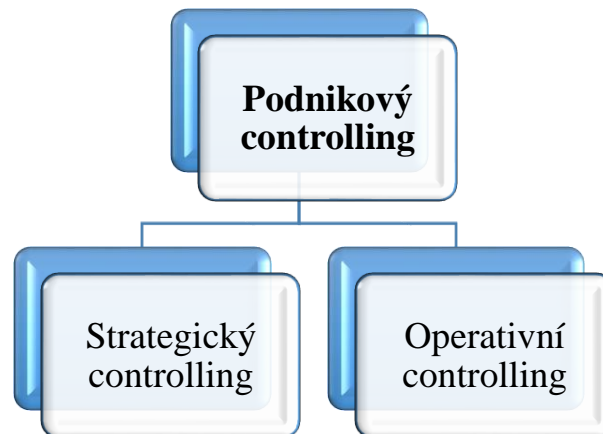
Nástroje controllingu jsou v České republice víceméně stejné jako v západní Evropě i v USA. Lze podotknout, že v USA více využívají cash flow, zatímco v Evropě hospodářský výsledek. V controllingu se ale využívají tyto finanční ukazatele na obou stranách.

Provádění controllingu ve zdravotnických zařízeních se opírá o základní dokumenty. Mezi tyto dokumenty patří strategické plány, dlouhodobé plány rozvoje (zpravidla na 5 let), roční rozpočty (plánované příjmy a výdaje), provozní kapacitní plány (obsazenost lůžek, průměrná délka doby ošetření, apod.), výkonové ukazatele (počet obsazených lůžek na jednoho lékaře, apod.), cíle, limity a standardy (standardy spotřeby materiálu, kapacitní standardy, standardy kvality, nákladové standardy, apod.).

Zavádění controllingu ve zdravotnických zařízeních zvýší odůvodněnost a kvalitu rozhodovacích procesů. Podnikatelským subjektům napomůže controlling k řešení negativních vlivů a vykonávání své běžné činnosti, tj. léčení pacientů, sledování vývoje svého oboru a uskutečňování efektivního řízení své organizační jednotky v konkurenčním prostředí [19].

1.4 Základní rozdělení controllingu

Controlling je nástroj managementu, který umožňuje podnikatelským subjektům udržet správný směr a neztratit cestu ke svým cílům. Controlling je chápán jako sjednocené řízení. Z hlediska cílové orientace je controlling rozdělen na oblast operativního a strategického controllingu. Obě oblasti využívají rozdílné nástroje, které napomáhají vedení při řízení podniku [20] [21].



Obrázek 3 Členění controllingu z hlediska cílové orientace

V podniku se za nejvyšší cíle považuje trvalá jistota existence podniku (dlouhodobý strategický cíl), úspěch a likvidita (krátkodobý operativní cíl). Na základě těchto cílů se odvozují strategické a operativní požadavky na controlling, které mají za následek rozdělení controllingu na strategickou a operativní část.

Strategický controlling

Strategický controlling podporuje podnikové vedení podnětem k jednání, které je orientováno na budoucnost a to ve všech funkčních oblastech podnikání. Musí významně přispívat k zabezpečení trvalé existence podniku a její prosperity. Dále podporuje při budování infrastruktury strategicky-plánovací a strategicky-prosazovací procesy. Přispívá k tvorbě strategického plánu. Je orientován na řízení dlouhodobého ziskového potenciálu podniku. Předmětem plánování a kontroly jsou strategické veličiny. Má za úkol vytvářet předpoklady pro budoucí operativní výsledky pomocí externích zdrojů [22] [23].

Operativní controlling

Operativní typ controllingu se zaměřuje na budoucnost, zatímco účetnictví na minulost. Slouží k implementaci zvolené strategie. Je definován jako manažerská činnost, zahrnující stanovení cílů plánování a řízení. Úlohou operativního controllingu je podpora podnikového vedení při výstavbě výsledkově orientovaných plánovacích a kontrolních systémů. Jeho úkolem je podpora plnění cílů stanovených operativních plánů. Pohled je zde zaměřen na interní prostředí, nikoli na prostředí externí [24] [25].

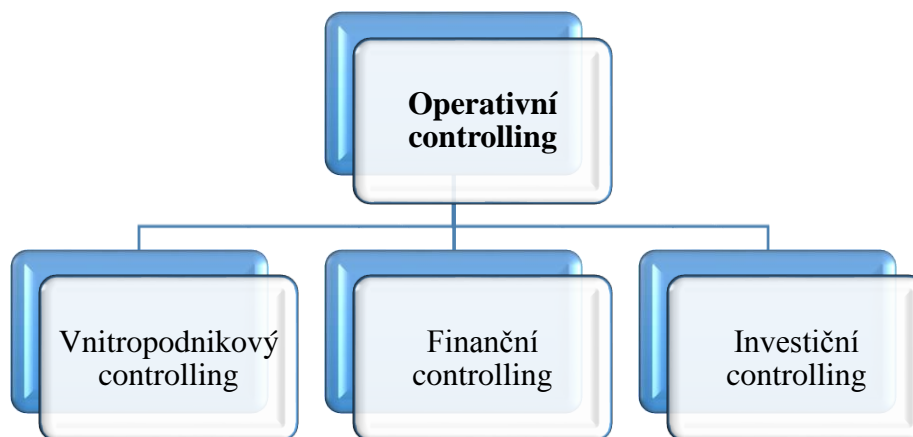
Operativní a strategický controlling se vyvíjel jeden po druhém. Můžeme však podotknout, že se obě specifikace forem navzájem nevylučují, ale doplňují. Aby mohl fungovat strategický controlling, je potřeba správného fungování operativního controllingu [22].

Tabulka 2 Znaky strategického a operativního controllingu

	Strategický controlling	Operativní controlling
Orientace	Prostředí a podnikání: Adaptace	Podnikání: Hospodárnost provozních procesů
Stupeň	Strategické plánování	Taktické a operativní plánování a rozpočtování
Dimenze	Šance/Rizika, Přednosti/Slabiny	Výdaje/příjmy, náklady/výnosy
Cílové veličiny	Zajištění existence, potenciál úspěchu	Hospodárnost, zisk, rentabilita

2. Operativní controlling

Operativní controlling je chápán jako systém řízení podniku, který se zaměřuje na budoucnost v rámci jednoho roku až tří let. Jeho úkolem je včasné odhalení odchylek od daného plánu. Po identifikaci odchylek je potřeba nápravné opatření pro jejich odstranění. Rozlišuje krátkodobý vývoj a trendy. Má možnost zasahovat do průběhu podnikových činností a tím tyto činnosti optimalizovat při neustálém porovnávání plánů se skutečností a následně identifikovat vzniklé odchylky od stanovených cílů. Cílem operativního controllingu je podpora a doplňování managementu při optimalizaci věcných, časových a hodnotových parametrů jednotlivých podnikových aktivit. S podporou controllingu a operativních nástrojů je management podniku schopen přijímat nejlepší možná řešení a sledovat dodržování krátkodobých cílů. Na poznatky, které jsou získány v rámci operativního controllingu navazuje controlling strategický. Strategický controlling umožňuje vyhodnotit zásady, cíle a strategie v určitých časových odstupech [26] [27].



Obrázek 4 Rozdělení Operativního controllingu

Úkoly operativního controllingu

Zajištění stavu likvidních prostředků:

- zachování platební schopnosti je podmínkou existence podniku,
- strategická i operativní rozhodnutí musí být zvážena s ohledem na vliv vůči likviditě.

Vytváření rezerv pro budoucnost a spokojenost kapitálových zájmů:

- podnikový zisk je hlavní řídicí hodnotou pro operativní management,
- svobodné rozhodování a jednání managementu souvisí s docíleným ziskem,
- pokud podnik po delší dobu nedosahuje zisku, tak se to projeví na jeho životaschopnosti – např. inovace se nemůže uskutečňovat vlastními silami [6].

Zvýšení reálné hodnoty kapitálu:

- důležitou veličinou je vztah mezi vlastním a cizím kapitálem,
- čím vyšší je podíl vlastního kapitálu, tím snazší je překonat krizové situace vlastními silami.

Operativní controlling poskytuje nástroje řízení podniku, které:

- poskytují přehlednou hospodářskou ucelenost podniku,
- poskytují včasné informace k potřebným nápravným opatřením,
- zaručují řízení podniku z celostního hlediska,
- snaží se, aby byla dosahována rovnováha mezi výnosy a náklady a finanční stabilitou na základě strategického plánu,
- pomáhá řešit problémy podnikání [24].

Nástroje operativního controllingu

Pro splnění úkolů operativního controllingu je k dispozici mnoho nástrojů. Operativní controlling je především zaměřen na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. K pozitivnímu ovlivňování těchto hodnot jsou používány tzv. operativní nástroje. Na prvním místě se jedná o rozpočet výkonů, finanční plánování a plánovou bilanci. Doplňující nástroje odpovídají na dodatečné otázky a slouží ke tvorbě rozpočtu [5].

Tabulka 3 Vybrané nástroje operativního controllingu

Formulace úloh	Nástroje
Plánování stavu majetku a kapitálu	Plánová bilance
Plánování zisku za období	Plánový výkaz zisku a ztráty
Řízení likvidity	Finanční plán
Řízení tržeb za období a rentabilita tržeb	Rozpočet výkonů
Analýza původu prostředků a jejich použití	Propočet toku kapitálu, propočet cash-flow
Kalkulace/plánování nákladů výkonů	Kalkulace nákladů výkonu
Analýza podniku a celkové řízení/reporting	Rozličné ukazatele

2.1 Vnitropodnikový controlling

Vnitropodnikový controlling je spojen s existencí podniku jako výrobního a ekonomického systému. Hlavním cílem je zajišťování hospodárnosti při realizaci úkolů podniku jako celku. Zaměřuje se na hospodářskou činnost uvnitř podniku, kde ovlivňuje jednotlivé vazby mezi vnitropodnikovými útvary. Požadavky na vnitropodnikový controlling se plní různými metodami a formami. Záleží na typu organizace, způsobu řízení organizace, úrovni vybavení, ale také i na kvalifikační úrovni pracovních sil [28].

Specifické znaky vnitropodnikového controllingu:

- Objektem vnitropodnikového controllingu je vnitřní struktura podniku.
- Podnikové cíle jsou rozkládány do podrobnějších úkolů.
- Vnitropodniková struktura, snaha o hospodárný průběh všech procesů.
- Různé časové intervaly (kalendářní období nebo dle potřeby) [29].

2.2 Finanční controlling

Finanční controlling představuje subsystém podnikového controllingu. Cílem finančního controllingu je zajišťování likvidity podniku a hodnocení efektivity využívání peněžních prostředků v podniku. Je zaměřen na řízení finanční a kapitálové struktury podniku a na řízení jeho peněžních toků. Funkčnost finančního řízení a plánování je cílem každé organizace [25] [23].

Finanční controlling je dán kvalitou používaných controllingových nástrojů a kvalitou informačních systémů podobně jako je tomu u celopodnikového controllingu. Podstatou finančního controllingu je kontrola a řízení podnikových financí a jejich následná optimální alokace. Minimalizace nákladů v rámci finančního řízení je hlavním cílem finančního controllingu [30] [31] [7].

Mezi hlavní funkce finančního controllingu řadíme:

- získávání finančních zdrojů,
- správu finančních zdrojů,
- užití finančních zdrojů.

Každá z uvedených funkcí probíhá jednotlivými fázemi procesu řízení:

- *fáze plánování*: analytické činnosti, tvorba prognóz finančních toků a hledání opatření k vyrovnání schodků či přebytků likvidity,
- *fáze realizace*: aktivity nutné pro realizaci plánu,
- *fáze kontroly*: porovnání plánu a skutečnosti, identifikace a analýza odchylek a návrhy regulačních opatření.

Mezi hlavní úkoly finančního controllingu patří:

- včasné zjištění finančních silných a slabých stránek podniku,
- včasné prognózy finančních omezení,
- jasné stanovení zásad financování,
- preventivní opatření k zajištění platební schopnosti a finanční rovnováhy [25].

2.3 Investiční controlling

Investiční controlling spadá pod oblast operativního controllingu. Nejdůležitější činností je plánování investic, zahrnující tvorbu plánů v rámci výkazů zisku a ztráty, rozvahy a cash flow. Hlavním cílem plánování investic je výpočet jejich návratnosti pomocí metod, které umožňují hodnocení efektivnosti investičních projektů [25].

Investiční controlling řadí do systému řízení investic controllingové přístupy a provádění controllingových činností – plánování a stanovení reálných cílů, hodnocení výsledků v porovnání se stanovenými cíli, analýza odchylek, report významných výstupů z oblasti řízení investic. Každá investiční činnost probíhá ve třech fázích (příprava investice, realizace, provoz).

Mezi základní hledisko, které slouží pro rozdělení jednotlivých metod hodnocení investic, patří faktor času. Rozlišují se dvě metody dle toho, zda berou v úvahu časovou hodnotu peněz či nikoli.

Statické metody – faktor času a jeho vliv na hodnotu peněz je zcela opomíjen. Jejich výhodou je jednoduchost a rychlost výpočtu. Využívá se u investic s krátkodobou ekonomickou životností a velmi malou diskontní sazbou. U statických metod může dojít ke zkreslení výsledného ekonomického efektu a tím pádem k nesprávnému rozhodnutí. Vzhledem k jejich nedostatkům mohou sloužit pro první předběžné výsledky.

Dynamické metody – berou v úvahu působení faktoru času a částečně i faktor rizika. Oba faktory jsou zohledněny v diskontní sazbě, která se používá pro aktualizaci vstupních dat. Dynamické metody se využívají pro hodnocení investic s dlouhodobou ekonomickou životností. U těchto metod nedochází k zásadnímu zkreslení peněžních příjmů nebo kapitálových výdajů vlivem času [32].

Hlavním cílem investičního controllingu je podpora procesů řízení a rozhodování na všech hierarchických úrovních podniku v průběhu celého investičního procesu. Rozhodování o investicích je plně v rukou vlastníka, případně pověřeného manažera, který také za rozhodování nese odpovědnost. Controller nikdy přímo nerozhoduje, ale na rozhodování se podílí kvalitou a zpracováním potřebných informací, které musí být správné, pracované správným způsobem a ve správný čas [33].

3. Základní úlohy operativního controllingu

3.1 Plánování

Plánování je předvídání možného budoucího vývoje, výběr žádoucího cíle a vymezení příslušných opatření, potřebných pro dosažení tohoto cíle. Podnik by se měl prostřednictvím plánování přizpůsobovat externím i interním změnám. Finanční plánování zahrnuje rozhodování o získávání kapitálu, o jeho alokaci, zhodnocení a o peněžním hospodaření podniku [5] [9].

Finanční plánování musí pro své účely splňovat minimálně tyto požadavky:

- *úplnost*: obsažení všech příjmů a výdajů, případně všech změn stavových veličin, pokud je finanční plán sestavován nepřímo pomocí změn rozvahových položek;
- *systematičnost*: sestavení a aktualizování finančního plánu ve stanovených časových intervalech v návaznosti na ostatní podnikové plány;
- *přehlednost*: uspořádání a strukturalizace finančního plánu umožňující jeho analýzu a kontrolu;
- *periodizace*: příjmy a výdaje se alokují do přesně vymezených období;
- *elastičnost*: kontinuální aktualizování původních předpokladů a podmínek [5].

Finančně hospodářská úspěšnost podniku závisí na kvalitě systému řízení. Základem úspěchu je objektivní poznávání interních a externích podmínek podnikového vývoje. Pro tvorbu finančního plánu je velice důležité rozhodování. Před tím než dojde k definitivnímu rozhodnutí, je třeba zpracovat informace v rámci analýz interních a externích podmínek podnikového vývoje a analyzovat rizika, která se v budoucím vývoji mohou vyskytnout. Základním zdrojem vstupních informací v procesu tvorby finančního plánu jsou informace výchozích podnikových plánů.

Důležitým parametrem kvality jednotlivých plánů je jejich vzájemné obsahové složení a soulad s celopodnikovými cíli. Dílčí plány vytvářejí jednotlivé funkční útvary podniku z hlediska plnění podnikových cílů. Následně se vyhodnocuje, zda toky peněžních prostředků, které jsou vyvolané aktivitami obsaženými v dílčích plánech, vyvolávají schodky, nebo vedou k přebytkům likvidity. Na základě tohoto postupu dochází k propojení plánu zisku a plánu likvidity. Operativní plány, které jsou sestaveny z hlediska zisku, rentability apod. ovlivňují likviditu, a naopak proces zajišťování likvidity může vést k opravám operativních plánů, např. ke změně ziskovosti [9].

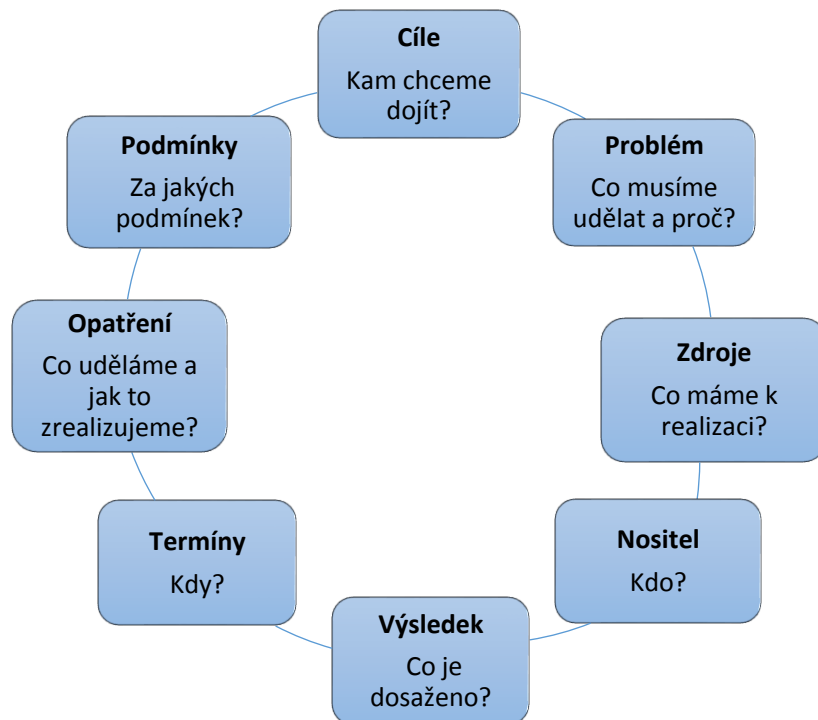
Plánování je činnost, kdy řídicí pracovníci podniku formulují cíle a cesty k dosažení těchto cílů. Cíle vyjadřují stav, ke kterému by měly směřovat všechny činnosti podniku. Můžeme je rozdělit na obecné a specifické. Mezi obecné cíle patří ty, které jsou typické a shodné pro většinu zdravotnických institucí. Jako specifické jsou označovány ty, které víceméně jinými způsoby, metodami, v různém čase v jiných hierarchických uskupeních konkretizují základní obecné cíle [34] [35].

3.1.1 Tvorba plánů

Plán je výsledkem plánování. Controlling ho zkoumá z hlediska dosažitelnosti a věrohodnosti. Při tvorbě plánu je důležité dbát na to, aby byly plánované hodnoty dosažitelné. Plán tedy musí být realistický. Nejdříve je třeba definovat cíl. Pokud je cíl znám, controller navrhne taková opatření, aby bylo možné k cíli dojít. Platnost vytvořeného plánu končí sestavením plánu nového. Schéma (obr. 5) zobrazuje, jaké jsou základní části plánu [36].

Plány se dají rozdělit z časového hlediska na:

- krátkodobé – období do 1 roku,
- střednědobé – 2-5 let,
- dlouhodobé – více než 5 let [18].



Obrázek 5 Základní části plánu

3.1.2 Vybrané nástroje operativního plánování

3.1.2.1 Řízení pracovního kapitálu

Řízení pracovního kapitálu se zabývá řízením procesu využíváním kapitálu. Pracovní kapitál se řadí do aktiv, kde jednotlivé části obíhají zásobovacím, výrobním nebo odbytovým procesem podniku. Zahrnuje oběžná aktiva, která tvoří zásoby, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Čistý pracovní kapitál (objem volných prostředků, které zůstanou podniku po úhradě všech krátkodobých závazků) je nejčastěji užívaným pojmem v oblasti pracovního kapitálu [32].

Strukturu a objem pracovního kapitálu určují vnitřní a vnější podmínky podnikového procesu. Pokud má podnik vyšší objem pracovního kapitálu, znamená to pro podnik určitou jistotu, jelikož je schopen zaplatit své případné krátkodobé závazky. Bude tak moci ve své činnosti pokračovat bez větších problémů. Vysoká kladná hodnota čistého pracovního kapitálu je velmi nákladná a představuje nízkou rentabilitu jak vlastního, tak cizího kapitálu. Na druhou stranu nízká úroveň čistého pracovního kapitálu vede k vyšší zranitelnosti a nepružnosti podniku. Na základě tohoto opodstatnění je nutné hledat ideální výši zásob, pohledávek a finančního majetku [25].

Controlling pohledávek

Controlling pohledávek je pro podnik velice důležitý. Pohledávky v podstatě představují poskytnutý úvěr zákazníkům, ze kterého podnik nemá žádný úrok. Pro podnik by tedy bylo nejlepší, aby byla úroveň pohledávek co nejnižší. Na druhou stranu by ale byly prodeje bez obchodního úvěru velice nízké a pro podnik by to znamenalo nižší zisk. Je tedy nutné najít rovnováhu mezi prodeji a finančními náklady. Monitorování pohledávek představuje controllingovou aktivitu zaměřenou na evidenci a kontrolu objemu pohledávek, vztah pohledávek k objemu prodejů, lhůty splatnosti pohledávek, stáří pohledávek [37] [25].

Controlling zásob

Každý podnik potřebuje pro zabezpečení své provozní činnosti určité množství zásob. Pokud by byly zásoby nízké, mohlo by to vést ke ztrátám, vysoké zásoby naopak vyvolávají zpravidla nemalé dodatečné náklady. Je tedy třeba zásoby průběžně monitorovat a kontrolovat. Výše zásob a způsoby jejich řízení mají přímý vliv na rentabilitu podniku a potřebu disponibilních finančních zdrojů. Finanční ukazatele v oblasti řízení zásob (ukazatel počtu obrátek a doby obrátu zásob) pomáhají podniku zjistit celkový stav zásob [38] [25] [32].

3.1.2.2 Řízení likvidity

Likvidita podniku vyjadřuje schopnost podniku přeměnit svá aktiva na peněžní prostředky a s těmi včas, v požadované podobě a na požadovaném místě krýt všechny splatné závazky. Jestliže není controlling likvidity správně vykonáván, může způsobit problémy v podniku. Pokud není podnik schopen plnit své závazky, může to vést k zániku podniku. Na druhou stranu může dojít k přebytku finančních zdrojů, což se vyznačuje jako náklady spojené s jejich nečinností. Proto je důležité, aby si podnik udržoval rovnováhu mezi příjmy a výdaji v krátkodobém i dlouhodobém časovém horizontu [39].

Hlavní faktory ovlivňující postoj podniku ke controllingu likvidity:

- platební schopnost,
- síla peněžních toků vůči okolí,
- cena kapitálu – úroková míra,
- sankce z nedodržení splatnosti,
- kvalita informací o peněžních tocích [40].

Součástí controllingu likvidity je finanční plán, který představuje jeho nenahraditelný nástroj. Finanční plán má za úkol udržet likviditu a stabilitu podniku. V časovém horizontu do jednoho roku je vytvořen předběžný výhled, aby bylo možné zajistit platební schopnost v každém okamžiku. K tomu je potřeba sestavit časový plán výdajů a příjmů na základě zjištění bilančních zůstatků a pohybu na účtu zisku a ztráty. V časovém horizontu nad jeden rok jde o optimalizaci poměru vlastního a cizího kapitálu, kdy je potřeba se zamyslet nad plánovanými investicemi. Je tedy nutné posoudit, zda je možné plánovaný vývoj profinancovat při současném zachování platební schopnosti. Je tedy třeba plánovat kolik, a kdy budou peněžní prostředky třeba a jak budou tyto prostředky kryty [9].

Hlavní zásady řízení průběžné likvidity:

- vyhnoutí se prodlení v úhradách závazků,
- optimální využívání úvěrových limitů,
- zabránění překročení úvěrových rámců,
- zajišťování disponibility flexibilních krátkodobých zdrojů,
- budování informačních systémů podporujících peněžní dispozici [40].

3.1.2.3 Řízení tržeb

Tržby jsou výnosy, kterých podnik dosáhl prodejem zboží, výrobků či služeb v daném účetním období. Jedná se o výnosy, které jsou hlavním finančním zdrojem podniku. Podnik je získává ze svých hlavních činností (tržby za prodej služeb a výrobků) z provozně ekonomické činnosti [41].

Rentabilita tržeb

Rentabilita tržeb je ukazatel, který označuje, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb. Vždy je nutné ho správně posuzovat v souvislosti s obratem firmy. Liší se podle odvětví, ve kterém se podnik nachází. Hodnota ukazatele rentability tržeb se pohybuje cca mezi 2-50%. Měla by ale být nad 10%.

Výpočet ve dvou variantách:

$ROS = EBIT / (\text{tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb} + \text{tržby z prodeje zboží})$

- Tento výpočet je vhodný pro porovnání podniků s proměnlivými podmínkami.

$ROS = EAT / (\text{tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb} + \text{tržby z prodeje zboží})$

- Nízká nebo naopak vysoká hodnota ukazatele nemusí ihned znamenat, že je něco dobře nebo špatně.
 - Nízká hodnota může být způsobena rychlým obratem zásob při současně vysokého objemu tržeb.
 - Vysoká hodnota může být způsobena pomalým obratem zásob při nízkém objemu tržeb [42].

3.1.2.4 Řízení investic

Řízení investic je nezbytný pro každý podnik. Pořízené výrobní prostředky časem zastarají, a to jak fyzicky, tak morálně. Je tedy potřeba investovat jak do nových výrobních prostředků, tak do stávajících pro zachování činnosti. Kvalitně řízený podnik by měl mít dlouhodobé vize, cíle a strategie a systematicky budovat dlouhodobou prosperitu. Cílem controllingu investic je podpora procesů řízení a rozhodování vztahující se ke všem hierarchickým úrovním podniku v průběhu celého investičního procesu [43] [33].

K základním úkolům investičního controllingu patří rozhodnutí o:

- investici,
- vhodném načasování investice,
- volbě investice se stejným cílem,
- volbě investice s různými cíli,
- pokračování investice v případě problémů a řešení těchto problémů [33].

3.1.2.5 Nákladový controlling

Nákladový controlling má za úkol vytvořit systém plánování nákladů a vnitropodnikových výnosů se záměrem splnění definovaných cílů směřujících do budoucnosti. Takto sestavený systém musí umožňovat vyhodnocení dosažené skutečnosti s plánem v přehledné formě a musí nabízet řešení, které povede k potlačení či eliminaci vzniklých odchylek skutečnosti od plánu. Plán nákladů je východiskem i pro sestavení plánu cash flow. Tento plán musí včas upozornit na případný přebytek nebo nedostatek volných finančních prostředků.

Mezi hlavní úkoly nákladového controllingu patří:

- sestavení rozpočtu nákladů a výnosů,
- vyhodnocování rozpočtu pomocí odchylek,
- výpočet plánovaných, výsledných a cenových kalkulací,
- reporting.

Nákladový controlling v podniku je jedním z hlavních částí celkového modelu controllingu. Je důležitý pro úspěšné ekonomické řízení. Až po nákladovém controllingu lze uvažovat o zavedení dalších projektů. Mezi doplňující projekty patří finanční controlling, investiční controlling, apod. [44].

3.1.2.6 Operativní marketingový controlling

Operativní marketingový controlling se zabývá plněním ročního plánu marketingu. Dále se zabývá analýzou nákladů, analýzou prodejů a analýzou efektivnosti. Při kontrole ročního plánu se zjišťuje, zda bylo vše splněno v oblasti obratu. Kontrola nákladů slouží k ověření přiměřenosti nákladů na prodej, reklamu a průzkum trhu. Controlleři vytváří podrobné analýzy nákladů a výsledků. Zaměřují se na jednotlivé výrobky, zákaznické segmenty a odbytové cesty. Kontrola efektivnosti by měla být zaměřena na jednotlivé formy propagace a distribuce. Jelikož je přímé porovnání nákladů a výdajů na tyto činnosti často zavádějící, využívají se nepřímé nástroje zjišťování účinnosti. Mezi nepřímé nástroje patří výše nákladů na reklamu, počet dotazů uveřejněním reklamy, uskutečnění předváděcí akce, atd. [45].

Jako doplňující nástroj operativního controllingu může sloužit metoda Balanced Scorecard (BSC). Tato metoda poskytuje několik možností, jak lze pomocí neziskových ukazatelů stanovit spokojenost zákazníků. Díky této metodě lze zjistit úspěšnost při získávání nových klientů, počet a podíl nespokojených zákazníků, apod. [46].

3.2 Kontrola

Kontrola je funkce, která pomocí různých konceptů, technik pravidel a postupů usiluje o podporu fungování podniků. Budoucí vývoj podniku je potřebné průběžně ověřovat a usměrňovat. K těmto činnostem dochází pomocí kontrolních činností, které završují cyklus tvorby cílů, plánů a jejich realizace. Kontrolou se zpětně ovlivňují podnikové cíle, proces tvorby plánů a realizace. V oblasti realizace kontrola napomáhá identifikovat chyby a nedostatky, které se vyskytly v podnikových činnostech, odhalit jejich příčiny a navrhnout nápravná opatření k jejich odstranění. V oblasti plánování umožňuje kontrola ověřit a zvýšit kvalitu plánu [25] [47].

Předpokladem finanční kontroly je jasné vymezení veličin (obr. 6). Jednotlivé veličiny se musí porovnávat. Na základě porovnávání veličin se zjišťují případné odchylky, které se poté analyzují, a následně se o nich komunikuje. Komunikace slouží pro návrh, jak těmto odchylkám předejít a jak je řešit [25].



Obrázek 6 Schéma hlavních prvků kontrolního procesu

Hlavním cílem kontroly je rozhodnutí o opatřeních, která budou následně využita po zjištění odchylky. V ideálním případě by měla odchylka vypovídat o tom:

- v jaké části podnikového procesu došlo k výskytu odchylky od předpokládaného průběhu podnikové činnosti,
- jaký dopad měla odchylka na výsledek hospodaření podniku,
- kdo je za odchylku odpovědný,
- jaká budou nápravná opatření [48].

3.2.1 Sestavení kontrolních veličin

Předmětem kontroly jsou veličiny příjmů a výdajů nebo veličiny změn stavů rozvahových položek. Kontrolní veličiny by měly mít takovou strukturu, kde bude možné porovnáním skutečných a plánovaných hodnot zhodnotit vývoj reálné podnikové likvidity a nalézt příčinné souvislosti tohoto vývoje. Tzv. pyramidální strukturalizace je vhodným příkladem uspořádání kontrolních veličin. Na vrcholu pyramidy se nachází hlavní veličina, která se postupně rozkládá do dílčích veličin nacházejících se na nižších úrovních pyramidy [25].

3.2.2 Zjištění odchylek

Účetní systém podniku je zdrojem dat o skutečných hodnotách kontrolních finančních veličin. Odchyly skutečných hodnot od plánovaných se vyjadřují jako rozdíl skutečnosti a plánu. Při určování rozdílu mezi skutečnými a plánovanými hodnotami je důležité dbát na pořadí veličin tak, aby znaménko u rozdílu mezi skutečností a plánem vyjadřovalo jednoznačně pozitivní či negativní dopad [25].

Odchyly skutečnosti od plánu se zjišťují z těchto důvodů:

- získání zpětné vazby o průběhu podnikových procesů,
- příprava podkladů pro analýzu odchylek,
- konstatování nevyrovnanosti plán vs. skutečnost,
- získání potřebných informací o stavu plnění plánu,
- rozpoznání případných budoucích příležitostí a hrozeb,
- zkvalitnění plánovacích činností,
- zkvalitnění kontrolní činnosti,
- předvídání budoucích trendů pomocí získaných informací [3].

3.2.3 Analýza odchylek

Analýza odchylek je porovnání skutečných hodnot a výstupů s plánovanými. Jedná se o hodnocení výkonnosti prostřednictvím odchylek. Jejich včasné vykazování by mělo být pro management základem pro přijetí nápravných opatření. Pro analýzu odchylek a jejich příčin je velice důležité srovnávání s normou nebo plánem, což lze využít k hodnocení i přijetí nápravných opatření pro budoucí vývoj podniku. Cílem analýzy odchylek je zjistit podstatné odchyly skutečnosti od plánu, stanovit potřebná opatření a zvážit, jak může manažer podpořit pozitivní odchylky a naopak jak může potlačit či úplně eliminovat negativní odchylky [49] [50].

Rozeznáváme dva typy analyzovaných odchylek:

1. *Příznivé, pozitivní, plusové* - vznikají za předpokladu, že aktuální náklady jsou nižší než stanovené standardy.
2. *Nepříznivé, negativní, minusové* – vznikají, pokud jsou aktuální náklady vyšší než stanovené standardy [51].

3.2.4 Komunikace odchylek

Po zjištění odchylek musí controller zahájit odchylkové řízení s odpovědnými pracovníky. Při tomto řízení se zjišťují příčiny odchylek, plánuje se další vývoj a hledají se vhodná řešení k eliminaci vzniklých odchylek. V mnoha případech je nutné přijmout zcela zásadní rozhodnutí na úrovni top managementu nebo představenstva podniku [52].

3.2.5 Nápravná opatření

Nápravná opatření slouží k přepracování dílčího plánu do podoby, kde jsou potlačeny či úplně eliminovány vzniklé odchylky. Tímto dochází ke splnění plánu celkového. Plán opatření vypracovává pracovník příslušného střediska společně s controllerem.

Návrh vytvořeného opatření by měl mít následující obsah:

- Přesné a konkrétní vymezení toho, co se má vytvořit.
- Určení odpovědnosti za realizaci nápravného opatření.
- Určení časového harmonogramu nápravného opatření.
- Zvolení vhodného způsobu, jakým bude realizace opatření probíhat.
- Stanovení prostředků, které je možné uvolnit pro realizaci [12].

Tabulka 4 Nejčastěji se vyskytující příčiny odchylek a jejich nápravná opatření

Příčina	Nápravné opatření
Chyba při sestavení plánu	Aktualizace plánu
Organizační změny	Příprava pracovníků na změněné pracovní podmínky – doplnění vzdělání, školení
Nemotivovanost pracovníků	Zlepšení vnitropodnikové komunikace, zlepšení systému motivace
Nereálnost stanovených cílů	Přehodnocení dat, aktualizace dat, aktualizace plánu
Časový posun vzniku nákladů	Vylepšení procesu plánování

3.3 Reporting

3.3.1 Význam reportingu

Reporting je jednou z důležitých činností controllingu. Informace, které jsou předávány řídicím pracovníkům, jsou poskytovány ve formě tzv. reportů.

Základní rozdělení:

- Interní reporting – orientuje se na vnitřního uživatele ve firmě (př.: majitel).
- Externí reporting – jedná se o reporting vůči jiným nadřízeným orgánům (př.: vztah mateřského a dceřiného podniku) [2].

Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které slučují jednotlivé informace pro řízení podniku jeho základních organizačních jednotek i podniku jako celku. Výkazy výsledků činnosti se sledují podle kritérií. Mezi základní kritéria patří členění dle druhů výkonů, dle týmů a dle zákaznických skupin.

Cílem je vytvořit systém interních výkazů výkonnosti na základě jednotlivých kritérií, který je důležitý pro naplnění strategických cílů. Je důležité, aby byla sledována jednotlivá kritéria na základě stejného měřítka. Důležitou součástí reportingu jsou tzv. komentáře a zdůvodnění. Ta jsou podstatná pro hodnocení dosaženého vývoje a přijetí účinných opatření [53] [54].

Reporting slouží k písemné či ústní informaci, do jaké míry dosáhly jednotlivé vykazující jednotky svých cílů, z jakých důvodů se od nich odchýlily a jaká budou použita protiopatření k odstranění vzniklých odchylek. V controllingovém výkaznictví se vychází z plánu, který převádí podnikové cíle na číselné hodnoty. Nejdůležitějších srovnáním jsou plánované a skutečné hodnoty daného ukazatele. Forma výkaznictví závisí na organizační struktuře a procesech daného podniku, což vychází z potřeb řídicích pracovníků. Reporting zahrnuje veškeré interní i externí informace, které jsou k dispozici řídicím pracovníkům pro plnění jejich úkolů. Reporting je součástí manažerského informačního systému [9].

3.3.2 Manažerský informační systém

Manažerským informačním systémem (MIS) se rozumí příprava významných informací týkajících se výsledku a řízení pro vedoucí pracovníky při:

- zachování minimální struktury;
- prostřednictvím definovaného postupu.

Controlling zpracovává informace prostřednictvím MIS, které se orientují na faktory hospodářského úspěchu podniku, analyzuje a interpretuje je a připravuje je pro řídicí pracovníky. Řídicí pracovníci tyto informace potřebují ke strategickému řízení. Controller musí vytvořit základy rozhodování k zhodnocení jednotlivých možných alternativ. Současně by mělo být možné stanovit důsledky změn důležitých parametrů a předpokladů, které je ovlivňují [6].

Při navrhování a implementaci podnikového reportingu by měl být dodržován tento postup:

1. identifikace uživatele výkazů a analýza jejich požadavků a potřeb z hlediska obsahu, formy a času poskytovaných informací;
2. rozdělení obsahu výkazů podle potřeb interních i externích uživatelů;
3. zvolení vhodné formy výkazů – tištěná podoba, elektronická podoba nebo jejich kombinace;
4. navržení a použití jednotného designu výkazů;
5. zvolení vhodného způsobu distribuce výkazů;
6. oddělení důvěrných informací od běžně dostupných a zajištění jejich ochrany;
7. využívání zpětné vazby, zjišťování jejich připomínek a námětů ke zlepšení systému reportingu [53].

4. Tvorba a zavedení controllingu

Pro zavedení controllingu by měly být stanoveny předpoklady uplatnění controllingu a kritické faktory úspěšnosti. Dále je potřeba, aby byly využity správné zdroje dat a vhodně zvoleny analýzy, které se využívají v rámci controllingu.

Pro správné fungování controllingu v podniku je podstatné splnění těchto předpokladů:

- zajištění efektivnější organizace provozu,
- orientace na cíl – zvolení efektivního stylu řízení, delegování úkolů vedením,
- vytvoření motivace pro pracovníky, přestavba organizační struktury,
- zajištění správného a fungujícího inf. systému k zabránění chybných rozhodnutí,
- pravidelné hlášení o informacích z analýz skutečných aktivit podniku.
- vytvoření ucelené soustavy plánování [12] [55].

Organizace controllingu je v rostoucí míře ovlivňována legislativními požadavky na vedení podniku a jeho účetnictví. Musí být tedy zaveden takový controlling, který bude v souladu s legislativními požadavky [18].

4.1 Předpoklady uplatnění

Jedná se o kritéria, která musí být splněna pro uplatnění controllingu v podniku. Tato pravidla platí pro všechny typy podniku, nezáleží na velikosti ani typu. Úspěšné zavedení systému controllingu může být pouze tehdy, pokud se liniový management aktivně zapojuje do procesu controllingu. Dalším předpokladem pro zavedení je doplnění řízení podniku o komplexnost, rozmanitost a dynamiku, jelikož neustále dochází ke změnám v okolí podniku a směřují k rostoucí potřebě controllingu. Důležitou součástí je základní informační systém, jelikož controlling staví na podnikovém účetnictví (informační a ekonomické disciplíny) [6].

4.2 Kritické faktory úspěchu

Kritické faktory úspěchu jsou takové faktory, které mají kritický význam pro úspěch podniku. Tyto faktory lze považovat za myšlenkově podobné jako koncept manažerských funkcí (plánování, řízení, organizování, kontrola). Snaží se, aby se všichni pracovníci soustředili na významově zásadní stránky jejich práce. Existuje řada koncepcí a přístupů, které mají řadu shodných rysů.

Z pohledu controllingu existují následující typy kritických faktorů úspěchu:

- Vzhledem k uznání – uznávání controllera a controllingu pracovníky.
- Vzhledem k chování vedení – chování pracovníků a liniového manažera.
- Podnikohospodářské faktory úspěchu týkající se obsahu – utváření systému controllingu, který je věcný po obsahové stránce.
- Faktory úspěchu vztažené ke komplexnosti – jednoduchost, rychlost, sebedůvěra v controllingu a ve vedení.
- Faktory úspěchu vztažené k vývoji – funkce učení, zavedení a upevnění [56] [6].

5. Cíle práce

Cílem mé diplomové práce je aplikovat operativní controlling do zdravotnického zařízení. Za zdravotnické zařízení jsem si zvolila Městkou nemocnici a.s. ve Dvoře Králové nad Labem. Jedná se o malou nemocnici, která nemá doposud zřízenou pozici controllera. Zavedení této pozice a zaměření se na operativní controlling a jeho nástroje by mohlo být pro zdravotnické zařízení značným přínosem.

V teoretické části diplomové práce je popsán controlling jako celek, operativní controlling a jeho nástroje, základní úlohy operativního controllingu – plánování, kontrola, reporting. Praktická část je rozčleněna na tři úseky obsahující dílčí cíle, aby bylo možné dojít k cíli hlavnímu. V celé práci je operativní controlling zaměřen na interní prostředí zdravotnického zařízení, především na podnikové procesy – řízení rentability, likvidity, pracovního kapitálu, tržeb, zásob, kontrolu hospodárnosti využívání zdrojů, podporu rozhodovacích procesů managementu.

Dílčí cíle praktické části:

- Provázanost controllingu na ostatní procesy – řízení využití kapacit, finanční plánování, atd.
- Navržení postupu implementace operativního controllingu do Městské nemocnice a.s.
- Navržení činností a pracovních náplní zaměstnanců controllingového útvaru.
- Zpracování controllingu pohledávek, controllingu průběžné likvidity, controllingu zásob.
- Porovnání plánů se skutečností daných období a vyhodnocení údajů.
- Analýza nákladů jednotlivých oddělení.
- Stanovení výhod a nevýhod aplikace operativního controllingu.
- Zhodnocení návrhu aplikace operativního controllingu do Městské nemocnice a.s., případně komplexní zavádění do zdravotnických zařízení.

6. Metody

6.1 Analýza odchylek

Analýza odchylek je porovnání skutečných údajů a výstupů s plánovanými hodnotami. Jedná se o hodnocení výkonnosti prostřednictvím odchylek. Včasné vykazování zjištěných odchylek by mělo být pro management základem pro přijetí nápravných opatření. Odchylka je rozdíl mezi předem stanovenými náklady, výnosy, ziskem, objemem výstupu atd. a jejich skutečnou výší. Odchylky mohou vzniknout chybným plánováním, kdy pracovníci, kteří jsou odpovědní za plánování, špatně odhadli budoucí vývoj či chybnou realizaci, kdy chybně jednali osoby, které se na realizaci podílejí [57] [58].

Cílem analýzy odchylek je stanovení příčin, které vedly ke vzniku rozdílu. Je důležité, aby manažer či controller podpořil pozitivní odchylky a potlačil či eliminoval negativní odchylky. Poznatky, které vyplynuly z analýzy odchylek, mohou být využity ve formě zpětné vazby ke zlepšení řízení podniku v budoucnu. Analýza odchylek může odhalit, v jaké fázi došlo k chybám. Může to být při tvorbě cílů, plánování, realizaci či kontrole [57] [58].

Podklady pro tuto metodu mám k dispozici od konkrétního ZZ - Městská nemocnice a.s. Potřebné podklady mi poslouží ke zpracování cyklu controllingu, který se skládá z plánu, jinak řečeno cíle, kterého má být dosaženo; opatření vedoucí k dosažení cíle; analýzy odchylek pro zjištění příčin a odhadu jejich dopadu a následné kvantifikaci odchylek. Analýzu odchylek využiji při porovnání finančních plánů se skutečností v jednotlivých daných obdobích (2012-2016). Zreviduji finanční plány za daná období za nemocnici jako celek.

S pomocí této metody se zaměřím na práci s výstupy. Jedná se konkrétně o výkaz zisku a ztráty, bilance aktiv a pasiv, průběžné sledování likvidity atd. Zpracuji rozbor hospodaření a kontrolní činnost, kde porovnáím plány se skutečností daných období a vyhodnotím údaje (např. spotřeby některých nákladů, vývoj ve výnosech, atd.). Na základě analýzy odchylek provedu řešení a následná opatření pro další rozhodování a řízení.

6.2 Metody finanční analýzy

Finanční analýza poskytuje celou řadu metod, jak hodnotit finanční zdraví firmy. Představuje systematický rozbor získaných dat, která jsou především obsažena v účetních výkazech. Umožňuje vlastní úsudek ke každé situaci, která ve firmě či podniku nastane. Finanční analýzy zahrnují hodnocení firemní minulosti, současnosti a předpovídají finanční podmínky budoucnosti. Výsledky finanční analýzy se využívají pro rozhodování o financování dalších projektů a pro finanční plánování, které je nedílnou součástí efektivního řízení firmy.

Finanční analýza má dvě roviny. První z nich je fakt, že se lze ohlížet do minulosti a tak máme šanci hodnotit, jak se firma vyvíjela do současnosti. Na druhé straně finanční analýza slouží jako základ pro finanční plánování ve všech časových rovinách [59].

6.2.1 Analýza absolutních ukazatelů

Absolutní ukazatele se zejména využívají:

- k analýze vývojových trendů – horizontální analýza
- k procentnímu rozboru komponent – vertikální analýza.

Horizontální analýza se zabývá porovnáváním změn položek jednotlivých výkazů v časové posloupnosti. Vypočítává se diference – o kolik se jednotlivé položky bilance změnilы v absolutních číslech nebo index – o kolik % se změnilы položky bilance oproti výchozímu roku.

Horizontální analýza bude využita pro zjištění, jak se v porovnání jednotlivých let k roku výchozímu procentuálně navýšila aktiva, pasiv, náklady a výnosy. Pro toto zjištění budou využita data z rozvahy a výsledovky v letech 2012-2016.

Vertikální analýza spočívá ve vyjádření jednotlivých položek výkazů jako procentního podílu k jediné zvolené výchozí veličině, která odpovídá 100%. Za výchozí veličinu pro rozbor rozvahy se bere v úvahu celková bilanční suma, případně pro rozbor výkazu zisku a ztráty velikost celkových výnosů nebo nákladů.

Vertikální analýza bude využita pro rozbor rozvahy a výsledovky. Budou zde nejprve vyjádřeny jednotlivé položky rozvahy jako procentní podíl k celkovým aktivům, pasivům, nákladům a výnosům. U aktiv budou následně vyjádřeny jednotlivé položky jako procentní podíl k dlouhodobému majetku a oběžným aktivům, u pasiv k vlastnímu kapitálu a cizím zdrojům, u nákladů k provozním a finančním nákladům a u výnosů k provozním a finančním výnosům [49].

6.2.2 Analýza poměrových ukazatelů

Poměrové ukazatele jsou základním nástrojem finanční analýzy. Analýza účetních výkazů pomocí poměrových ukazatelů je všeobecně využívána, jelikož má praktickou využitelnost. Podstatou poměrových ukazatelů je, že do poměru dávají různé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Lze zkonstruovat velké množství ukazatelů. V praxi se ale osvědčilo používání několika základních ukazatelů rozříděných do určitých skupin.

Pro diplomovou práci byly vybrány takové poměrové ukazatele, které mají vypovídající hodnotu pro vybrané zdravotnické zařízení. Budou zde vypočítány tyto poměrové ukazatele:

- **Ukazatele likvidity** – běžná likvidita, pohotová likvidita, okamžitá likvidita
- **Ukazatele rentability** – rentabilita aktiv, rentabilita investovaného kapitálu, rentabilita tržeb, rentabilita vlastního kapitálu
- **Controlling zásob** – obrat zásob, doba obratu zásob
- **Controlling pohledávek a závazků** – doba splatnosti pohledávek, počet obrátek závazků, doba splatnosti závazků
- **Ukazatele zadluženosti** – míra zadluženosti, celková zadluženost

6.3 Procesní mapa

Procesní mapa je názorné a přehledné schéma průběhu procesu jako sledu určitých činností. Jedná se o tematické zachycení hierarchie procesů, které poskytují přehled o všech oblastech, které je třeba znázornit. Procesní mapa významně přispívá ke znázornění vazeb mezi procesy, což je důležité zvláště při slučování výsledků procesů. Jedná se o soubor aktivit a činností [60].



Obrázek7 Princip procesu

Pomocí procesních map bude popsán celý proces aplikace operativního controllingu do konkrétního zdravotnického zařízení. Před samotným zpracováním procesních map je velice důležité důkladné zpracování současné situace konkrétního zdravotnického zařízení. K uskutečnění budou využity údaje z NIS, výkaz zisku a ztráty, rozpočtictví, finanční plán a další potřebné informace, které mám k dispozici od Městské nemocnice a.s.

6.4 Balanced Scorecard

Jedná se o systém řízení a měří výkonnosti podniku. Vytváří vazbu mezi strategií a operativními činnostmi podniku. Základem BSC je stanovení vyváženého systému vzájemně provázaných cílů výkonnosti podniku. Cíle si podnik stanovuje individuálně. Je důležité, aby byly cíle správně stanoveny. Pokud by byly stanoveny špatně, neměly by pro podnik žádnou vypovídající hodnotu.

Perspektivy BSC se skládají ze čtyř různých oblastí (mohou být i odlišné):

- **finanční perspektiva** – tato oblast se vyhodnocuje z důvodu okamžitého ekonomického přínosu pro podnik,
- **procesní perspektiva** – je důležité, aby byla oblast interních procesů co nejefektivnější,
- **zákaznická perspektiva** – záznamy spokojenosti či nespokojenosti zákazníků,
- **učení a růst** – oblast, která má největší vliv na budoucí vývoj ZZ [61].

Metoda BSC bude využita v kapitole současného systému controllingu konkrétního zdravotnického zařízení. V této kapitole budou rozepsány a popsány jednotlivé perspektivy metody BSC. Pro tuto metodu budou využity a zpracovány finanční ukazatele z ekonomického oddělení, vnitřní ukazatele z jednotlivých oddělení a zákaznické ukazatele od zákazníků, kteří navštívili Městskou nemocnici a.s.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7. Charakteristika zdravotnického zařízení

Městská nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem je zdravotnické zařízení spadající do vlastnictví Královéhradeckého kraje. Jejím základním předmětem činnosti je poskytování zdravotní péče na základě zákona 372/2011 o zdravotních službách a § 32 zákona č. 20/66 Sb. ve znění novel a doplňujících předpisů. Nemocnice poskytuje akutní lůžkovou péči v interním, chirurgickém a urologickém oboru, následnou péči a provozuje odborné ambulance a oddělení komplementu. Mezi další činnosti podnikání patří služby stravovacího provozu, ubytovací služby a doprava zdravotnického materiálu. Městská nemocnice a.s. je držitelem certifikátů EN ISO 9001: 2008, EN ISO 14001: 2004 a OHSAS 18001.

Společnost zavedla integrovaný systém řízení kvality, environmentu, bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Používá ho v oblasti poskytování hospitalizační akutní i následné péče (chirurgie, interna, urologie, gynekologie, ARO, následná péče), zdravotní péče ambulantního charakteru, včetně vyšetření a prevence; výkony biochemické laboratoře, provoz náhradních energetických zdrojů. Politika integrovaného systému řízení, kterou společnost zavedla, je chápána jako trvalý proces vývoje a zlepšování jak léčebných, tak podnikatelských aktivit. Dochází k růstu požadavků na poskytování zdravotní péče – spokojenost a bezpečnost klientů; spokojenost městské, krajské a státní správy a spokojenost tuzemského a zahraničního oboru poskytování zdravotní péče a služeb [62].

7.1 Historie zdravotnického zařízení

Městská nemocnice a.s., dříve Veřejná všeobecná nemocnice, byla založena v roce 1847. V této době byla umístěna v městském chudobinci a měla 6 lůžek. V těchto tísnivých podmínkách zůstala až do r. 1865, kdy byly obcí zakoupeny budovy staré nemocnice pro 40 lůžek. Místnosti tehdejší nemocnice nevyhovovaly rozměry ani zařízením. Byla potřeba nová nemocnice. K realizaci ale v této době nedošlo. Nemocnice byla městská, ale obyvatelé města ji za městkou nepovažovali, jelikož nedopatřením došlo k tomu, že vlastníkem nemocničního pozemku byla v pozemkových knihách zapsána „Kais. Königl. Krankenstalt in Königinhof“.

Nemocnice se později nazývala „Allg. öffentl. Landeskrankenhaus in Königinhof“. Tyto neurčité právní poměry trvaly do roku 1921, kdy bylo obci přiznáno Královédvorské vlastnické právo k nemocnici. V roce 1922 proběhlo jednání mezi obcí a Královédvorským okresem a nemocnice byla převzata do vlastnictví okresu. Dne 28. března 1922 okresní správní komise rozhodla o stavbě nové nemocnice za pomoci vlastních nákladů. Stavba nové nemocnice byla zahájena v červnu roku 1924. Od té doby je nemocnice neustále modernizována.

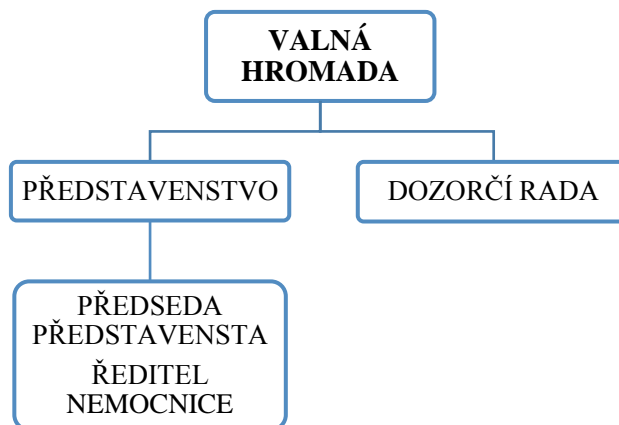
7.2 Základní údaje o zdravotnickém zařízení

Tabulka 5 Základní údaje o zdravotnickém zařízení

Obchodní jméno	Městská nemocnice, a.s.
Sídlo	544 01 Dvůr Králové nad Labem, Vrchlického 1504, okres Trutnov
Identifikační číslo	25262238
Základní kapitál	26 035 000,- Kč
Právní forma	Akciová společnost (a.s.)
Akcionář	Zdravotnický holding Královéhradeckého kraje a.s.; vlastní 100% akcií
Rok vzniku	a.s. vznikla 1. ledna 1997 jako právní nástupce příspěvkové organizace Nemocnice Dvůr Králové nad Labem
Den zápisu do obchodního rejstříku	1. leden 1997
Hlavní předmět podnikání společnosti	Poskytování zdravotnických služeb

Městská nemocnice a.s. je akciovou společností od roku 1997. Zdravotnický holding Královéhradeckého kraje je od roku jediným akcionářem této nemocnice. Činnost podnikání řídí představenstvo a kontroluje ho dozorčí rada.

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Představenstvo je statutární orgán, který řídí činnost společnosti, jedná jejím jménem a rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou příslušnými právními předpisy či stanovami vyhrazeny do působnosti valné hromady nebo dozorčí rady společnosti. Za svou činnost odpovídá dozorčí radě, což je kontrolní orgán společnosti, který dohlíží na výkon působnosti představenstva a uskutečňování podnikatelské činnosti společnosti. Předsedou představenstva je ředitel Městské nemocnice a.s. [62].



Obrázek 8 Schéma řízení společnosti

Počet zaměstnanců zdravotnického zařízení ve sledovaném období

Tabulka 6 Počet zaměstnanců ZZ 2013-2016

POČET ZAMĚSTNANCŮ				
	2013	2014	2015	2016
Lékaři a zubní lékaři	25	25	24	25
Všeobecné sestry, porodní asistentky	92	86	87	89
Zdravot. laborant, radiolog. asistent, farmaceutický asistent	12	14	12	13
Fyzioterapeut	8	8	6	6
Ostatní zdrav. pracovníci nelékaři s odb. způsobilostí	2	2	2	3
Zdrav. pracovníci nelékaři s odb. a specializovanou způsobilostí	6	10	7	7
zdrav. prac. nelékaři pod odb. dohledem nebo přímým vedením	20	20	25	24
THP	15	14	14	14
Zaměstnanci odměňovaní manažerskou smlouvou	2	2	2	2
Dělníci a provozní pracovníci	13	13	15	14
CELKEM	195	194	194	197

Z tabulky 6 je patrné, že se celkový počet zaměstnanců za poslední čtyři roky příliš nelišil. Je zde možné si povšimnout, že nejvíce zaměstnanců měla nemocnice a.s. v roce 2016. Nejpočetnější skupinu tvoří všeobecné sestry a porodní asistentky, kde je zaznamenán nárůst od roku 2014.

Oddělení zdravotnického zařízení

- Endoskopie,
- chirurgická ambulance, chirurgická JIP a lůžkové chirurgické oddělení,
- ARO,
- urologická ambulance a lůžkové urologické oddělení,
- RTG, CT a ultrazvuk,
- gynekologický stacionář,
- oddělení klinické biochemie a hematologie,
- rehabilitace.

7.3 Organizační struktura

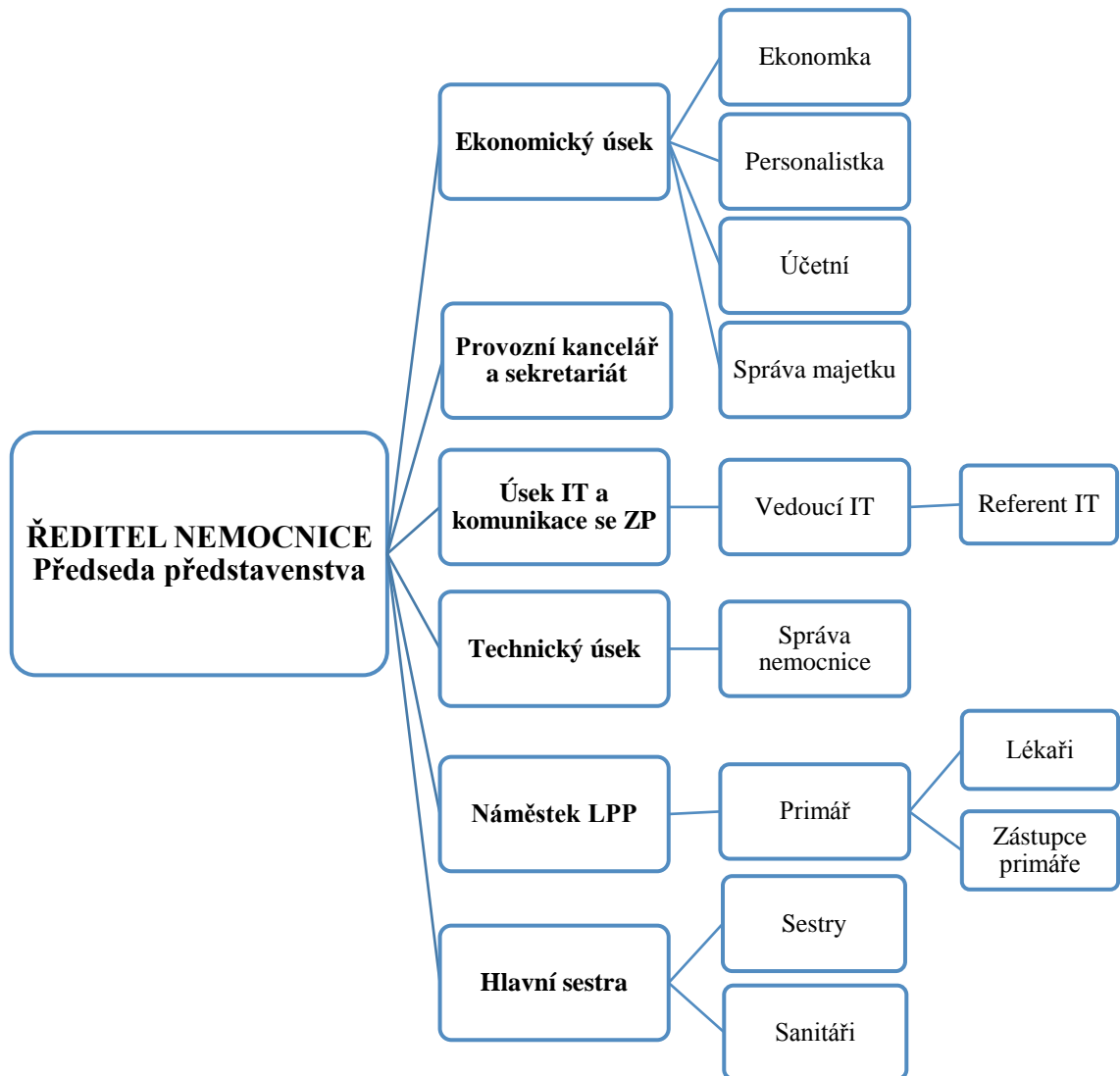
Vedoucím Městské nemocnice a.s. je ředitel nemocnice, který je zároveň předsedou představenstva. Řediteli jsou přímo podřízeny 4 úseky nemocnice – ekonomický úsek, provozní kancelář a sekretariát, úsek IT a komunikace se zdravotními pojišťovnami a úsek technický. Mezi přímo podřízené pracovníky ředitele nemocnice spadá ekonomka, personalistka, náměstek LPP a hlavní sestra. Tito pracovníci předkládají řediteli důležité informace a podklady pro správný chod nemocnice. Jedná se o liniový typ organizační struktury.

Ekonomický úsek se skládá z ekonomky, personalistky, účetní a pracovnice zabývající se správou majetku. Úsek IT a komunikace se ZP má pouze dva pracovníky a to vedoucího IT úseku a referenta IT. Samostatný úsek tvoří provozní kancelář a sekretariát a úsek technický, kde se zaměstnanci zabývají správou nemocnice.

Náměstek pro lékařskou péči, tzv. šéflékař, je do funkce jmenován ředitelem nemocnice a v jeho nepřítomnosti ho zastupuje ve stanoveném rozsahu práv a povinností. V organizační struktuře je přímo podřízen řediteli. Primář organizuje, řídí a kontroluje činnost oddělení. Zodpovídá za odbornou úroveň práce na oddělení. Lékař provádí vyšetření a v případě nepřítomnosti primáře ho zastupuje.

Hlavní sestra je přímo podřízena řediteli nemocnice. Metodicky vede personál úseku zdravotní péče, řídí a koordinuje práci podřízených pracovníků daného úseku a organizuje ošetrovatelskou péči. Běžné sestry provádí ošetrovatelské výkony a sanitáři provádí pomocné a obslužné činnosti nutné pro poskytování ošetrovatelské péče.

Pracovní náplň každého zaměstnance je sepisována při jeho nástupu. Tento dokument i s dalšími doklady daného zaměstnance je zakládán do složky, která je evidována na personálním oddělení. Jedná se o detailní popis všech úkonů, které bude daný zaměstnanec vykonávat a za co bude odpovědný. Pracovní náplně se nikde nezveřejňují. Na intranetu, v organizační směrnici je popis činností daného pracoviště = „působnost organizačních jednotek“ – např.: správce, hlavní sestry, primářů oddělení, manažera kvality, ekonomického oddělení, oddělení IT, sekretariátu, atd. V této směrnici jsou také vyjmenovány jednotlivé komise a jejich předsedové (komise stravovací, likvidační, apod.)



Obrázek 9 Organizační struktura zdravotnického zařízení

7.4 Finanční situace zdravotnického zařízení

Rozpočet zdravotnického zařízení na rok se pohybuje v rozmezí 140-150 mil. Kč. Nemocnice je financována jako celek. Finanční prostředky jsou převážně získávány z vlastních zdrojů, ale také na základě příspěvků z evropských fondů a příspěvků od státu. Zdravotnické zařízení také dostává dotace od kraje, které pomáhají eliminovat finanční ztráty některých oddělení. Dotace jsou poskytovány na chirurgické oddělení, interní oddělení, pohotovost a následnou péči. Provádí se vyúčtování vyrovnávací platby, k tomuto účelu slouží smlouva o závazku veřejné služby a podmínkách poskytnutí vyrovnávací platby za plnění závazků veřejné služby. Důležitá je zpětná vazba od nemocnice, aby bylo jasné, jak s dotacemi naložila.

Základními finančními výkazy daného zdravotnického zařízení je rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Cash flow se nevyužívá od roku 2010, vzhledem k tomu, že není povinnou součástí účetní závěrky. Ostatní výkazy jsou součástí účetní závěrky, výroční zprávy a roční zprávy o hospodaření zdravotnického zařízení pro daný kalendářní rok. Tyto výkazy jsou zpracovány v rámci finančního účetnictví nemocnice ve Dvoře Králové nad Labem. Na základě těchto výkazů je rozpracována majetková a finanční struktura zdravotnického zařízení.

7.5 Kapacitní a výkonové ukazatele

V následujících tabulkách se nachází přehled základních kapacitních a výkonových ukazatelů za celé zdravotnické zařízení v letech 2012-2016. Zdravotnické zařízení má celkem 166 lůžek rozmístěných ve čtyřech odděleních.

Lůžková oddělení:

- Interna – 40 standard lůžek rozdělených do 2 stanic (muži, ženy); 4 JIP
- Chirurgie – 49 standard lůžek rozdělených do 2 stanic (muži, ženy); 3 JIP
- Urologie – 20 standard lůžek
- Oddělení následné péče – 50 standard lůžek

Tabulka 7 Počty pacientů

Počty pacientů					
	2012	2013	2014	2015	2016
Interní oddělení	1 098	1 160	1 276	1 232	1 362
Chirurgické oddělení	2 255	2 387	2 194	2 193	2 626
Urologie	935	1 053	1 051	1 082	1 029
Akutní péče	4 288	4 600	4 521	4 507	5 017
Následná péče	310	331	360	366	324
Celkem	4 598	4 931	4 881	4 873	5 341

Z tabulky 7 je patrné, že počet pacientů akutní péče od roku 2013 klesá a naopak u péče následné počet pacientů do roku 2015 roste. Tento nárůst je patrný od počátku sledování, tedy od roku 2012. Celkový počet pacientů se do roku 2015 příliš neměnil. Až v roce 2016 došlo k výraznějšímu navýšení pacientů. K tomuto navýšení došlo z důvodu vyššího počtu pacientů na chirurgickém oddělení.

Tabulka 8 Počty ošetrovacích dnů

Počty ošetrovacích dnů					
	2012	2013	2014	2015	2016
Interní oddělení	9 497	9 676	10 007	9 764	9 834
Chirurgické oddělení	1 428	14 558	13 520	13 554	12 602
Urologie	4 007	4 409	4 402	4 232	4 096
Akutní péče	29 452	28 643	27 929	27 550	26 530
Následná péče	13 761	13 868	14 085	15 475	15 233
Celkem	43 213	42 511	42 014	43 025	41 763

Ošetrovací dny (dále OD) se vykazují při hospitalizaci pacienta na lůžkovém oddělení zdravotnického zařízení, při pobytu pacienta ve stacionáři nebo při jednodenní péči na lůžku. OD je vykazován podle odbornosti oddělení, které OD vykazuje. Z tabulky 8 je patrný jednoznačný pokles počtu OD u akutní péče a nárůst počtu OD u péče následné. Tento nárůst je způsoben vyšším počtem pacientů, kteří vyžadují ošetrovatelskou péči.

Tabulka 9 Využití lůžek v %

Využití lůžek v %					
	2012	2013	2014	2015	2016
Interní oddělení	62,71	64,08	66,10	64,75	64,97
Chirurgické oddělení	89,19	81,86	76,20	76,56	71,07
Urologie	62,17	67,62	66,90	63,93	62,12
Akutní péče	74,62	72,69	70,77	69,92	67,24
Následná péče	76,32	78,98	77,18	84,79	85,35
Celkem	75,15	74,63	72,80	74,63	72,88

Z tabulky 9 je jednoznačné, že využití lůžek je u následné péče mnohem vyšší než u péče akutní. U akutní péče je zaznamenán pokles využití lůžek od počátku sledování. V celkovém procentuálním zhodnocení se využití lůžek od roku 2012 snižuje. Pouze v roce 2015 bylo využito více lůžek a to z důvodu větší potřeby lůžek pro následnou péči.

Tabulka 10 Průměrná délka hospitalizace

Průměrná délka hospitalizace					
	2012	2013	2014	2015	2016
Interní oddělení	8,65	8,34	7,84	7,93	7,22
Chirurgické oddělení	7,07	6,10	6,16	6,18	4,80
Urologie	4,29	4,19	4,19	3,91	3,98
Akutní péče	6,87	6,23	6,18	6,11	5,29
Následná péče	44,39	41,90	39,13	42,28	47,02
Celkem	9,40	8,62	8,61	8,83	7,82

Průměrná délka hospitalizace má od roku 2012 postupně snižující tendenci, až na rok 2015, kde došlo k mírnému navýšení. V roce 2016 došlo opět k celkovému snížení i přesto, že je v tomto roce zaznamenána nejvyšší průměrná délka hospitalizace u následné péče.

Tabulka 11 Počet využitých a nevyužitých lůžek

Počet lůžek - akutní a následná péče										
	2012		2013		2014		2015		2016	
	AP	NP	AP	NP	AP	NP	AP	NP	AP	NP
Počet lůžek	116	50	116	50	116	50	116	50	116	50
Počet využitých	86,56	38,16	84,32	39,49	82,1	38,59	81,11	42,4	78	42,68
Počet nevyužitých	29,44	11,84	31,68	10,51	33,9	11,41	34,89	7,6	38	7,32
Celkem	166		166		166		166		166	

Celkový počet lůžek městské nemocnice a.s. pro akutní a následnou péči je 166. Tento počet se od roku 2012 nezměnil. Z tabulky 11 je patrné, že je toto množství lůžek pro zdravotnické zařízení dostačující. Od počátku sledování, tedy od roku 2012 ve zdravotnickém zařízení nedošlo k úplnému obsazení celkové kapacity lůžek a proto není nutné kapacitu lůžek navyšovat.

7.6 Cíle a cílové hodnoty

V tabulce 12-15 je přehledný výčet jednotlivých cílů a jejich výsledků, které zdravotnické zařízení každý rok sleduje. Tyto cíle jsou stanoveny podle jednotlivých perspektiv metody BSC a pomáhají pracovníkům zdravotnického zařízení zjišťovat aktuální stavy, problémy a odchylky. Sledované cíle určuje vedení společnosti. Ekonomické oddělení tyto ukazatele zpracovává a pravidelně sleduje jejich plnění. Výsledky jsou po zpracování předávány vedení společnosti. Do roku 2012 byly vedením společnosti stanoveny takové cíle, které neměly pro zdravotnické zařízení žádnou vypovídací hodnotu. V tomto roce došlo ke změně a byly sestaveny cíle, které se sledují od roku 2013.

Sledované cíle jsou stanoveny tak, aby jejich výsledky vypovídaly o celkovém chodu zdravotnického zařízení ze všech čtyř perspektiv. Konkrétně se jedná o perspektivu finanční, kdy jednotlivé ukazatele sledují finanční výkonnost zdravotnického zařízení. Dále se jedná o perspektivu zákaznickou, kde jednotlivé ukazatele vypovídají o spokojenosti pacientů s poskytnutými službami ZZ. Třetí perspektivou jsou vnitřní procesy, které poskytují informace o vnitřním chodu nemocnice. Tyto informace zaznamenávají vedoucí pracovníci jednotlivých oddělení a výsledky poskytují ekonomickému oddělení pro jejich zpracování. Poslední perspektivou je učení a růst. Ukazatele týkající se učení a růstu je potřeba důkladně sledovat a udržovat množství jednotlivých případů na co nejnižší úrovni. Tím dosáhne zdravotnické zařízení výborných výsledků.

Tabulka 12 Cílové ukazatele – finanční

Ukazatel	2013		2014			Plnění	2014		2015			Plnění	2015		2016			Plnění
	Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)	
Finanční																		
Poměr celkových nákladů k výnosům v %	103	98,39	98	90	105	97,64	98	97,64	100	90	110	99,81	100	99,81	104,4	100	110	100,6
Dodržení objemu mzdových nákladů v tis. Kč	61 300	60 662	62 500	60 500	61 500	62 336	62 500	62 336	64 700	64 200	65 200	64 710	64 700	64 710	67 260	67 000	69 000	69 132
Plnění finančního plánu v tis. Kč	-4 452	2 186	2 610	3 000	-2 000	3 362	2 610	3 362	63	1 500	-1 000	270	63	270	-6 142	-3 000	-6 500	-830
Udržení likvidity	100	100	100	95	100	100	100	100	100	95	100	100	100	100	100	98	100	100
Odd. následné péče - celkový náklad na korunu výnosu	1,05	0,9529	1	0,98	1,07	1,07	1	1,07	1,04	0,98	1,07	0,95	1,04	0,95	0,85	0,83	0,99	1
Náklady na léky	6 000	6 138	5 900	5 800	6 500	6 056	5 900	6 056	5 855	5 700	6 500	5 701	5 855	5 701	5 100	5 000	5 700	5 023
Náklady na SZM	10 500	10 565	10 950	10 500	11 700	11 009	10 950	11 009	10 470	10 400	11 300	11 081	10 470	11 081	11 210	10 900	11 500	11 199

Tabulka 13 Cílové ukazatele – zákaznické (pacienta)

Ukazatel	2013		2014			Plnění	2014		2015			Plnění	2015		2016			Plnění
	Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)	
Zákaznické (pacienta)																		
Spokojenost zákazníka (% spokojených pacientů)	75	78	80	75	85	80	80	80	82	75	85	80	82	82	80	75	85	82
Sledování počtu stížností	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	0	2	0	0	0	0
Bezpečná identifikace pacienta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tabulka 14 Cílové ukazatele - vnitřní procesy

Ukazatel	2013		2014			Plnění	2014		2015			Plnění	2015		2016			Plnění
	Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)	
Vnitřní procesy																		
Vývoj počtu outlierů	130	116	130	120	150	111	130	111	150	130	180	142	150	242	240	220	260	225
Sledování preskripce léků (v tis. Kč)	16 800	15 460	16 200	15 800	17 000	13 528	16 200	13 528	16 200	15 300	17 100	16 941	14 200	16 941	15 000	14 000	17 000	14 700
Vykázaný počet bodů v ambulantní složce (v tis. Kč)	27 300	27 860	27 500	26 750	28 000	34 971	27 500	34 971	36 000	34 500	37 500	37 148	32 000	37 148	37 500	35 000	39 000	38 706
Počet ammulantních UOP	18 600	19 066	18 600	18 300	19 150	19 581	18 600	19 581	20 000	19 000	20 500	20 057	19 000	20 057	19 500	18 800	20 000	20 219
Hodnota CMI	2 940	3 000	2 950	2 900	3 100	3 010	2 950	3 010	3 100	2 950	3 150	3 305	2 990	3 305	3 200	3 000	3 450	3 963
Obložnost ve složce akutní péče (%)	75	72,69	72,5	70	80	70,8	72,5	70,8	72	70	75	70	72	70	70	67	75	67
Počet hospitalizačních případů	4 280	4 600	4 500	4 300	4 750	4 881	4 500	4 881	4 600	4 300	4 750	4 426	4 600	4 426	4 400	4 300	4 600	4 221
Průměrná relativní váha hospitalizačního případu	0,68	0,66	0,66	0,65	0,68	0,68	0,66	0,68	0,66	0,65	0,70	0,75	0,66	0,75	0,75	0,68	0,78	0,73
Průměrná doba hospitalizace v akutní péči	6,7	6,23	6,23	6,15	6,9	6,18	6,23	6,18	6,2	6,1	6,9	6,1	6,3	6,1	6,3	6,1	6,9	5,3
Obložnost v následné péči (%)	76	78,98	78	75	80	77,2	78	77,2	80	77	85	85	77,5	85	82	79	88	85

Tabulka 15 Cílové ukazatele - Učení a růst

Ukazatel	2013		2014			Plnění	2014		2015			Plnění	2015		2016			Plnění
	Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)		Cíl	Výsledek	Cíl 100%	Pod (80%)	Nad (120%)	
Učení a růst																		
Počet úrazů s pracovní neschopností (delší jak 3 dny)	0	4	3	5	1	0	0	0	3	5	1	1	3	1	2	5	1	1
Počet dekubitů (nově vzniklých)	20	20	20	25	15	4	20	4	10	20	10	7	10	7	12	20	10	9
Počet pádů pacientů	50	52	55	60	40	51	50	51	50	60	40	53	50	53	50	60	40	42
Produkce nebezpečných odpadů (18003 - tuny)	26	26	26	30	24	27	26	27	28	32	24	28	28	28	28	32	24	27
Počet skoronehod	8	8	8	5	10	3	8	3	5	3	10	1	5	1	2	1	8	2

Komentář k tabulce 12-15:

Tabulka 12 zaznamenává finanční cílové ukazatele. Tyto ukazatele sledují finanční výkonnost zdravotnického zařízení. Z této tabulky je patrné, že poměr celkových nákladů k výnosům v % má postupně zvyšující se tendenci. Celkové náklady vzrůstají kvůli navyšujícím se osobním nákladům od roku 2013. Toto navyšování je patrné i u dalšího ukazatele a to dodržení objemu mzdových nákladů v tis. Kč. Zde je tento nárůst jednoznačný. Na základě dalšího ukazatele, dodržení likvidity, můžeme říci, že je zdravotnické zařízení likvidní od počátku sledování. Náklady vynaložené na léky jsou rok od roku nižší. Naopak náklady na SZM se od roku 2013 zvyšují.

V tabulce 13 jsou zachyceny zákaznické cílové ukazatele. Díky těmto ukazatelům má zdravotnické zařízení zpětnou vazbu od pacientů, kteří navštívili Městskou nemocnici a.s. Co se týká spokojenosti pacientů, můžeme říci, že se zdravotnické zařízení pohybuje na vysoké úrovni, jelikož neklesla pod 80%. Od roku 2013 byly zaznamenány pouze 2 stížnosti. Na základě posledního ukazatele lze říci, že jednotliví pracovníci zdravotnického zařízení kladou velký důraz na bezpečnou identifikaci pacienta, jelikož od roku 2013 nebyl zaznamenán žádný problém. Spokojenost pacientů je pro zdravotnické zařízení velice důležitá.

Tabulka 14 zaznamenává ukazatele vnitřních procesů. Výsledky těchto procesů poskytují vedoucí pracovníci jednotlivých oddělení ekonomickému úseku pro jejich zpracování. Vývoj počtu outlierů se od roku 2013 zvyšuje. Zvyšující se tendenci má i počet ambulantních UOP. Hodnota CMI se pohybuje kolem 3 000 Kč. Počet hospitalizačních případů od roku 2013 postupně klesá. Stejně tak se snižuje i průměrná doba hospitalizace v akutní péči.

Ukazatele týkající se učení a růstu jsou zaznamenány v tabulce 15. Výsledky jednotlivých ukazatelů jsou pro zdravotnické zařízení velice důležité, a proto je třeba jim věnovat velkou pozornost. Aby bylo dosaženo vynikajících výsledků, musí být množství jednotlivých případů co nejnižší. Z tabulky je patrné, že počet úrazů s pracovní neschopností (delší jak 3 dny) bylo od roku 2013 pouze pět. Počet nově vzniklých dekubitů byl nejvyšší v roce 2013. Od té doby nebylo v jednotlivých letech zaznamenáno více než 10 dekubitů. Počet pádů pacientů se v jednotlivých letech pohybuje kolem 50 případů. Počet skoronehod není vyšší než 10 a má od roku 2013 postupně snižující se tendenci.

7.7 Přehled vykázané péče

V tabulce 16 a 17 je zaznamenán celkový přehled vykázané ambulantní a hospitalizační péče vůči jednotlivým pojišťovnám za rok 2012 až 2016. U ambulantní péče je sledována a porovnávána hodnota péče, počty bodů a UOP. U hospitalizační péče se porovnává a sleduje počet případů, CMI a CMI na případ. Každý měsíc vedoucí IT oddělení vypočítá naplnění u jednotlivých pojišťoven. Do rozborů, které si městská nemocnice a.s. sestavuje, zahrnují pouze šest zdravotních pojišťoven. ZP 213 – Revírní bratrská pokladna je v této nemocnici výjimečně až zanedbatelně zastoupena. Výkony, které jsou nemocnicí účtovány, se pohybují v řádech několika tisíců korun ročně (cca 20-25 tis. Kč). Na rozdíl od ostatních pojišťoven, kde je sjednán smluvní vztah, zde platí výkonový způsob úhrady (body × sazba dle vyhlášky). Vzhledem k jejímu nízkému podílu na produkci není do rozborů uváděna.

Tabulka 16 Přehled vykázané péče – ambulance

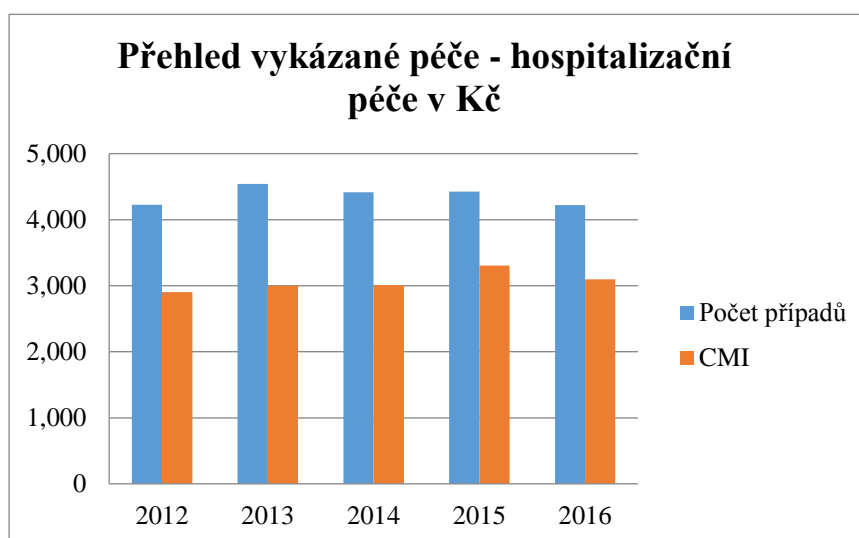
Přehled vykázané péče - AMBULANCE								
	Rok	111	201	205	207	209	211	CELKEM
HODNOTA PÉČE V Kč	2012	20 725 853	882 052	2 241 649	1 066 131	1 051 516	2 548 557	28 515 758
	2013	20 956 827	863 461	2 393 094	1 117 195	1 039 708	2 564 536	28 934 821
	2014	21 797 691	1 061 003	2 691 860	1 238 443	1 178 581	2 949 237	30 916 814
	2015	22 128 170	1 238 756	2 731 983	1 389 880	1 337 770	3 144 555	31 971 114
	2016	23 432 729	1 295 391	2 847 025	1 407 546	1 215 603	3 629 880	33 828 174
POČTY BODŮ	2012	23 532 784	1 003 287	2 551 996	1 201 892	1 177 826	2 770 250	32 238 035
	2013	23 949 835	959 763	2 706 127	1 271 859	1 140 582	2 805 661	32 833 827
	2014	24 812 358	1 186 028	3 041 645	1 422 127	1 212 536	3 296 657	34 971 351
	2015	25 417 869	1 377 078	3 157 830	1 536 197	1 430 508	3 627 421	36 546 903
	2016	26 929 741	1 466 778	3 280 939	1 521 386	1 345 203	4 162 218	38 706 265
UOP	2012	13 063	685	1 686	812	737	1 932	18 915
	2013	13 146	684	1 732	877	714	1 924	19 077
	2014	13 141	767	1 863	946	748	2 116	19 581
	2015	13 107	883	1 958	930	809	2 351	20 038
	2016	13 898	861	1 916	918	776	2 450	20 219

V tabulce 16 je přehled vykázané ambulantní péče v Kč. Je zde evidentní nárůst celkové hodnoty péče v Kč, počet bodů i unikátně ošetřených pacientů a to od roku 2012, tedy od počátku sledování. Největší zastoupení mají v městské nemocnici a.s. pojištěnci VZP-111 a proto je zde evidentní nejvyšší hodnota péče v Kč, počet bodů a stejně tak i UOP právě u Všeobecné zdravotní pojišťovny. Nejméně zastoupenou pojišťovnou, která je uváděna do rozborů, je Vojenská zdravotní pojišťovna.

Tabulka 17 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče

Přehled vykázané péče - HOSPITALIZAČNÍ PÉČE								
	Rok	111	201	205	207	209	211	CELKEM
POČET PŘÍPADŮ	2012	3 037	171	307	135	206	370	4 226
	2013	3 270	198	319	118	243	392	4 540
	2014	3 137	171	347	172	193	394	4 414
	2015	3 063	207	350	187	201	419	4 427
	2016	2 960	215	313	155	159	419	4 221
CMI	2012	2 095,01	102,98	222,52	86,35	148,14	246,23	2 901,22
	2013	2 199,49	130,62	191,22	72,05	143,71	262,65	2 999,74
	2014	2 171,80	113,71	226,32	99,77	138,51	260,05	3 010,15
	2015	2 282,67	159,16	257,44	129,21	156,50	321,28	3 306,26
	2016	2 167,99	154,86	225,56	105,55	126,51	315,22	3 095,70
CMI/PP	2012	0,69	0,60	0,72	0,64	0,72	0,67	0,69
	2013	0,67	0,66	0,60	0,61	0,59	0,67	0,66
	2014	0,69	0,66	0,65	0,58	0,72	0,66	0,68
	2015	0,75	0,77	0,74	0,69	0,78	0,77	0,75
	2016	0,73	0,72	0,72	0,68	0,80	0,75	0,73

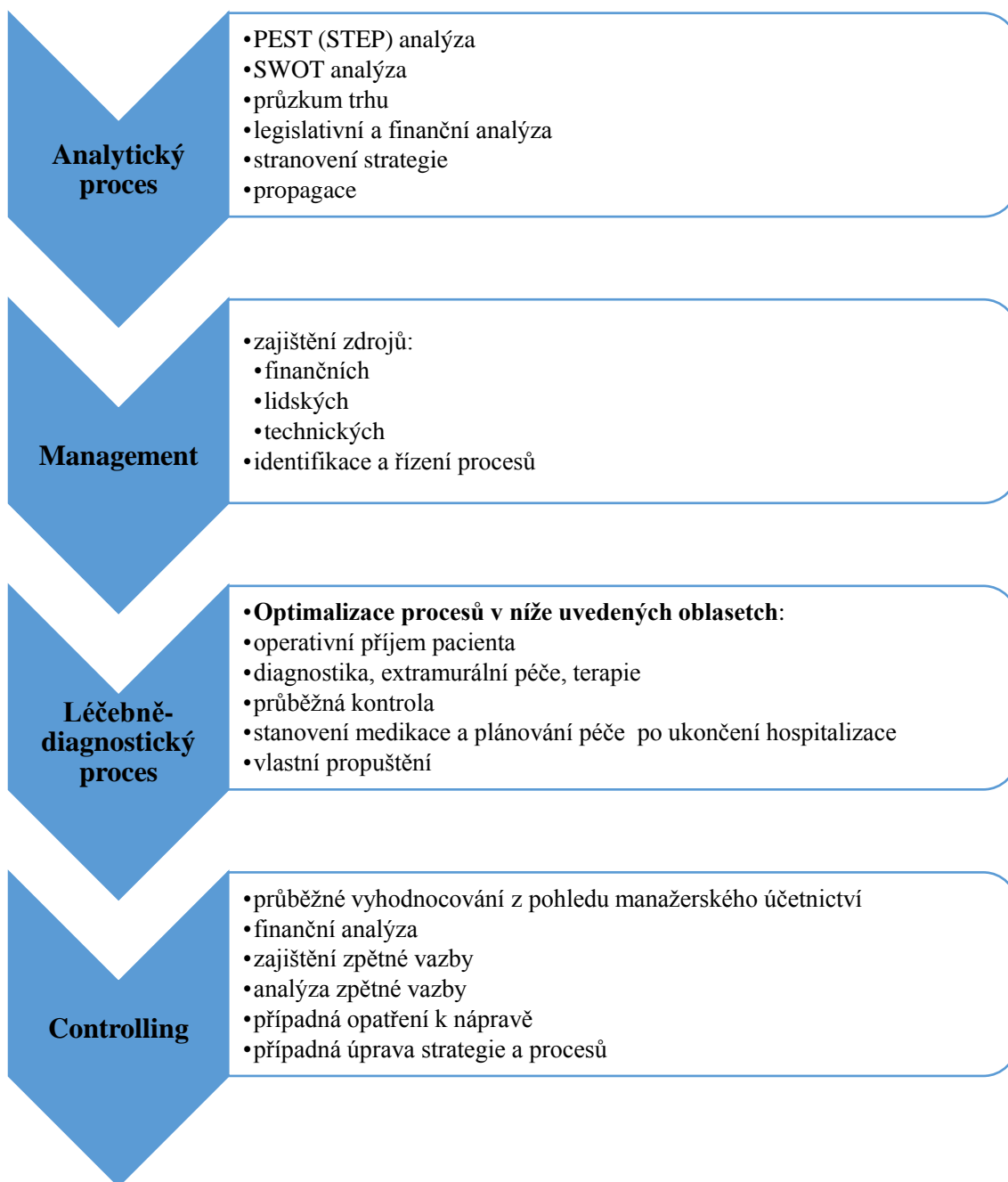
Tabulka 17 zaznamenává přehled vykázané hospitalizační péče za rok 2012 až 2016. Jedná se konkrétně o počty případů, které se v jednotlivých letech příliš neliší. Dále se jedná o CMI (case mix index) - znázorňuje průměrnou ekonomickou i klinickou náročnost léčby jednoho hospitalizačního případu ve srovnání s průměrem za celou republiku.



Graf 1 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče v Kč

8. Zavedení controllingového útvaru ve ZZ

Městská nemocnice a.s. nemá doposud zavedenu pozici controllera, tím pádem ani controllingové oddělení. Po projednání s vedením společnosti, IT vedoucím a členy ekonomického oddělení bylo rozhodnuto, že by zřízení nové pozice controllera přispělo k zefektivnění procesů v organizaci. K tomuto rozhodnutí posloužil i následující obrázek 10, který jsme vytvořili spolu s ekonomkou a vedoucím IT oddělení. Ze schématu je patrný možný přínos controllera v jednotlivých uvedených oblastech.

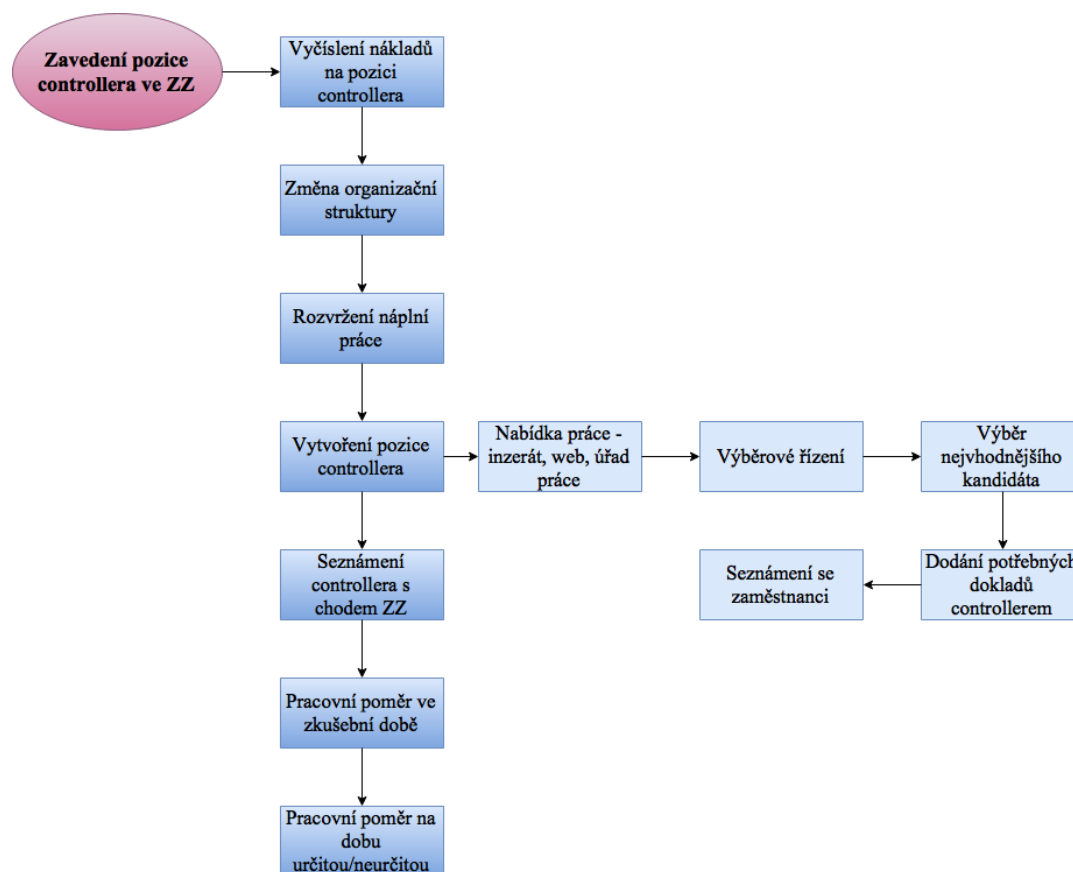


Obrázek 10 Proces zdravotnického zařízení

Nejprve je důležité pomocí kalkulace vyčíslit náklady na pozici controllera, zda by bylo vytvoření pozice controllera v organizaci pro nemocnici nákladově efektivní. Jelikož se jedná o dalšího pracovníka, je potřeba uvažovat náklady jednorázové, ve kterých jsou zahrnuty náklady na osobní počítač, telefon, stůl, atd. a náklady pravidelné, které zahrnují mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění. Po sečtení těchto nákladů je potřeba zvážit a projednat, zda je zdravotnické zařízení schopné tyto náklady vynaložit.

Dále je potřeba změnit organizační strukturu ZZ. Je potřeba controllera zařadit na takové místo v organizační struktuře, kde bude nejvíce produktivní. S tím souvisí následující etapa a to rozvržení náplní práce. Každý pracovník má stanovenou náplň práce, kterou vykonává. Controller bude nejvíce spolupracovat s ekonomkou zdravotnického zařízení, vzhledem k jejímu vysokému současnému pracovnímu vytížení.

Poté je třeba vytvořit samotnou pozici controllera. Vzhledem k tomu, že se jedná o městskou nemocnici, není potřeba zavádět celé controllingové oddělení. Postačí pouze obsadit pozici controllera. Po vybrání kandidáta na pozici controllera bude seznámen s chodem nemocnice. Následně bude s pracovníkem uzavřen pracovní poměr. Při uzavření pracovního poměru (buď na dobu určitou, nebo neurčitou) bude sjednána zkušební doba v zákonné lhůtě.



Obrázek 11 Procesní mapa – Zavedení controllingového útvaru ve ZZ

8.1 Náklady na pozici controllera

Náklady na novou pozici controllera zahrnují veškeré náklady, které jsou spojeny se zavedením kvalifikované pozice controllera. Jedná se o jednorázové náklady, které je potřeba vynaložit na vybavení, které bude controller potřebovat k vykonávání své práce. Dále budou vynakládány pravidelné náklady, ve kterých jsou zahrnuty mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění, které bude za controllera zdravotnickým zařízením odváděno a také náklady na provoz kanceláře.

Tabulka 18 Náklady na pozici controllera

Položka	Náklady v Kč
Jednorázové náklady	
Osobní počítač	30 000
Telefon	7 000
Tiskárna	12 000
Příslušenství	5 000
Vybavení kanceláře	6 000
Celkem	60 000
Pravidelné náklady	
Mzdové náklady	32 000
Sociální a zdravotní pojištění	10 880
Provoz kanceláře	3 000
Celkem	45 880

V tabulce 18 jsou shrnuty jednotlivé nákladové položky, se kterými je nutno počítat při zavádění pozice controllera. Jednorázové náklady zahrnují náklady na vybavení, které je potřeba pro práci controllera. Tyto náklady činí 60 000 Kč. Pravidelné náklady činí 45 880 Kč. Tyto náklady musí zdravotnické zařízení vynakládat pravidelně každý měsíc. Na pozici controllera bude tedy první měsíc vynaloženo 105 880 Kč a každý následující měsíc 45 880 Kč.

8.2 Změna organizační struktury

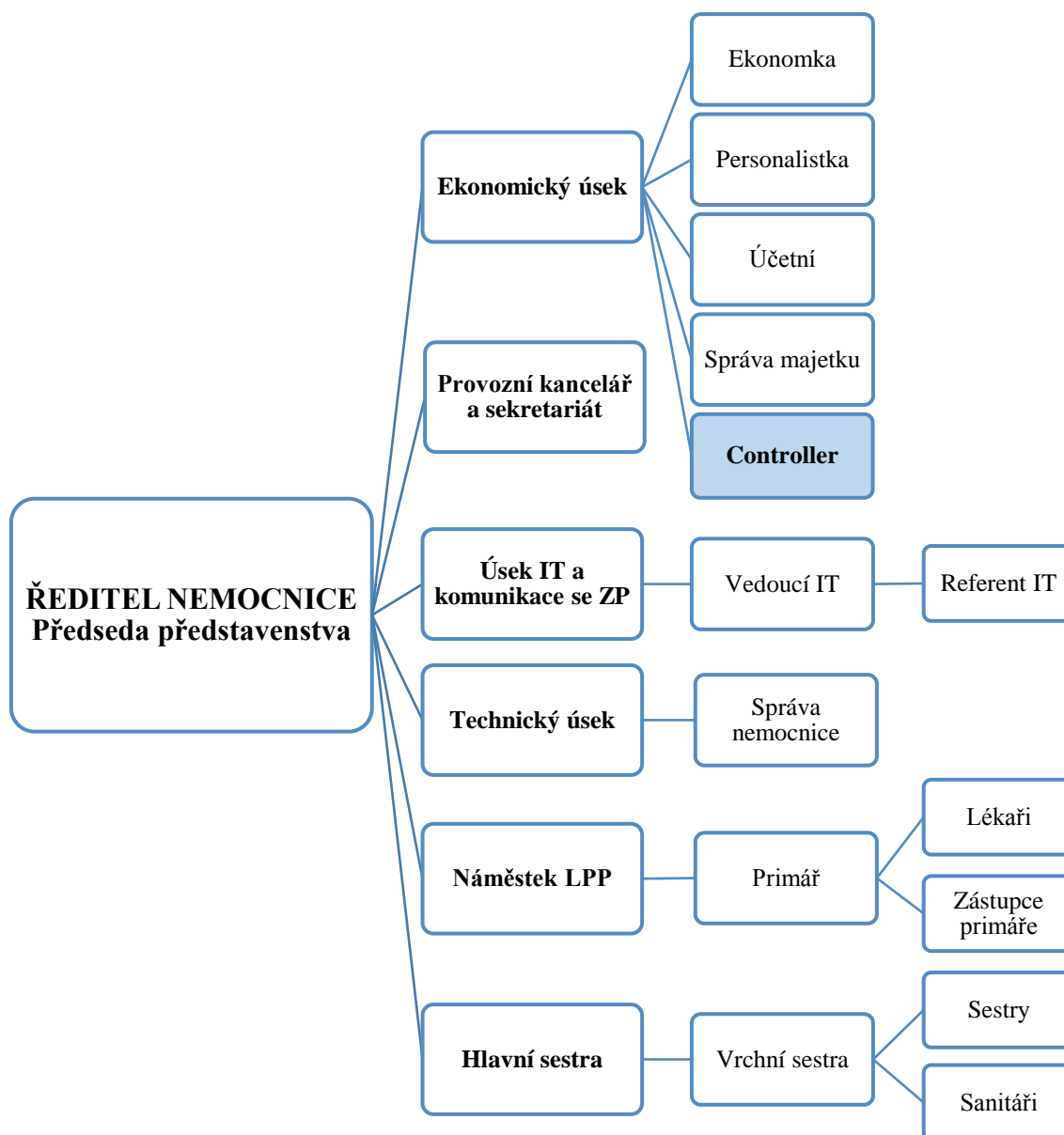
Liniový typ organizační struktury zůstane zachován. Tento typ organizační struktury je pro Městskou nemocnici a.s. nejvhodnější, jelikož má jediného odpovědného nadřízeného – ředitele nemocnice. Vztahy a jednotlivé pozice nadřízenosti a podřízenosti jsou jasně vymezeny. Jedná se o jednu ze základních organizačních struktur.

Předností tohoto typu organizační struktury jsou jasně vymezené kompetence každého pracovníka, jednoznačné vazby mezi nadřízenými a podřízenými a co je nejdůležitější, přehledné a relativně krátké řetězce informačních vazeb. Toto je velkou výhodou u daného zdravotnického zařízení vzhledem k jeho velikosti. Pracovníci si mezi sebou mohou předávat důležité informace ve velmi krátké době, což přispívá k rychlému jednání.

Bylo by vhodné, aby byl controller v organizační struktuře zařazen do ekonomického úseku. Jak již bylo zmíněno, ekonomka s ním bude úzce spolupracovat. Na druhé straně je také podstatné, aby byl přímo podřízen řediteli nemocnice a mohl mu předávat důležité změny a rozhodnutí. Mohl s ním projednávat různé plány a návrhy.

Vzhledem k tomu, že v současné době zdravotnické zařízení nemá pozici controllera, proběhne změna v organizační struktuře. Controller zaujme pozici v ekonomickém úseku, kde bude spolupracovat s ostatními pracovníky tohoto úseku.

Ekonomické oddělení zdravotnického zařízení by se tímto rozšířilo o dalšího pracovníka na pozici controllera. Zařazení controllera do chodu nemocnice by proto bylo ideální. Controller by měl úzce spolupracovat jak s pracovníky ekonomického oddělení, tak s vedoucím nemocnice, aby byl informován o vývoji jednotlivých finančních i nefinančních ukazatelů ZZ. Controller by měl podávat cenné rady pro řízení a efektivní chod celého zdravotnického zařízení. Měl by být tím, kdo bude schopen podat veškeré informace o vývoji nejrůznějších ekonomických, ale i neekonomických ukazatelů, včetně jejich predikce do budoucnosti.



Obrázek 12 Změna organizační struktury zdravotnického zařízení

8.3 Rozvržení náplní práce

Vzhledem k tomu, že byla pozice controllera zařazena do ekonomického úseku, jsou v tabulce 19 rozepsány pouze náplně práce jednotlivých pracovníků tohoto úseku. Pracovnícím, které se zabývají správou majetku a účetnictvím, bude ponechána veškerá práce, kterou doposud vykonávaly. Ke změně dojde u ekonomky, kde část její práce převezme nový pracovník, controller a bude s ní úzce spolupracovat.

Controller se bude s ekonomkou spolupodílet na rozpočtování a sestavování plánů a rozpočtů. Sestavené plány a rozpočty statisticky zpracuje a předá nadřízenému – řediteli nemocnice, stejně tak jako zpracované ekonomické a interní ukazatele zdravotnického zařízení. Controller je odpovědný za sestavení a přípravu podkladů pro včasné rozhodování vedení. Je spoluodpovědný za dosažení stanoveného cíle.

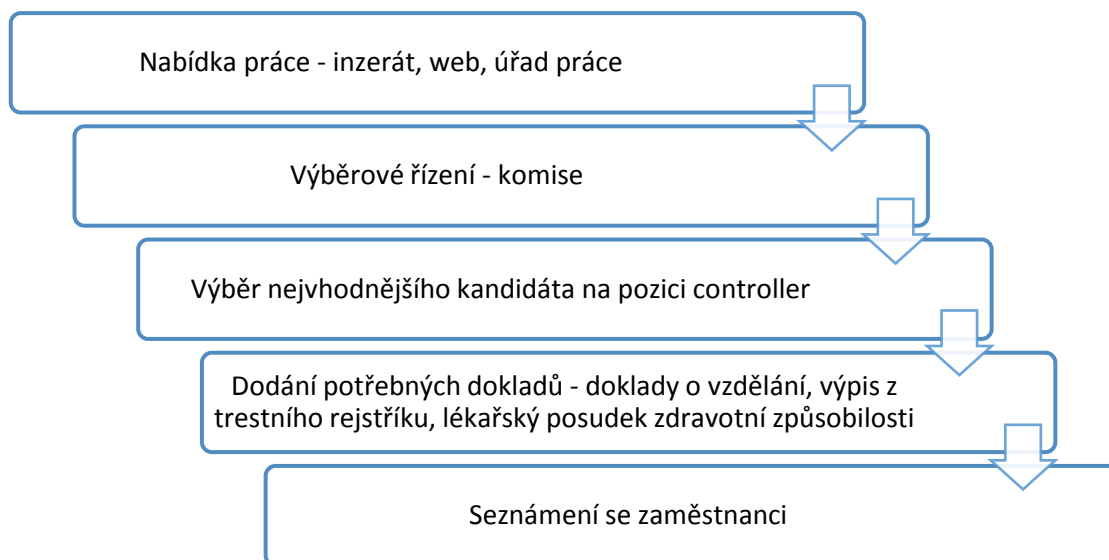
Tabulka 19 Rozvržení náplní práce na jednotlivých výše zmiňovaných pozicích

Správa majetku	<ul style="list-style-type: none">• Evidence majetku• Skladové hospodářství• Účtování majetku
Účetní	<ul style="list-style-type: none">• Inventarizační činnost• Vedení pokladny
Ekonomka	<ul style="list-style-type: none">• Metodická činnost• Kontrolní činnost na účetnictví• Zpracování finančního hlášení a rozborů• Rozpočtování ve spolupráci s controllerem• Sestavování plánů a rozpočtů (informovanost vedení, statistika) ve spolupráci s controllerem
Controller	<ul style="list-style-type: none">• Transparentnost financí a procesu, strategie a výsledku• Koordinace dílčích cílů a plánů• Organizace vnitropodnikového výkaznictví se zaměřením na budoucnost• Plánování, řízení a kontrola• Vytváření běžných a speciálních analýz• Analýza vykazovaných výkonů jednotlivých oddělení• Správa využívání finančních zdrojů• Zpracování ekonomických ukazatelů• Zpracování interních ukazatelů ZZ

8.4 Vytvoření pozice controllera a seznámení s chodem ZZ

Vytvoření pozice controllera bude probíhat standardním způsobem. Nejprve se nabídka práce zveřejní pomocí inzerátu, webu případně na úřadu práce. Poté proběhne výběrové řízení u komise, kde zasedá ředitel zdravotnického zařízení spolu s dalšími členy komise a ta vybere nejvhodnějšího kandidáta pro tuto pozici. Kandidát, který bude vybrán, poskytne potřebné doklady – doklad o vzdělání, výpis z trestního rejstříku, lékařský posudek zdravotní způsobilosti, atd. Následně proběhne seznámení se zaměstnanci a chodem zdravotnického zařízení s pracovníci z personálního oddělení.

Požadavky na pozici controllera – orientace ve zdravotnictví, znalost chodu zdravotnického zařízení, znalost legislativy platné ve zdravotnictví – zejména oblast s vazbou na ZP, znalost práce s PC (excel, word, práce s NIS), komunikativnost, flexibilita, základní orientace v účetnictví výhodou.



Obrázek 13 Procesní mapa - Vytvoření pozice controllera

8.5 Pracovní poměr

S kandidátem, který uspěl u výběrového řízení, bude následně uzavřen smluvní vztah. Obě strany se dohodnou na podmínkách, za kterých společně vstoupí do společného pracovního svazku. Zaměstnanec bude seznámen se všemi náležitostmi, které se pracovního poměru týkají. Smluvní vztah musí mít písemnou formu, jinak by byl neplatný. Zaměstnanec se tímto zavazuje, že bude vykonávat svou práci podle nejlepšího vědomí a svědomí, za předem sjednanou mzdu. Pracovní smlouva bude nejprve sjednána na dobu určitou s tříměsíční zkušební dobou. Podle toho, jak bude zaměstnanec vykonávat svou práci, mu může být smlouva prodloužena na dobu neurčitou.

9. Operativní controlling v ZZ

Městská nemocnice a.s. je malé zdravotnické zařízení, které nemá zavedeno controllingové oddělení ani samostatnou pozici controllera. Operativní controlling se orientuje na budoucnost v rámci jednoho roku až tří let. Jedná se o zaměření na interní prostředí, nikoliv externí. Vzhledem k tomu, že se zdravotnické zařízení převážně zaměřuje na krátkodobé cíle, bylo by jeho zavedení optimální.

Mezi nejdůležitější části operativního controllingu patří plánování, kontrola a reporting. Nový pracovník, controller bude mít na starosti sestavování plánů, které bude předkládat řediteli nemocnice, porovnávání plánů se skutečností, identifikování případných odchylek od stanovených plánů. Následně bude vzniklé odchylky konzultovat s ředitelem nemocnice a bude se snažit najít nejlepší řešení, jak odchylky odstranit a pokud to bude možné, jak se jim pro příště vyvarovat.

9.1 Plánování

Plánování patří mezi jednu z nejdůležitějších částí operativního controllingu. Controller se zde bude zaměřovat na sestavování plánů, porovnávání plánů se skutečností a identifikování odchylek od stanovených plánů.

Při sestavování plánů musí controller dbát na to, aby byly plánované hodnoty reálné a dosažitelné. Pokud by tomu tak nebylo, plán by neměl pro zdravotnické zařízení žádný smysl. Je tedy důležité tvorbě plánu věnovat pozornost, aby byl smysluplný. Platnost plánu končí sestaveným novým plánem.

Controller bude sestavovat tabulky pro absolutní a vybrané poměrové ukazatele. U absolutních ukazatelů bude počítat horizontální a vertikální analýzu. Poměrové ukazatele byly zvoleny tak, aby měly pro zdravotnické zařízení vypovídací hodnotu a dokázaly mu pomoci v hledání problémových oblastí. Dále bude sestavovat finanční plán a porovnávat ho se skutečnými hodnotami. Bude identifikovat odchylky a hledat opatření, jak tyto odchylky odstranit. Dále se zaměří na vývoj hospodářského výsledku. Bude sestavovat tabulky pro přehled nákladů a výnosů jednotlivých oddělení. Potřebné podklady pro zpracování bude získávat od primářů jednotlivých oddělení. S nimi bude také projednávat případné výkyvy, které by nastaly.

9.1.1 Absolutní ukazatele

Absolutní ukazatele neboli ukazatele stavové patří mezi základní metody finanční analýzy. Pro zdravotnické zařízení přináší informaci, která se týká rozsahu podnikových aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Horizontální analýza slouží k analýze vývojových trendů a sleduje změny jednotlivých položek v průběhu několika let. Pro diplomovou práci mi byla poskytnuta data od roku 2012 do roku 2016, proto jsou v této práci změny jednotlivých položek sledovány v rozmezí let 2012-2016. Vertikální analýza slouží k procentnímu rozboru jednotlivých položek a sleduje podíl jednotlivých položek na bilanční sumě.

Pro výpočet horizontální a vertikální analýzy jsem využila data z rozvahy a výsledku zisku a ztráty (výsledovky). Od roku 2016 došlo ke změně výsledovky. Na zdravotnické zařízení to nemá nijak závažný dopad, jelikož pro běžnou práci využívají obraty výsledkových účtů nikoli výsledovku. Je to z toho důvodu, že se zde nachází i položky týkající se vnitroučetnictví. Zdravotnické zařízení využívá výsledovku pouze pro měsíční závěrku, která se každý měsíc tiskne. Co se změn týče, tak se změnilo názvosloví některých účtů a je jiná struktura. Dříve byla výsledovka přehlednější, je tedy potřeba si zvyknout na novou strukturu.

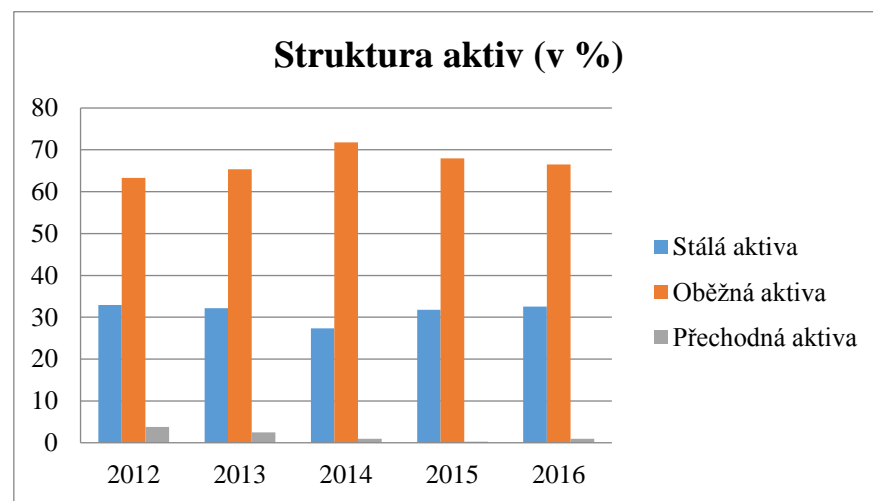
Horizontální analýza

Výpočet horizontální analýzy je proveden pro aktiva, pasiva, náklady a výnosy v letech 2012-2016. V jednotlivých tabulkách je spočteno navýšení v % vždy pro dva po sobě jdoucí roky. Je zde zaznamenáno meziroční porovnání jednotlivých položek.

Jednotlivé položky se porovnávají po řádcích, proto horizontální analýza. Pomoci horizontální analýzy jsou zkoumány změny absolutních ukazatelů a procentní změny jednotlivých položek v čase.

Tabulka 20 Horizontální analýza aktiv v tis. Kč

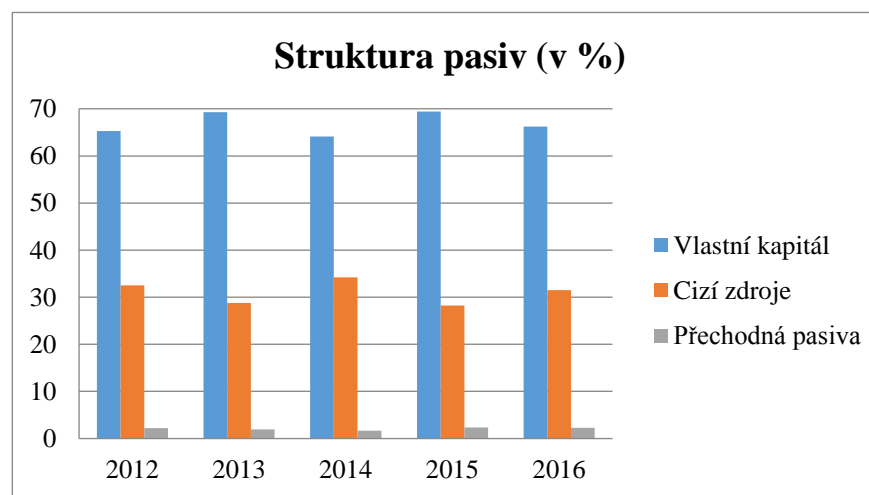
HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA AKTIV (v tis. Kč)												
POLOŽKA	2012	2013	Změna v %	2013	2014	Změna v %	2014	2015	Změna v %	2015	2016	Změna v %
AKTIVA CELKEM	52 018	52 282	0,51	52 282	61 779	18,16	61 779	58 968	-4,55	58 968	61 326	4,00
Dlouhodobý majetek	17 137	16 794	-2,00	16 794	16 867	0,43	16 867	18 760	11,22	18 760	19 958	6,39
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	115	100	115	71	-38,26	71	30	-57,75	30	4	-86,67
Dlouhodobý hmotný majetek	17 137	16 679	-2,67	16 679	16 797	0,71	16 797	18 730	11,51	18 730	19 954	6,53
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Oběžná aktiva	32 911	34 184	3,87	34 184	44 345	29,72	44 345	40 072	-9,64	40 072	40 790	1,79
Zásoby	826	1 217	47,34	1 217	1 222	0,41	1 222	1 322	8,18	1 322	1 600	21,03
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	10 108	11 469	13,46	11 469	18 120	57,99	18 120	15 320	-15,45	15 320	16 102	5,10
Krátkodobý finanční majetek	21 977	21 498	-2,18	21 498	25 003	16,30	25 003	23 431	-6,29	23 431	23 088	-1,46
Časové rozlišení	1 970	1 304	-33,81	1 304	567	-56,52	567	136	-76,01	136	578	325



Graf 2 Struktura aktiv v tis. Kč

Tabulka 21 Horizontální analýza pasiv v tis. Kč

HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA PASIV (v tis. Kč)												
POLOŽKA	2012	2013	Změna v %	2013	2014	Změna v %	2014	2015	Změna v %	2015	2016	Změna v %
PASIVA CELKEM	52 019	52 281	0,50	52 281	61 779	18,17	61 779	58 969	-4,55	58 969	61 326	4,00
Vlastní kapitál	33 944	36 201	6,65	36 201	39 613	9,43	39 613	40 914	3,28	40 914	40 623	-0,71
Základní kapitál	25 135	25 135	0	25 135	25 135	0	25 135	26 035	3,58	26 035	26 485	1,73
Kapitálové fondy	13 831	13 903	0,52	13 903	13 952	0,35	13 952	14 038	0,62	14 038	14 083	0,32
Fondy ze zisku	485	485	0	485	670	38,14	670	525	-21,64	525	679	29,33
Výsledek hospodaření minulých let	-3 411	-5 507	-61,45	-5 507	-3 506	36,34	-3 506	0	100	0	117	0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-2 096	2 186	204,29	2 186	3 362	53,80	3 362	270	-91,97	270	-740	-374,07
Cizí zdroje	16 929	15 047	-11,12	15 047	21 149	40,55	21 149	16 669	-21,18	16 669	19 314	15,87
Rezervy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	859	593	-30,97	593	3 721	527,49	3 721	3 191	-14,24	3 191	2 609	-18,24
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	-10,05	14 454	17 428	20,58	17 428	13 478	-22,66	13 478	16 705	23,94
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Časové rozlišení	1 146	1 033	-9,86	1 033	1 017	-1,55	1 017	1 386	36,28	1 386	1 388	0,14



Graf 3 Struktura pasiv v tis. Kč

Komentář k tabulce 20 a grafu 2:

(horizontální analýza aktiv v tis. Kč a struktura aktiv v %)

Při porovnání celkových aktiv roku 2012 s rokem 2013 je patrný zanedbatelný nárůst činící pouhých 0,51%. Lze tedy říci, že je majetková struktura v letech 2012-2013 přibližně stejná. Pokud však porovnáme celková aktiva roku 2013 s rokem 2014 je zde evidentní navýšení a to o 18,16%. K tomuto navýšení došlo na základě zvýšených oběžných aktiv, konkrétně krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku. Při porovnání celkových aktiv roku 2014 s rokem 2015 došlo k mírnému poklesu, o 4,55% z důvodu snížení již zmiňovaných položek. V roce 2016 došlo k navýšení o 4% oproti předcházejícímu roku. V tomto roce došlo k navýšení dlouhodobého hmotného majetku a krátkodobých pohledávek. Od roku 2014 je majetková struktura o něco vyšší než v předcházejících letech.

V grafu 2 je přehledně znázorněna struktura aktiv zdravotnického zařízení v %. Stálá aktiva se pohybují okolo 30%. Většina aktiv je tvořena oběžnými aktivy, což je způsobeno již zmíněnými vysokými krátkodobými pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem. Tato aktiva se pohybují okolo 65%. Poslední část aktiv, tvoří aktiva přechodná. Ta se pohybují v rozmezí 0,25-4%.

Komentář k tabulce 21 a grafu 3:

(horizontální analýza pasiv v tis. Kč a struktura pasiv v %)

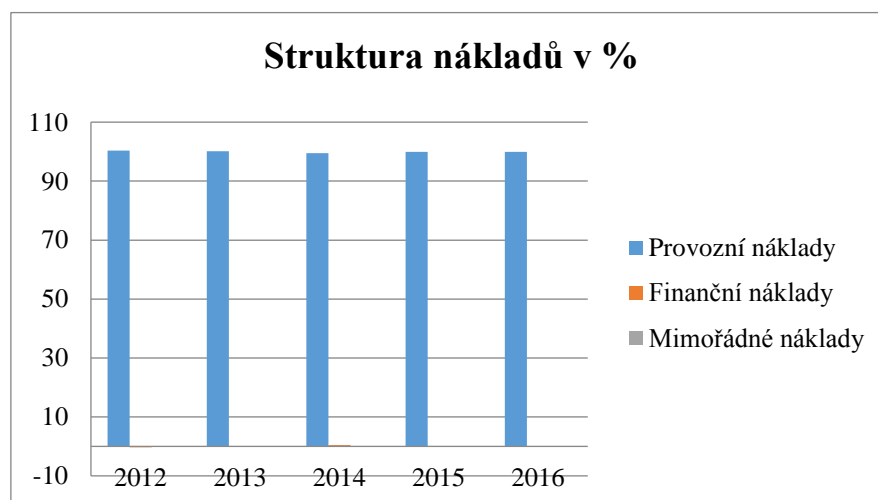
Položka vlastního kapitálu byla v roce 2013 navýšena o 6,65% oproti roku 2012. Vlastní kapitál dosahoval navýšení v porovnání mezi jednotlivými roky až do roku 2015. V roce 2016 došlo k nepatrnému snížení, o 0,71%. Položka cizích zdrojů byla snížena o 11,12% v roce 2013 oproti roku 2012. Tato položka byla v následujícím roce, tedy v roce 2014 navýšena o 40,55% oproti roku předchozímu. K tomu navýšení došlo z důvodu vysokých dlouhodobých závazků. V roce 2015 došlo ke snížení, a to o necelých 23%. V roce 2016 se cizí zdroje opět navýšily.

Z grafu 3 je patrné, že největší část struktury pasiv zdravotnického zařízení tvoří vlastní kapitál, který se pohybuje okolo 65% celkových pasiv. Kolem 32% zaujímají cizí zdroje a nepatrnou část tvoří přechodná pasiva.

Jak již bylo zmíněno v předchozí tabulce, od roku 2012 dochází k postupnému nárůstu vlastního kapitálu. Pro zdravotnické zařízení je tato situace velice výhodná, jelikož využívá převážně vlastní zdroje na úkor zdrojů cizích.

Tabulka 22 Horizontální analýza nákladů v tis. Kč

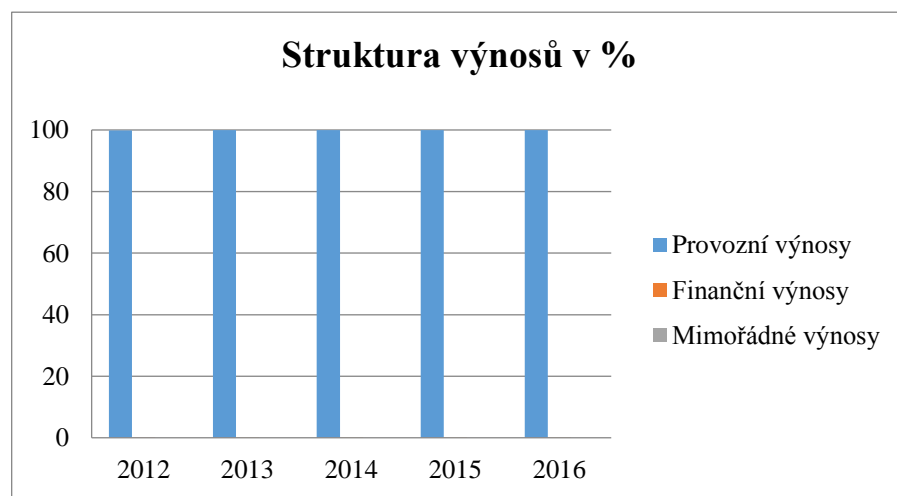
HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ (v tis. Kč)												
POLOŽKA	2012	2013	Změna v %	2013	2014	Změna v %	2014	2015	Změna v %	2015	2016	Změna v %
NÁKLADY CELKEM	134 083	133 264	-0,61	133 264	139 058	4,35	139 058	141 152	1,51	141 152	147 215	4,30
Provozní náklady	134 508	133 492	-0,76	133 492	138 408	3,68	138 408	141 004	1,88	141 004	147 119	4,34
Náklady na prodané zboží	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Výkonová spotřeba	53 880	46 486	-13,72	46 486	48 113	3,50	48 113	46 684	-2,97	46 684	46 007	-1,45
Osobní náklady	82 455	81 990	-0,56	81 990	85 430	4,20	85 430	89 434	4,69	89 434	95 825	7,15
Daně a poplatky	46	38	-17,39	38	58	52,63	58	47	-18,97	47	46	-2,13
Odpisy DNM a DHM	1 574	1 446	-8,13	1 446	1 414	-2,21	1 414	1 478	4,53	1 478	1 659	12,25
Zůstatková cena prodaného DM a majetku	2	2	0	2	1	-50	1	0	-100	0	0	-
Změna stavu rezerv	-6 603	138	102,09	138	-200	-244,93	-200	0	100	0	0	-
Ostatní provozní náklady	3 154	3 392	7,55	3 392	3 592	5,90	3 592	3 361	-6,43	3 361	3 582	6,58
Finanční náklady	-425	-228	46,35	-228	650	385,09	650	148	-77,23	148	96	-35,14
Nákladové úroky	0	0	-	0	0	-	0	82	-	82	65	-20,73
Ostatní finanční náklady	41	39	-4,88	39	31	-20,51	31	32	3,23	32	31	-3,13
Daň z příjmů za běžnou činnost - odložená	-466	-267	42,70	-267	619	331,84	619	34	-94,51	34	0	-100
Mimořádné náklady	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-



Graf 4 Struktura nákladů v %

Tabulka 23 Horizontální analýza výnosů v tis. Kč

HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝNOSŮ (v tis. Kč)												
POLOŽKA	2012	2013	Změna v %	2013	2014	Změna v %	2014	2015	Změna v %	2015	2016	Změna v %
VÝNOSY CELKEM	131 987	135 450	2,62	135 450	142 420	5,15	142 420	141 422	-0,70	141 422	146 368	3,50
Provozní výnosy	131 813	135 360	2,69	135 360	142 335	5,15	142 335	141 375	-0,67	141 375	146 336	3,51
Tržby za zboží	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Výkony	116 764	115 959	-0,69	115 959	129 246	11,46	129 246	130 146	0,70	130 146	134 404	3,27
Tržby z prodeje DM a materiálu	1	23	2200	23	36	56,52	36	2	-94,44	2	12	500
Ostatní provozní výnosy	15 048	19 378	28,77	19 378	13 053	-32,64	13 053	11 227	-13,99	11 227	11 920	6,17
Finanční výnosy	174	90	-48,28	90	85	-5,56	85	47	-44,71	47	32	-31,91
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Výnosy z DFM	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Výnosy z KFM	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Výnosové úroky	174	90	-48,28	90	85	-5,56	85	47	-44,71	47	32	-31,91
Ostatní finanční výnosy	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
Mimořádné výnosy	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-



Graf 5 Struktura výnosů v %

Komentář k tabulce 22 a grafu 4:

(horizontální analýza nákladů v tis. Kč a struktura nákladů v%)

Z tabulky 22 je patrné, že v roce 2013 došlo ke snížení celkových nákladů o 0,61% oproti roku 2012. Od roku 2013 dochází každým rokem k navýšení celkových nákladů vzhledem k předcházejícím letem. K tomuto nárůstu dochází z důvodu zvyšování osobních nákladů, které se řadí do provozních nákladů. Tato položka tvoří nejvýznamnější část celkových nákladů. Výkonová spotřeba má až na rok 2014 snižující se tendenci. Vzhledem k tomu, že není tento pokles příliš značný, nemá vliv na zvyšující se celkové náklady. Finanční náklady tvoří zanedbatelnou část, jelikož se pohybují v rámci stovek tisíc Kč. V roce 2013 došlo k navýšení těchto nákladů o 46,35%. V následujícím roce bylo navýšení o 385,09% vzhledem k roku 2013. Toto navýšení bylo způsobeno z důvodu vyšší daně z příjmu za běžnou činnost. Od roku 2014 se finanční náklady postupně snižovaly.

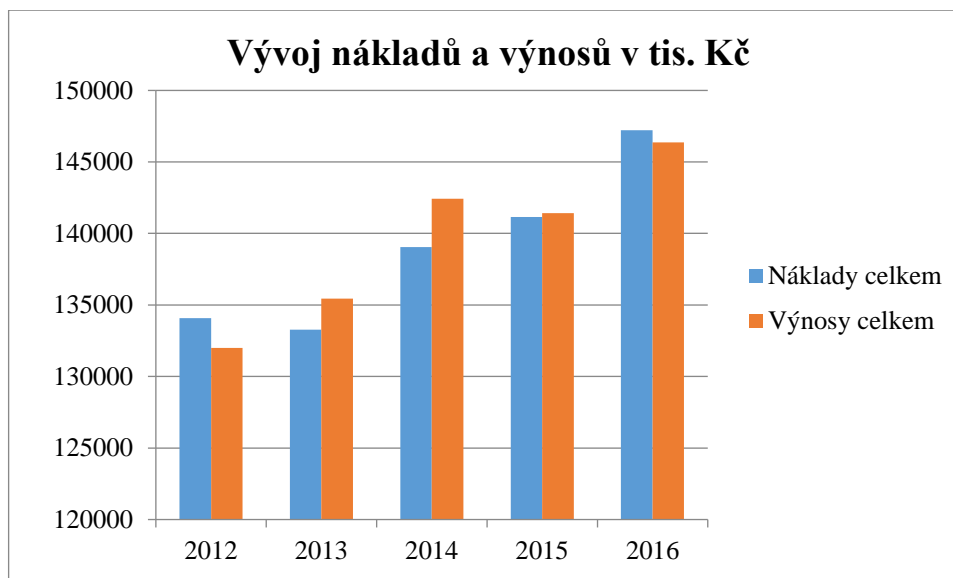
Graf 4 znázorňuje strukturu nákladů v % od roku 2012 do roku 2016. Celkové náklady jsou tvořeny z provozních, finančních a mimořádných nákladů. Z tohoto grafu je patrné, že provozní náklady tvoří největší část celkových nákladů. V roce 2012 a 2013 tyto náklady převyšují náklady celkové. V roce 2012 převyšují o 0,32% a v roce 2013 o 0,17%. Finanční náklady jsou ale v těchto letech v záporných hodnotách a díky tomu dorovnávají celkové náklady do 100%. Provozní náklady jsou od roku 2014 tvořeny více jak 99% celkových nákladů. Náklady mimořádné jsou nulové.

Komentář k tabulce 23 a grafu 5:

(horizontální analýza výnosů v tis. Kč a struktura výnosů v %)

V tabulce 23 je vypočtena horizontální analýza výnosů. Z této tabulky je zřejmé, že celkové výnosy do roku 2014 rostou. V roce 2015 došlo ke snížení o 0,7% oproti roku 2014. V roce 2016 došlo opět k navýšení celkových výnosů a to o 3,5% vzhledem k roku 2015. K tomuto nárůstu došlo díky provedení většího počtu výkonů. Největší část celkových výnosů tvoří provozní výnosy, které jsou tvořeny převážně provedenými výkony. Největší nárůst výkonů byl zaznamenán v roce 2014, kdy došlo k nárůstu o 11,46% oproti roku 2013. Finanční výnosy mají postupně snižující se tendenci. Zdravotnické zařízení má tedy výnosy hlavně z výnosů provozních.

Graf 5 znázorňuje strukturu výnosů v %. V tomto grafu je vidět, že jsou celkové náklady tvořeny z převážné části z provozních výnosů. Tyto výnosy jsou v jednotlivých letech tvořeny přes 99,9%. Zbytek výnosů tvoří výnosy finanční, jelikož výnosy mimořádné jsou nulové.



Graf 6 Vývoj nákladů a výnosů v tis. Kč

V grafu 6 je zaznamenán vývoj celkových nákladů a výnosů v tis. Kč od roku 2012 do roku 2016. Z grafu je patrné, že celkové náklady od roku 2013 postupně rostou a to z důvodu zvyšujících se osobních nákladů. V roce 2013 až 2015 celkové výnosy převyšují náklady, což je optimální stav pro zdravotnické zařízení. V roce 2012 jsou celkové náklady vyšší než celkové výnosy z důvodu vysoké výkonové spotřeby. V roce 2016 jsou celkové náklady vyšší z důvodu navýšení osobních nákladů o 7,15% oproti roku 2015.

Vertikální analýza

Vertikální analýza je vypočtena pro aktiva, pasiva, náklady a výnosy za rok 2012-2016. V jednotlivých tabulkách je procentuálně zohledněno, jaký mají podíl jednotlivé položky na položkách celkových. Jako základ pro procentní vyjádření dané položky je brána velikost celkových aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Dále jsou také v jednotlivých tabulkách jako základ brány hlavní položky, ze kterých se skládají položky celkové.

Vertikální analýza umožňuje zkoumat strukturu aktiv a pasiv a také nákladů a výnosů. Ve zdravotnickém zařízení, stejně tak i v jiném podniku, je vertikální analýza schopna upozornit na problémové oblasti, které by bylo následně potřeba podrobněji řešit.

Tabulka 24 Vertikální analýza aktiv v tis. Kč

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA AKTIV (v tis. Kč)															
POLOŽKA	2012	%		2013	%		2014	%		2015	%		2016	%	
		k AC	k DM a OA		k AC	k DM a OA		k AC	k DM a OA		k AC	k DM a OA			
AKTIVA CELKEM (AC)	52 018	100	-	52 282	100	-	61 779	100	-	58 968	100	-	61 326	100	-
Dlouhodobý majetek (DM)	17 137	32,94	100	16 794	32,12	100	16 867	27,30	100	18 760	31,81	100	19 958	32,54	100
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	115	0,22	0,68	71	0,11	0,42	30	0,05	0,16	4	0,01	0,02
Dlouhodobý hmotný majetek	17 137	32,94	100	16 679	31,90	99,32	16 797	27,19	99,58	18 730	31,76	99,84	19 954	32,54	99,98
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Oběžná aktiva (OA)	32 911	63,27	100	34 184	65,38	100	44 345	71,78	100	40 072	67,96	100	40 790	66,51	100
Zásoby	826	1,59	2,51	1 217	2,33	3,56	1 222	1,98	2,76	1 322	2,24	3,30	1 600	2,61	3,92
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	10 108	19,43	30,71	11 469	21,94	33,55	18 120	29,33	40,86	15 320	25,98	38,23	16 102	26,26	39,48
Krátkodobý finanční majetek	21 977	42,25	66,78	21 498	41,12	62,89	25 003	40,47	56,38	23 431	39,74	58,47	23 088	37,65	56,60
Časové rozlišení	1 970	3,79	-	1 304	2,49	-	567	0,92	-	136	0,23	-	578	0,94	-

Tabulka 25 Vertikální analýza pasiv v tis. Kč

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA PASIV (v tis. Kč)															
POLOŽKA	2012	%		2013	%		2014	%		2015	%		2016	%	
		k PC	k VK a CZ		k PC	k VK a CZ		k PC	k VK a CZ		k PC	k VK a CZ			
PASIVA CELKEM (PC)	52 019	100	-	52 281	100	-	61 779	100	-	58 969	100	-	61 326	100	-
Vlastní kapitál (VK)	33 944	65,25	100	36 201	69,24	100	39 613	64,12	100	40 914	69,38	100	40 623	66,24	100
Základní kapitál	25 135	48,32	74,05	25 135	48,08	69,43	25 135	40,69	63,45	26 035	44,15	63,63	26 485	43,19	65,20
Kapitálové fondy	13 831	26,59	40,75	13 903	26,59	38,41	13 952	22,58	35,22	14 038	23,81	34,31	14 083	22,96	34,67
Fondy ze zisku	485	0,93	1,43	485	0,93	1,34	670	1,08	1,69	525	0,89	1,28	679	1,11	1,67
Výsledek hospodaření minulých let	-3 411	-6,56	-10,05	-5 507	-10,53	-15,21	-3 506	-5,68	-8,85	0	0	0	117	0,19	0,29
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-2 096	-4,03	-6,17	2 186	4,18	6,04	3 362	5,44	8,49	270	0,46	0,66	-740	-1,21	-1,82
Cizí zdroje (CZ)	16 929	32,54	100	15 047	28,78	100	21 149	34,23	100	16 669	28,27	100	19 314	31,49	100
Rezervy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	859	1,65	5,07	593	1,13	3,94	3 721	6,02	17,59	3 191	5,41	19,14	2 609	4,25	13,51
Krátkodobé závazky	16 069	30,89	94,92	14 454	27,65	96,06	17 428	28,21	82,41	13 478	22,86	80,86	16 705	27,24	86,49
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Časové rozlišení	1 146	2,20	-	1 033	1,98	-	1 017	1,65	-	1 386	2,35	-	1 388	2,26	-

Komentář k tabulce 24 a 25:

(vertikální analýza aktiv a pasiv v tis. Kč)

V tabulce 24 je vypočtena vertikální analýza aktiv. V této tabulce je zohledněno, kolik % tvoří jednotlivé položky celková aktiva. Dále je zde zaznamenáno, z kolika % je tvořen dlouhodobý majetek a oběžná aktiva. Největší část celkových aktiv tvoří oběžná aktiva, která se v jednotlivých letech pohybují kolem cca 65%. Položka oběžných aktiv je v roce 2014 nejvyšší za celé sledované období, 71,78%. K tomuto navýšení došlo z důvodu vyšších krátkodobých pohledávek ve srovnání s ostatními roky. Dlouhodobý majetek se na celkových aktivech podílí kolem cca 31%. Časové rozlišení představuje jen malou část celkových aktiv. V roce 2012 tvoří 3,79%, v roce 2013 2,49% a v následujících letech tvoří pouze necelé jedno procento. U vypočtené vertikální analýzy aktiv, kde je brán jako základ pro procentní vyjádření dlouhodobý majetek, je patrné, že největší část dlouhodobého majetku tvoří dlouhodobý hmotný majetek. V roce 2012 tato položka tvoří celkový dlouhodobý majetek. V letech následujících převyšuje 99% a zbytek tvoří dlouhodobý nehmotný majetek. Oběžný majetek je převážně tvořen z krátkodobého finančního majetku. V roce 2012 a 2013 zaujímá více než 60%, v letech následujících je tato položka o něco nižší a zaujímá přes 50%. Krátkodobé pohledávky tvoří cca 35% oběžných aktiv a zásoby se vůči oběžným aktivům pohybují v rozmezí 2,5-4%.

V tabulce 25 je vypočtena vertikální analýza pasiv. Jako základ pro procentní vyjádření je zde brána položka celkových pasiv a následně vlastní kapitál a cizí zdroje. Kolem 67% tvoří vlastní kapitál, cca 30% cizí zdroje a zbytek tvoří časové rozlišení. Vlastní kapitál je nejvyšší v roce 2015, 69,38%. Z tabulky je tedy jednoznačné, že vlastní kapitál převyšuje cizí zdroje a to za celé sledované období. Vlastní kapitál je z největší části tvořen základním kapitálem a dále kapitálovými fondy. Základní kapitál byl nejvyšší v roce 2012, kde tvořil 74,05%, od té doby má postupně snižující se tendenci. Cizí zdroje jsou z největší části tvořeny krátkodobými závazky. V roce 2013 byly nejvyšší, 96,06% a v roce 2015 nejnižší a činily 80,86%. Dlouhodobé závazky tvoří zbytek cizích zdrojů.

Tabulka 26 Vertikální analýza nákladů v tis. Kč

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ (v tis. Kč)															
POLOŽKA	2012	%		2013	%		2014	%		2015	%		2016	%	
		k NC	k PN a FN		k NC	k PN a FN		k NC	k PN a FN		k NC	k PN a FN		k NC	k PN a FN
NÁKLADY CELKEM (NC)	134 083	100	-	133 264	100	-	139 058	100	-	141 152	100	-	147 215	100	-
Provozní náklady (PN)	134 508	100,32	100	133 492	100,17	100	138 408	99,53	100	141 004	99,90	100	147 119	99,93	100
Náklady na prodané zboží	0	0	0	0	0	0,00	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výkonová spotřeba	53 880	40,18	40,06	46 486	34,88	34,82	48 113	34,60	34,76	46 684	33,07	33,11	46 007	31,25	31,27
Osobní náklady	82 455	61,50	61,30	81 990	61,52	61,42	85 430	61,43	61,72	89 434	63,36	63,43	95 825	65,09	65,13
Daně a poplatky	46	0	0,03	38	0,03	0,03	58	0,04	0,04	47	0,03	0,03	46	0,03	0,03
Odpisy DNM a DHM	1 574	1,17	1,17	1 446	1,09	1,08	1 414	1,02	1,02	1 478	1,05	1,05	1 659	1,13	1,13
Zůstatková cena prodaného DM a majetku	2	0	0	2	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Změna stavu rezerv	-6 603	-4,92	-4,91	138	0,10	0,10	-200	-0,14	-0,14	0	0	0	0	0	0
Ostatní provozní náklady	3 154	2,35	2,34	3 392	2,55	2,54	3 592	2,58	2,60	3 361	2,38	2,38	3 582	2,43	2,43
Finanční náklady (FN)	-425	-0,32	100	-228	-0,17	100	650	0,47	100	148	0,10	100	96	0,07	100
Nákladové úroky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	82	0,06	55,41	65	0,04	67,71
Ostatní finanční náklady	41	0,03	-9,65	39	0,03	-17,11	31	0,02	4,77	32	0,02	21,62	31	0,02	32,29
Daň z příjmů za běžnou činnost - odložená	-466	-0,35	109,65	-267	-0,20	117,11	619	0,45	95,23	34	0,02	22,97	0	0	0
Mimořádné náklady (MN)	0	0	100	0	0	100	0	0	100	0	0	100	0	0	100

Tabulka 27 Vertikální analýza výnosů v tis. Kč

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA VÝNOSŮ (v tis. Kč)															
POLOŽKA	2012	%		2013	%		2014	%		2015	%		2016	%	
		k VC	k PV a FV		k VC	k PV a FV		k VC	k PV a FV		k VC	k PV a FV		k VC	k PV a FV
VÝNOSY CELKEM (VC)	131 987	100	-	135 450	100	-	142 420	100	-	141 422	100	-	146 368	100	-
Provozní výnosy (PV)	131 813	99,87	100	135 360	99,93	100	142 335	99,94	100	141 375	99,97	100	146 336	99,98	100
Tržby za zboží	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výkony	116 764	88,47	88,58	115 959	85,61	85,67	129 246	90,75	90,80	130 146	92,03	92,06	134 404	91,83	91,85
Tržby z prodeje DM a materiálu	1	0	0	23	0,02	0,02	36	0,03	0,03	2	0	0	12	0,01	0,01
Ostatní provozní výnosy	15 048	11,40	11,42	19 378	14,31	14,32	13 053	9,17	9,17	11 227	7,94	7,94	11 920	8,14	8,15
Finanční výnosy (FV)	174	0,13	100	90	0	100	85	0,06	100	47	0,03	100	32	0,02	100
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výnosy z DFM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výnosy z KFM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Výnosové úroky	174	0,13	100	90	0,07	100	85	0,06	100	47	0,03	100	32	0,02	100
Ostatní finanční výnosy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mimořádné výnosy (MV)	0	0	100	0	0	100	0	0,00	100	0	0	100	0	0	100

Komentář k tabulce 26 a 27:

(vertikální analýza nákladů a výnosů v tis. Kč)

V tabulce 26 je vypočtena vertikální analýza nákladů. Jako základ pro procentní vyjádření je zde brána položka celkových nákladů, následně položka provozních nákladů a finanční náklady. Celkové náklady jsou tvořeny téměř jen z provozních nákladů. V roce 2012 a 2013 činí provozní náklady dokonce přes 100%. Položka finančních nákladů celkové náklady dorovnává do 100%. Je to z toho důvodu, že byla zdravotnickému zařízení vrácena daň z příjmů za běžnou činnost. V letech následujících provozní náklady převyšují 99%. Finanční náklady jsou tedy minimální a náklady mimořádné jsou nulové. Provozní náklady jsou z největší části tvořeny osobními náklady, které mají od roku 2012 postupně zvyšující se tendenci. V roce 2016 zaujímaly 65,13%. Výkonová spotřeba se naopak od roku 2012 snižuje.

Vertikální analýza výnosů je vypočtena v tabulce 27. Pro procentní vyjádření jsou zde brány jako základ celkové výnosy, dále provozní výnosy a finanční výnosy. Celkové výnosy jsou tvořeny z provozních výnosů. Finanční výnosy se na celkových výnosech podílejí méně než jedním procentem a mimořádné výnosy žádné nejsou. Provozní výnosy v jednotlivých letech převyšují 99,8%. Provozní výnosy jsou z největší části tvořeny výkony, které zaujímají kolem 90%. Položka výkonů je nejvyšší v roce 2015 (92,03%), kde jich bylo nejvíce. Zbytek provozních výnosů tvoří ostatní provozní výnosy a tržby z prodeje DM a materiálu. Finanční výnosy jsou v celé své výši tvořeny výnosovými úroky.

9.1.2 Vybrané poměrové ukazatele

Poměrové ukazatele patří stejně tak jako ukazatele absolutní mezi základní nástroje finanční analýzy. Byly vybrány tak, aby dokázaly zdravotnickému zařízení odkrýt problémové oblasti a slabiny. Vždy je třeba mít na mysli cíl, kterého chceme analýzou poměrových ukazatelů dosáhnout. Je důležité, aby existovala vzájemná souvislost mezi jednotlivými položkami, které chceme poměřovat. Pokud by tomu tak nebylo, tak by vypočtené poměrové ukazatele neměly žádnou vypovídací schopnost.

Ukazatele likvidity

Likvidita vyjadřuje schopnost zdravotnického zařízení hradit své finanční závazky. Ukazatele likvidity poměřují to, čím zdravotnické zařízení může platit, s tím, co platit musí. Ukazatele likvidity je třeba chápat jako orientační charakteristiky. Pro budoucí schopnost dostát svým závazkům je pro zdravotnické zařízení nutná důkladná analýza plánu příjmů a výdajů. Je třeba, aby v tomto plánu byly zahrnuty veškeré faktory, které by mohly v budoucnu podstatně ovlivnit příjmovou nebo výdajovou stranu. Důsledné řízení likvidity eliminuje případné finanční problémy, které by mohly být způsobeny nedostatkem finančních prostředků nutných k úhradě závazků.

Tabulka 28 Běžná likvidita

BĚŽNÁ LIKVIDITA					
	2012	2013	2014	2015	2016
Oběžná aktiva	32 911	34 184	44 345	40 072	40 790
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	17 428	13 478	16 705
Běžná likvidita	2,05	2,37	2,54	2,97	2,44

Ukazatel běžné likvidity udává, kolikrát jsou krátkodobé závazky kryty oběžnými aktivy. Doporučená hodnota tohoto ukazatele se obecně doporučuje v rozmezí 1,5 – 2,5. V tabulce 28 je vidět od roku 2012 do roku 2015 postupný nárůst. V roce 2014 a 2015 hodnota tohoto ukazatele převyšuje hodnotu doporučenou a to z důvodu vyšších oběžných aktiv. Lze tedy říci, že zdravotnické zařízení má dostatečné krytí pro výši krátkodobých závazků.

Tabulka 29 Pohotová likvidita

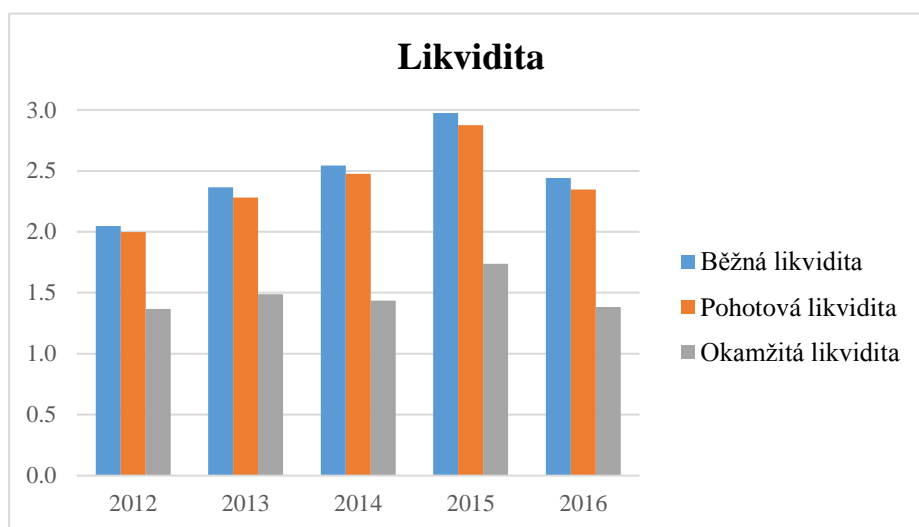
POHOTOVÁ LIKVIDITA					
	2012	2013	2014	2015	2016
Oběžná aktiva	32 911	34 184	44 345	40 072	40 790
Zásoby	826	1 217	1 222	1 322	1 600
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	17 428	13 478	16 705
Pohotová likvidita	2,00	2,28	2,47	2,88	2,35

Doporučená hodnota ukazatele pohotovosti by se obecně měla pohybovat v rozmezí 1,0 – 1,5. Z tabulky 29 je ale patrné, že je toto rozmezí převyšeno a to po celou dobu sledování, což znamená od roku 2012. Hodnoty se sice nepohybují v optimálním rozmezí, ale jak je možné vidět, aktiva v průběhu celého sledování převyšují krátkodobé závazky.

Tabulka 30 Okamžitá likvidita

OKAMŽITÁ LIKVIDITA					
	2012	2013	2014	2015	2016
Finanční majetek	21 977	21 498	25 003	23 431	23 088
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	17 428	13 478	16 705
Okamžitá likvidita	1,37	1,49	1,43	1,74	1,38

Doporučená hodnota ukazatele běžné likvidity by se měla pohybovat v rozmezí 0,2–0,5. Z tabulky 30 je jednoznačně vidět, že je tato hodnota překročena ve všech čtyřech letech. I přesto, že jsou hodnoty jednoznačně vyšší než hodnoty doporučené, je možné říci, že je zdravotnické zařízení schopno pokrýt krátkodobé závazky pomocí finančního majetku.



Graf 7 Likvidita

Ukazatele rentability

Ukazatele rentability jsou chápány jako ukazatele výnosnosti. Smyslem těchto ukazatelů je vyhodnotit úspěšnost dosahování cílů zdravotnického zařízení při zohlednění vložených prostředků. Tyto ukazatele vyjadřují, zda je efektivnější pracovat s vlastními prostředky nebo cizím kapitálem. Poukazují také na slabé stránky v hospodaření.

Tabulka 31 Rentabilita aktiv

RENTABILITA AKTIV					
	2012	2013	2014	2015	2016
EBIT	- 2 563	1 919	3 980	386	-675
Aktiva	52 018	52 282	61 779	58 968	61 326
Rentabilita aktiv	-0,049	0,037	0,064	0,007	-0,011

Rentabilita aktiv ukazuje, jak je zdravotnické zařízení schopno tvořit zisk bez ohledu na to, zda se jedná o vlastní kapitál či cizí zdroje. V tabulce 31 je spočtena rentabilita aktiv a je zde zaznamenán vývoj od roku 2012 do roku 2016. V roce 2012 a 2016 bylo zdravotnické zařízení ztrátové. Od roku 2013 do roku 2015 bylo ZZ ziskové, což je z této tabulky patrné.

Tabulka 32 Rentabilita investovaného kapitálu

RENTABILITA INVESTOVANÉHO KAPITÁLU					
	2012	2013	2014	2015	2016
EBIT	- 2 563	1 919	3 980	386	-675
Vlastní kapitál	33 944	36 201	39 613	40 914	40 623
Rezervy	-	-	-	-	-
Dlouhodobé závazky	859	593	3 721	3 191	2 609
Bankovní úvěry dlouhodobé	-	-	-	-	-
Rentabilita investovaného kapitálu	-0,074	0,052	0,092	0,009	-0,016

Rentabilita investovaného kapitálu pomáhá zdravotnickému zařízení zjistit, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním podnik dosáhl z jedné koruny, kterou investovali akcionáři a věřitelé. V tabulce 32 je zaznamenán postupný vývoj rentability investovaného kapitálu ve sledovaném období.

Tabulka 33 Rentabilita tržeb

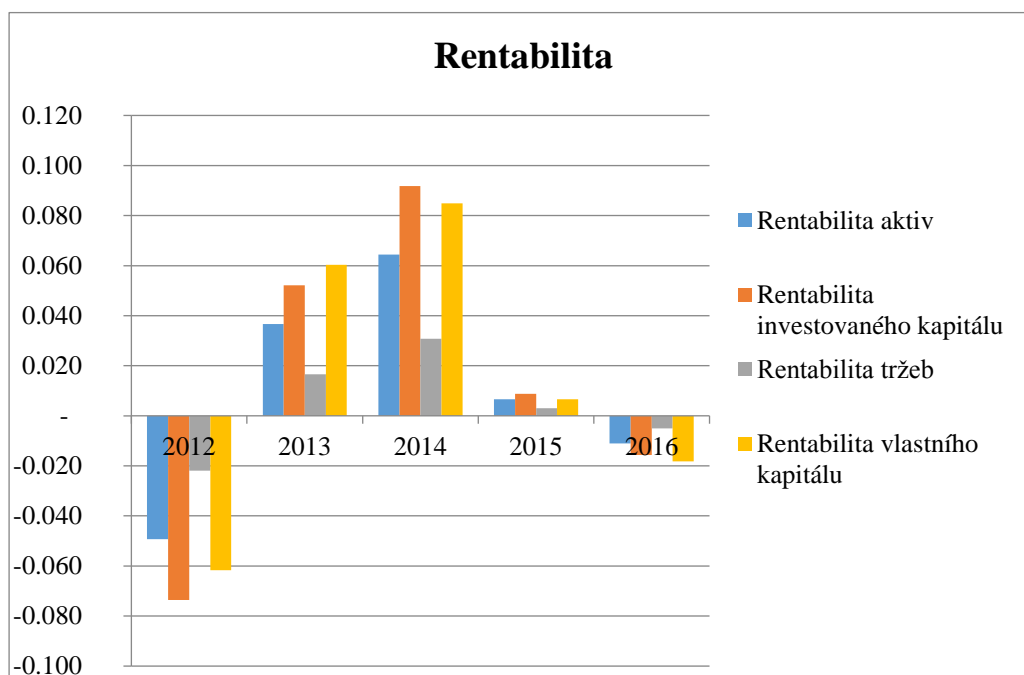
RENTABILITA TRŽEB					
	2012	2013	2014	2015	2016
EBIT	- 2 563	1 919	3 980	386	-675
Tržby z prodeje VV a služeb	116 764	115 959	129 246	130 146	134 404
Tržby z prodeje zboží	-	-	-	-	-
Rentabilita tržeb	-0,022	0,017	0,031	0,003	-0,005

Rentabilita tržeb říká zdravotnickému zařízení, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb. V tabulce 33 jsou zapsány výsledky, které byly zjištěny v průběhu sledovaného období, od roku 2012 do roku 2016.

Tabulka 34 Rentabilita vlastního kapitálu

RENTABILITA VLASTNÍHO KAPITÁLU					
	2012	2013	2014	2015	2016
EAT	- 2 096	2 186	3 362	270	-740
Vlastní kapitál	33 944	36 201	39 613	40 914	40 623
Rentabilita vlastního kapitálu	-0,062	0,060	0,085	0,007	-0,018

Ukazatel rentability vlastního kapitálu měří efektivnost, s níž podnik využívá pouze vlastní kapitál, nikoliv cizí zdroje. Vzhledem k tomu, že je zdravotnické zařízení akciovou společností, je rentabilita vlastního kapitálu obzvláště klíčovým ukazatelem. Pro akcionáře je důležité, aby byl maximalizován zisk před zdaněním, minimalizováno zdanění zisku a co je pro akcionáře nejdůležitější, efektivní využívání zdrojů vlastního kapitálu. Tabulka 34 znázorňuje postupný vývoj rentability vlastního kapitálu ve sledovaném období.



Graf 8 Rentabilita

Controlling zásob

Monitoring zásob je vhodný pro nemocnici jako celek. Je vhodné vytvářet rozpočty zásob na jednotlivé měsíce a poté sledovat a vyhodnocovat odchylky, které vznikají jako rozdíl plánu a skutečnosti za sledovaný měsíc. Na jednotlivých pracovištích by měla být sledována zejména výše spotřeby materiálu. Mezi nejvýznamnější materiálové položky patří léky, krev a SZM. Pro monitoring zásob na jednotlivých pracovištích je tedy nezbytné rozpočtovat tyto tři položky, sledovat jejich vývoj a vyhodnocovat případné odchylky.

Mezi další ukazatele vhodné pro controlling zásob patří obrat zásob a doba obratu zásob. Obecně platí, že pokud se obrat zásob zvyšuje a doba obratu snižuje, tak je situace ve zdravotnickém zařízení dobrá.

Tabulka 35 Sledování zásob pro celé ZZ v tisících Kč

Rok				
Měsíc		Plán	Skutečnost	Odchylka
Leden	Léky			
	Krev			
	SZM			
Únor	Léky			
	Krev			
	SZM			
Březen	Léky			
	Krev			
	SZM			
Duben	Léky			
	Krev			
	SZM			
Květen	Léky			
	Krev			
	SZM			
...	Léky			
	Krev			
	SZM			

V tabulce 35 se nachází návrh měsíčního sledování zásob nejvýznamnějších materiálových položek v tisících Kč vhodných pro monitoring jejich skutečných hodnot v porovnání se stanoveným plánem na daný měsíc.

Tabulka 36 Obrat zásob

OBRAT ZÁSOB					
	2012	2013	2014	2015	2016
Tržby	116 764	115 959	129 246	130 146	134 404
Zásoby	826	1 217	1 222	1 322	1 600
Obrat zásob	141,36	95,28	105,77	98,45	84,00

Tabulka 36 znázorňuje vývoj obratu zásob ve sledovaném období 2012-2016. Obrat zásob zdravotnickému zařízení říká, kolikrát jsou jednotlivé položky zásob během roku spotřebovány a opětovně naskladněny. Mělo by docházet ke snižování zásob a optimalizování nákladů spojených se zásobováním. Počet obrátek by se měl tedy zvyšovat. Jak je ale z tabulky patrné, až na rok 2013 má obrat zásob od počátku sledování postupně snižující tendenci.

Tabulka 37 Doba obratu zásob

DOBA OBRATU ZÁSOb					
	2012	2013	2014	2015	2016
Zásoby	826	1 217	1 222	1 322	1 600
Tržby	116 764	115 959	129 246	130 146	134 404
Doba obratu zásob	2,55	3,78	3,40	3,66	4,29

V tabulce 37 je vidět průběh doby obratu zásob ve sledovaném období 2012-2016. Jedná se o průměrný počet dnů, po které jsou zásoby vázány v podniku do doby jejich spotřeby. Doba obratu zásob by měla mít snižující se tendenci, ale jak je z tabulky patrné, k tomuto stavu nedochází. Nejdelší doba obratu zásob je v roce 2016 a to na úkor vysokých tržeb.

Controlling pohledávek a závazků

Controlling pohledávek a závazků je pro zdravotnické zařízení důležité. Důležitá je zejména evidence, kontrola a lhůta splatnosti pohledávek a závazků. Zdravotnické zařízení by mělo sledovat vývoj pohledávek a závazků v jednotlivých měsících. Co se týče pohledávek, měla by být zavedena evidence pohledávek do splatnosti a pohledávek po splatnosti. Na základě toho je možné sledovat pohledávky vzhledem k jejich stáří. Sledování pohledávek je možné pro celé zdravotnické zařízení, a to proto, že platby od zdravotních pojišťoven jsou fakturovány v rámci celého zdravotnického zařízení, nikoli pro jednotlivá oddělení. U řízení závazků je důležité neustálé jednání s dodavateli, aby nemohlo dojít k omezení, či dokonce k zástavě dodávek z důvodu platebních podmínek.

Controlling pohledávek

Tabulka 38 Doba splatnosti pohledávek

DOBA SPLATNOSTI POHLEDÁVEK					
	2012	2013	2014	2015	2016
Pohledávky	10 108	11 469	18 120	15 320	16 102
Tržby	116 764	115 959	129 246	130 146	134 404
Doba splatnosti pohledávek	31,16	35,61	50,47	42,38	43,13

Doba splatnosti pohledávek říká, kolik dní trvá, než jsou pohledávky převedeny na peníze. V tabulce 38 je doba splatnosti pohledávek vypočtena pro jednotlivé sledované roky. Od počátku sledování do roku 2014 má doba splatnosti pohledávek postupně prodlužující se tendenci. V roce 2015 a 2016 se tato doba oproti roku 2014 zkrátila, ale je stále delší než byla v letech 2012 a 2013.

V následující tabulce 39 je navržena evidence celkových pohledávek, pohledávek do splatnosti a pohledávek po splatnosti v tisících Kč pro jednotlivé měsíce v rámci celého zdravotnického zařízení. Tabulka může pomoci pro sledování výše pohledávek v jednotlivých měsících.

Tabulka 39 Sledování pohledávek pro celé ZZ v tisících Kč

Rok	Pohledávky		
	Měsíc	do splatnosti	posplatnosti
Leden			
Únor			
Březen			
Duben			
Květen			
Červen			
Červenec			
Srpen			
Září			
Říjen			
Listopad			
Prosinec			

Controlling závazků

Tabulka 40 Počet obrátek závazků

POČET OBRÁTEK ZÁVAZKŮ					
	2012	2013	2014	2015	2016
Tržby	116 764	115 959	129 246	130 146	134 404
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	17 428	13 478	16 705
Počet obrátek závazků	7,27	8,02	7,42	9,66	8,05

Pro výpočet doby splatnosti závazků je nejprve potřeba zjistit jaký je počet obrátek závazků. Tento výpočet uvádí tabulka 40. Výpočet je proveden pro sledované období, tedy od roku 2012 do roku 2016.

Tabulka 41 Doba splatnosti závazků

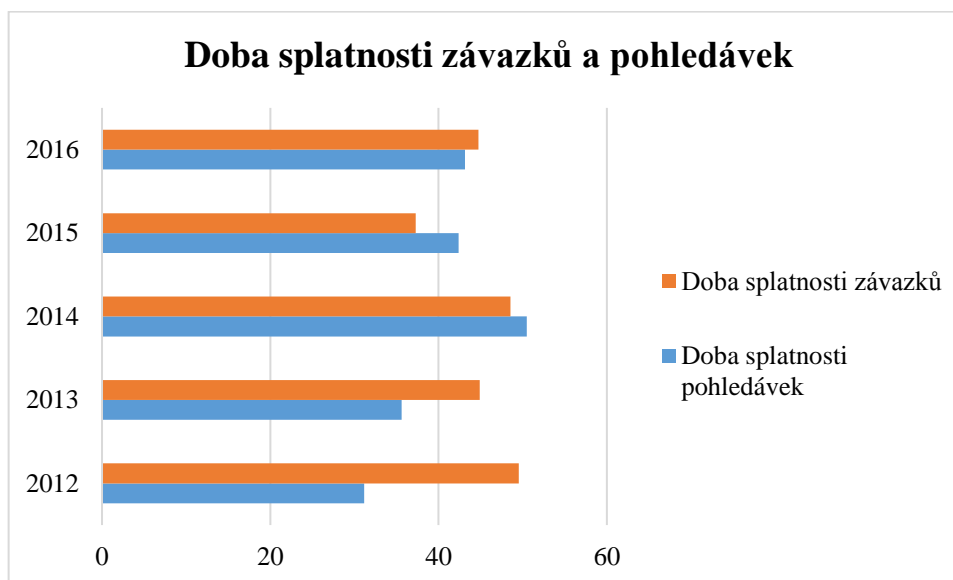
DOBA SPLATNOSTI ZÁVAZKŮ					
	2012	2013	2014	2015	2016
Doba splatnosti závazků	49,54	44,87	48,54	37,28	44,74

Tabulka 41 udává dobu splatnosti závazků, tedy dobu, po kterou zůstávají závazky neuhrazeny. Doba splatnosti závazků se pohybuje kolem cca 45 dní. Nejdříve splacené závazky mělo zdravotnické zařízení v roce 2015 a to za necelých 38 dní.

V následující tabulce 42 je navržena evidence celkových závazků, závazků do splatnosti a závazků po splatnosti v tisících Kč pro jednotlivé měsíce v rámci celého zdravotnického zařízení. Tabulka může pomoci pro sledování výše závazků v jednotlivých měsících.

Tabulka 42 Sledování závazků celého ZZ v tisících Kč

Rok	Závazky			
	Měsíc	do splatnosti	posplatnosti	CELKEM
Leden				
Únor				
Březen				
Duben				
Květen				
Červen				
Červenec				
Srpen				
Září				
Říjen				
Listopad				
Prosinec				



Graf 9 Doba splatnosti závazků

V grafu 9 je znázorněn vývoj doby splatnosti závazků a pohledávek v jednotlivých letech. V letech 2012 a 2013 byla doba splatnosti pohledávek mnohem kratší než doba splatnosti závazků. V roce 2014 a 2015 zdravotnické zařízení splatilo závazky o něco dříve než pohledávky. V posledním roce, tedy v roce 2016 byly pohledávky a závazky splaceny téměř za stejnou dobu.

Čistý pracovní kapitál

Čistý pracovní kapitál nám říká, kolik nám zůstane k dispozici provozních prostředků poté, co uhradíme všechny své krátkodobé závazky. Jako ideální čistý pracovní kapitál se bere v úvahu nízké kladné číslo. Pokud je ale ČPK nulový nebo velmi nízký, znamená to, že ZZ nemá čím platit za odebrané zboží či služby. Čím je ale kladné číslo vyšší, tím více je provoz zdravotnického zařízení financován z vlastních nebo dlouhodobých cizích zdrojů. Je tedy důležité, aby byl ČPK držen na takové úrovni, aby byl zajištěn správný chod ZZ.

Tabulka 43 Čistý pracovní kapitál

ČISTÝ PRACOVNÍ KAPITÁL					
	2012	2013	2014	2015	2016
Zásoby	826	1 217	1 222	1 322	1 600
Pohledávky	10 108	11 469	18 120	15 320	16 102
Finanční majetek	21 977	21 498	25 003	23 431	23 088
Krátkodobé závazky	16 069	14 454	17 428	13 478	16 705
ČPK	16 842	19 730	26 917	26 595	24 085

V tabulce 43 je zaznamenán výpočet čistého pracovního kapitálu od roku 2012 až 2016. Od počátku sledování do roku 2014 má narůstající tendenci. Od tohoto roku se ČPK postupně snižuje.

Ukazatele zadluženosti

Jedná se o ukazatele dlouhodobé finanční stability. Tyto ukazatele nás informují o míře krytí majetku cizími zdroji. Vyšší hodnoty zadluženosti jsou pro věřitele rizikem.

Tabulka 44 Míra zadluženosti v %

MÍRA ZADLUŽENOSTI					
	2012	2013	2014	2015	2016
Cizí zdroje	16 929	15 047	21 149	16 669	19 314
Vlastní kapitál	33 944	36 201	39 613	40 914	40 623
Míra zadluženosti	49,87	41,57	53,39	40,74	47,54

Jako optimální stav se bere taková situace zdravotnického zařízení, kdy cizí zdroje jsou nižší než vlastní kapitál. Jak je patrné z tabulky 44, zdravotnické zařízení tohoto stavu dosahuje v průběhu celého sledovaného období, tedy od roku 2012-2016.

Tabulka 45 Celková zadluženost v %

CELKOVÁ ZADLUŽENOST					
	2012	2013	2014	2015	2016
Cizí zdroje	16 929	15 047	21 149	16 669	19 314
Celková aktiva	52 018	52 282	61 779	58 968	61 326
Celková zadluženost	32,54	28,78	34,23	28,27	31,49

Ukazatel celkové zadluženosti charakterizuje finanční úroveň zdravotnického zařízení. Celková zadluženost zdravotnického zařízení, která je vypočtena v tabulce 45, se ve sledovaném období pohybuje okolo 30%. Z tohoto výroku vyplývá, že kolem 30% majetku je zatíženo dluhy. V roce 2014 dosahovala celková zadluženost 34,23%, v tomto roce by nejvyšší z důvodu vysokých cizích zdrojů.

Tabulka 46 Finanční plán - náklady v tis. Kč

FINANČNÍ PLÁN - NÁKLADY (v tis. Kč)																
Účet	Název	Plán 2012	Skutečnost 2012	plnění v %	Plán 2013	Skutečnost 2013	plnění v %	Plán 2014	Skutečnost 2014	plnění v %	Plán 2015	Skutečnost 2015	plnění v %	Plán 2016	Skutečnost 2016	plnění v %
5	Náklady	135 971	134 083	98,61	133 812	133 264	99,59	134 290	139 058	103,55	141 825	141 152	99,53	146 672	147 160	100,33
50	Spotřebované nákupy	28 260	26 592	94,10	27 217	27 370	100,56	27 157	28 505	104,96	28 190	26 186	92,89	27 117	25 840	95,29
501	Spotřeba materiálu	22 050	21 921	99,41	21 952	22 364	101,88	21 765	24 078	110,63	23 160	21 629	93,39	21 987	21 123	96,07
50113	Léky	6 500	6 015	92,54	6 100	6 138	100,62	5 700	6 056	106,25	5 750	5 700	99,13	5 100	5 024	98,51
50114	Krev a krevní deriváty	1 250	1 126	90,08	1 000	960	96,00	1 000	1 053	105,30	1 100	1 088	98,91	1 050	1 300	123,81
50115	SZM celkem	10 200	10 455	102,50	10 450	10 565	101,10	10 950	11 009	100,54	10 850	11 080	102,12	11 210	11 218	100,07
	Ostatní materiál	4 100	4 325	105,49	4 402	4 701	106,79	4 115	5 960	144,84	5 010	3 761	75,07	4 077	3 581	87,83
502	Spotřeba energie	6 210	4 671	75,22	5 265	5 005	95,06	5 195	4 427	85,22	5 030	4 556	90,58	5 130	4 726	92,12
51	Služby	20 152	27 287	135,41	19 351	19 115	98,78	19 510	19 608	100,50	19 773	20 498	103,67	20 575	20 158	97,97
52	Osobní náklady	82 463	82 455	99,99	82 765	81 989	99,06	82 538	85 430	103,50	89 000	89 434	100,49	93 980	95 825	101,96
521	Mzdové náklady	60 500	60 887	100,64	61 300	60 662	98,96	61 300	62 335	101,69	64 300	64 709	100,64	67 260	69 132	102,78
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	20 600	20 301	98,55	20 515	20 149	98,22	20 238	21 027	103,90	22 000	22 020	100,09	22 900	23 499	102,62
527	Zákonné sociální náklady	1 363	1 267	92,96	950	990	104,21	1 000	1 176	117,60	1 200	1 203	100,25	1 340	1 306	97,46
53	Daně a poplatky	30	46	153,33	47	38	80,85	35	58	165,71	50	46	92,00	51	46	90,20
54	Jiné provozní náklady	3 056	3 156	103,27	2 660	3 394	127,59	3 400	3 594	105,71	3 352	3 362	100,30	3 384	3 526	104,20
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	1 960	- 5 028	- 256,53	1 490	1 584	106,31	1 600	1 214	75,88	1 410	1 478	104,82	1 450	1 659	114,41
56	Finanční náklady	50	41	82,00	45	39	86,67	50	31	62,00	50	114	228,00	115	96	83,48
59	Daň z příjmu	-	- 466	-	-	- 266	-	-	618	-	-	34	-	-	-	-

Tabulka 47 Finanční plán - výnosy v tis. Kč

FINANČNÍ PLÁN - VÝNOSY (v tis. Kč)																
Účet	Název	Plán 2012	Skutečnost 2012	plnění v %	Plán 2013	Skutečnost 2013	plnění v %	Plán 2014	Skutečnost 2014	plnění v %	Plán 2015	Skutečnost 2015	plnění v %	Plán 2016	Skutečnost 2016	plnění v %
6	Výnosy	134 005	131 987	98,49	129 360	135 449	104,71	134 410	142 420	105,96	141 888	141 422	99,67	140 530	146 312	104,11
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	118 500	116 764	98,54	114 125	115 958	101,61	118 288	129 246	109,26	130 968	130 146	99,37	132 134	134 360	101,68
602	Tržby z prodeje služeb	118 500	116 764	98,54	114 125	115 958	101,61	118 288	129 246	109,26	130 968	130 146	99,37	132 134	134 360	101,68
6023	Tržby za zdravotní výkony	113 100	115 885	102,46	113 212	114 994	101,57	117 100	128 031	109,33	129 205	128 935	99,79	130 549	129 311	99,05
6024-6	Tržby ostatní	5 400	879	16,28	913	964	105,59	1 188	1 215	102,27	1 763	1 211	68,69	1 585	5 049	318,55
64	Jiné provozní výnosy	15 304	15 049	98,33	14 314	19 401	135,54	15 090	13 089	86,74	10 850	11 229	103,49	8 371	11 921	142,41
648	Provozní dotace	14 654	14 654	100,00	14 114	18 858	133,61	14 890	12 409	83,34	10 333	10 333	100,00	7 649	11 045	144,40
	Jiné provozní výnosy	650	395	60,77	200	543	271,50	200	680	340,00	517	896	173,31	722	876	121,33
66	Finanční výnosy	200	174	87,00	120	89	74,17	90	85	94,44	70	47	67,14	25	32	128,00

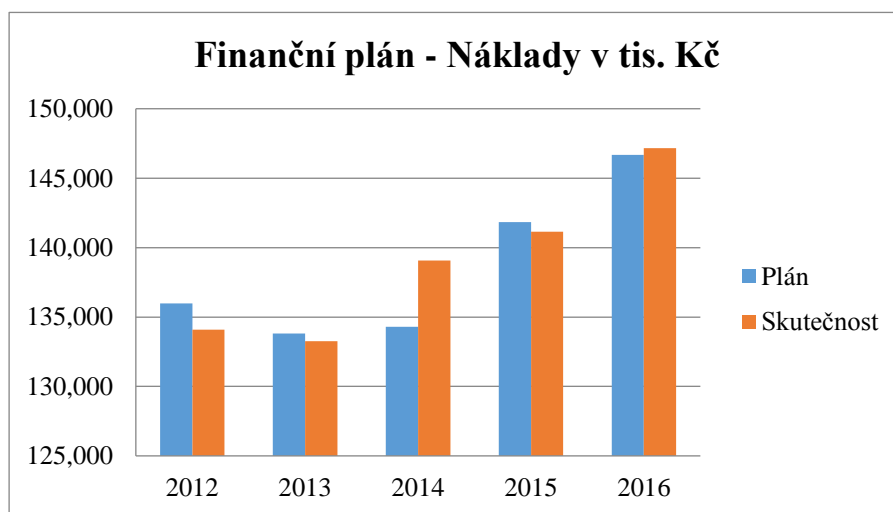
9.1.3 Finanční plán

Zdravotnické zařízení sestavuje každý rok finanční plán na rok dopředu a porovnává plán se skutečností. Každý finanční plán je vytvářen z minulého období do následujícího roku. Finanční plán se skládá z rozvahy a výkazu zisku a ztráty (výsledovky). Odchytky, které vzniknou při porovnání plánu se skutečností, se řeší s vedoucím nemocnice.

Náklady

Z výkazu zisku a ztráty byly zjištěny oblasti s nejvyššími náklady. Osobní náklady, zahrnující mzdy zaměstnanců, sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady tvoří téměř 60% celkových nákladů. Další oblastí vysokých nákladů je spotřebovaný materiál, kde nejvyšší náklady tvoří převážně léky, krev a krevní deriváty a SZM. Tato oblast se podílí na celkových nákladech 20% stejně tak jako poslední oblast vysokých nákladů, kterou jsou služby. Z tabulky 46 je evidentní, že se celkové náklady pohybují bez větších výkyvů. Při analýze nákladů na jednotlivých odděleních tvoří největší náklady oddělení klinické biochemie a urologie (stenty, katetry, atd.).

Náklady jsou čerpány dle potřeby. Je nastaven rozpočet a limity některých nákladových položek. Oblast nákladů je sledována každý měsíc a čtvrtletně se dělají velké podrobné rozborů, kde se jednotlivé nákladové položky vyhodnocují s primáři daných oddělení.

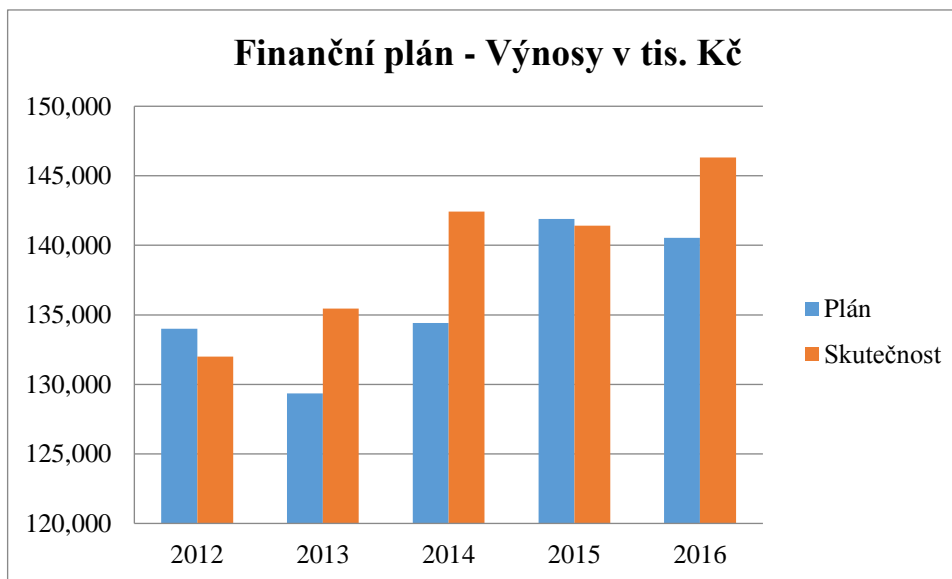


Graf 10 Finanční plán - náklady v letech 2012-2016

V grafu 10 je znázorněn rozdíl finančního plánu a skutečnosti od roku 2012 do roku 2016 týkající se nákladů. Je zde vidět rostoucí tendence finančního plánu od roku 2013. Skutečné náklady v roce 2013 a 2015 nepřesáhly plánované hodnoty. Největší výkyvy mezi plánem a skutečností jsou zaznamenány v roce 2014, kde skutečnost výrazně převyšuje naplánované hodnoty. Tyto výkyvy jsou způsobeny vyššími skutečnými náklady na spotřebovaný materiál a vyššími osobními náklady. V roce 2016 je evidentní nárůst nákladů a to z důvodu navýšení osobních nákladů.

Výnosy

Zdravotnické zařízení má výnosy tvořené převážně tržbami od pojišťoven a samoplátců, kteří platí poplatky za pohotovostní služby. Dále do výnosů spadají výkony prováděné pro fyzické a právnické osoby, např.: policie, která doprovází vězně na vyšetření do zdravotnického zařízení a také pro veterináře a místní ZOO (př.: rozборы krve zvířat). Další výnosy zdravotnické zařízení získává z pronájmu polikliniky soukromým praktickým lékařům. Tyto výnosy však nejsou dostačující pro existenci zdravotnického zařízení a proto jsou pro nemocnici velice důležité dotace od kraje.



Graf 11 Finanční plán - výnosy v letech 2012-2016

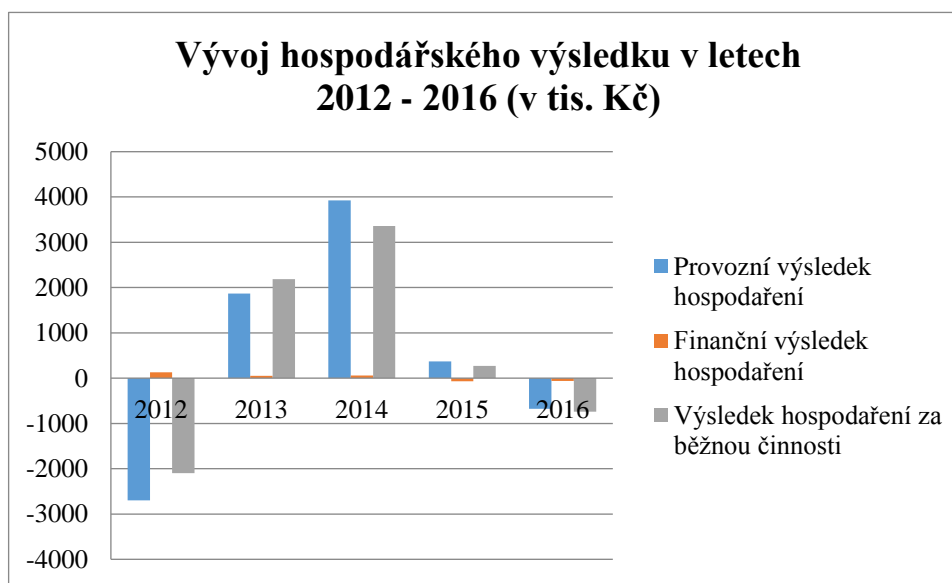
Z grafu 11 je zřejmé, že v roce 2013, 2014 a 2016 jsou skutečné výnosy vyšší než výnosy plánované. Tento fakt je díky tržbám za vlastní výkony a služby, které zdravotnické zařízení poskytl. V roce 2013 a 2015 byly skutečné výnosy nižší než plánované, je zde ale evidentní jen nepatrný rozdíl.

9.1.4 Vývoj hospodářského výsledku

Tabulka 48 Hospodářský výsledek 2012-2016 v tisících Kč

VÝVOJ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU v tis. Kč										
	2012		2013		2014		2015		2016	
	ve sledovaném	v minulém	ve sledovaném	v minulém	ve sledovaném	v minulém	ve sledovaném	v minulém	ve sledovaném	v minulém
Provozní výsledek hospodaření	-2695	-15	1869	-2695	3926	1869	371	3926	-676	371
Finanční výsledek hospodaření	132	159	50	132	55	50	-67	55	-64	-67
Výsledek hospodaření za běžnou činností	-2096	190	2186	-2096	3362	2186	270	3362	-740	270
Výsledek hospodaření za účetní období	-2096	190	2186	-2096	3362	2186	270	3362	-740	270
Výsledek hospodaření před zdaněním	-2563	144	1919	-2563	3980	1919	304	3980	-740	304

V tabulce 48 je zaznamenán vývoj hospodářského výsledku od roku 2012 do roku 2016. V roce 2012 se HV pohyboval v záporných hodnotách. Od tohoto roku do roku 2014 HV roste. V roce 2015 je patrný jednoznačný pokles až do roku 2016, kde se hospodářský výsledek dostává do záporných hodnot, stejně tak jako v roce 2012.



Graf 12 Výsledek hospodaření za běžnou činnost

Vývoj výsledků hospodaření (provozní, finanční a výsledek hospodaření za běžnou činnost) znázorňuje graf 12. Je zde vidět postupný nárůst provozního hospodářského výsledku od roku 2012 do roku 2014. V roce 2015 se oproti předchozímu roku provozní HV snížil o 92%. V roce 2016 se hospodářský výsledek dostal do záporných hodnot. K tomuto poklesu došlo v důsledku zvýšení osobních nákladů oproti předcházejícím obdobím. Z grafu lze také vyčíst, že finanční výsledek hospodaření je oproti provoznímu zanedbatelný.

9.1.5 Plánování nákladů jednotlivých oddělení

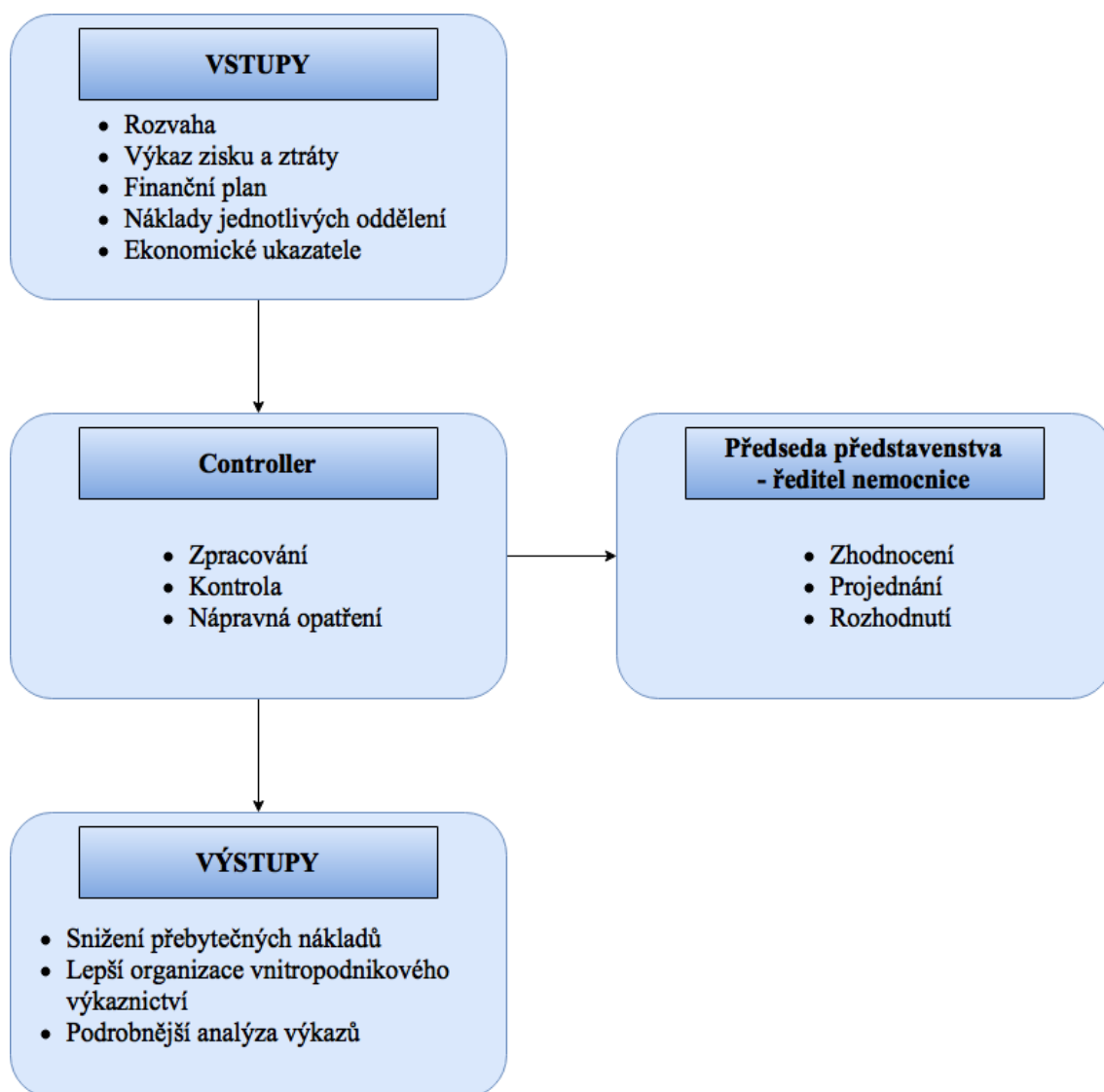
Náklady a výnosy jednotlivých oddělení jsou sledovány od roku 2013 do roku 2016. V tabulce 49 je znázorněn přehled nejsledovanějších účtů týkající se nákladů a výnosů jednotlivých oddělení. Do roku 2013 nebyl účet vnitropodnikových nákladů a vnitropodnikových výnosů rozpracováván. Od roku 2014 se začaly tyto účty sledovat. Do vnitropodnikových nákladů spadají náklady na vyžádanou a agregovanou péči (anesteziologie, RDG, fyzioterapie, klinická biochemie, atd.). Mezi vnitropodnikové výnosy jsou řazeny výnosy za vyžádanou a agregovanou péči a výnosy od ZP.

V tabulce 49 jsou zaznamenány celkové náklady a výnosy jednotlivých oddělení. Z tabulky je patrné, že náklady i výnosy lůžkových oddělení jsou mnohem vyšší než náklady a výnosy ambulancí, a to u všech sledovaných oddělení (urologie, interna, chirurgie). Co se ale ziskovosti týče, tak ambulance jsou pro nemocnici ziskové téměř ve všech sledovaných obdobích u jednotlivých oddělení. Oproti tomu lůžková oddělení se často pohybují ve ztrátových hodnotách. V přílohách A-F jsou tabulky zachycující podrobnější výčet nákladů a výnosů jednotlivých oddělení.

Tabulka 49 Náklady a výnosy jednotlivých oddělení - Urologie, interna, chirurgie

ODDĚLENÍ		OBDOBÍ	NÁKLADY			VÝNOSY			ZISK(+) ZTRÁTA(-)
			Náklady	Vnitropodnikové náklady	Celkem náklady	Výnosy	Vnitropodnikové výnosy	Celkem výnosy	
U R O L O G I E	Lůžkové oddělení + sály	2013	11 065 089 Kč		11 065 089 Kč	12 671 785 Kč		12 671 785 Kč	1 606 696 Kč
		2014	12 163 662 Kč	5 212 317 Kč	17 375 979 Kč	963 619 Kč	20 162 353 Kč	21 125 972 Kč	3 749 993 Kč
		2015	12 278 565 Kč	5 576 768 Kč	17 855 333 Kč	196 729 Kč	20 502 712 Kč	20 699 441 Kč	2 844 108 Kč
		2016	13 919 138 Kč	5 206 561 Kč	19 125 699 Kč	501 867 Kč	20 787 583 Kč	21 289 450 Kč	2 163 751 Kč
	Ambulance	2013	2 378 857 Kč		2 378 857 Kč	3 378 776 Kč		3 378 776 Kč	999 919 Kč
		2014	3 766 737 Kč	354 599 Kč	4 121 336 Kč	190 512 Kč	3 402 605 Kč	3 593 117 Kč	-528 219 Kč
		2015	3 563 572 Kč	357 767 Kč	3 921 339 Kč	69 755 Kč	3 942 138 Kč	4 011 893 Kč	90 554 Kč
		2016	2 450 337 Kč	428 240 Kč	2 878 577 Kč	198 359 Kč	3 902 523 Kč	4 100 882 Kč	1 222 305 Kč
ODDĚLENÍ		OBDOBÍ	NÁKLADY			VÝNOSY			ZISK(+) ZTRÁTA(-)
			Náklady	Vnitropodnikové náklady	Celkem náklady	Výnosy	Vnitropodnikové výnosy	Celkem výnosy	
I N T E R N A	Lůžkové oddělení + sál + JIP	2013	23 403 083 Kč		23 403 083 Kč	12 819 602 Kč		12 819 602 Kč	-10 583 481 Kč
		2014	23 986 641 Kč	11 203 097 Kč	35 189 738 Kč	7 841 847 Kč	23 447 134 Kč	31 288 981 Kč	-3 900 757 Kč
		2015	24 601 226 Kč	12 350 294 Kč	36 951 520 Kč	5 729 930 Kč	23 056 500 Kč	28 786 430 Kč	-8 165 090 Kč
		2016	25 516 705 Kč	11 697 259 Kč	37 213 964 Kč	6 006 589 Kč	23 728 519 Kč	29 735 108 Kč	-7 478 856 Kč
	Ambulance	2013	1 606 026 Kč		1 606 026 Kč	3 865 206 Kč		3 865 206 Kč	2 259 180 Kč
		2014	1 657 279 Kč	239 360 Kč	1 896 639 Kč	357 367 Kč	3 081 761 Kč	3 439 128 Kč	1 542 489 Kč
		2015	1 618 845 Kč	249 633 Kč	1 868 478 Kč	355 725 Kč	3 812 272 Kč	4 167 997 Kč	2 299 519 Kč
		2016	1 678 132 Kč	251 599 Kč	1 929 731 Kč	549 534 Kč	4 049 058 Kč	4 598 592 Kč	2 668 861 Kč
ODDĚLENÍ		OBDOBÍ	NÁKLADY			VÝNOSY			ZISK(+) ZTRÁTA(-)
			Náklady	Vnitropodnikové náklady	Celkem náklady	Výnosy	Vnitropodnikové výnosy	Celkem výnosy	
C H I R U R G I E	Lůžkové oddělení + JIP	2013	27 273 543 Kč		27 273 543 Kč	28 111 172 Kč		28 111 172 Kč	837 629 Kč
		2014	28 477 230 Kč	19 756 386 Kč	48 233 616 Kč	6 474 751 Kč	41 250 266 Kč	47 725 017 Kč	-508 599 Kč
		2015	28 014 597 Kč	25 655 202 Kč	53 669 799 Kč	4 849 707 Kč	46 934 699 Kč	51 784 406 Kč	-1 885 393 Kč
		2016	24 300 621 Kč	24 274 306 Kč	48 574 927 Kč	4 944 611 Kč	38 199 191 Kč	43 143 802 Kč	-5 431 125 Kč
	Ambulance	2013	28 111 172 Kč		28 111 172 Kč	4 555 597 Kč		4 555 597 Kč	1 157 278 Kč
		2014	6 474 751 Kč	384 088 Kč	6 858 839 Kč	505 083 Kč	4 154 303 Kč	4 659 386 Kč	877 573 Kč
		2015	4 849 707 Kč	391 942 Kč	5 241 649 Kč	236 076 Kč	4 631 670 Kč	4 867 746 Kč	925 337 Kč
		2016	3 323 955 Kč	377 403 Kč	3 701 358 Kč	315 789 Kč	5 115 033 Kč	5 430 822 Kč	1 729 464 Kč

9.2 Kontrola

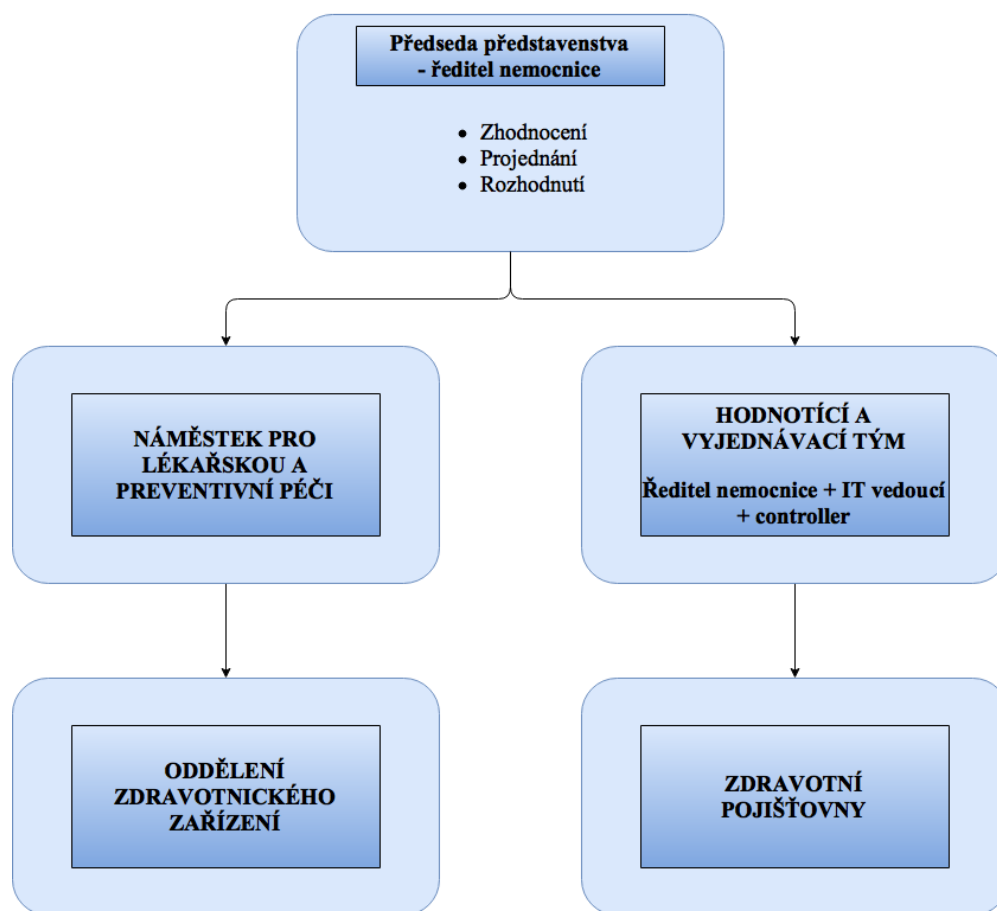


Obrázek 14 Procesní mapa - kontrola

Na základě interních podkladů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, obraty výsledkových účtů) zdravotnického zařízení jsou vytvářeny cíle, plány, běžné a speciální analýzy. Kontrola slouží k jejich průběžnému ověřování a usměrňování, což je nezbytné pro budoucí vývoj zdravotnického zařízení.

Pomocí kontroly jsou zjišťovány případné odchylky, které se v již zmiňovaných oblastech mohou vyskytnout. Úkolem controllera je sestavení kontrolních veličin, identifikace a analýza odchylek v jednotlivých oblastech. Nejdůležitější je zjistit, kde se odchylky nachází, kdo je za ně odpovědný a jaký mají dopad na zdravotnické zařízení. Po provedení analýzy odchylek seznámí s výsledkem analýzy ředitele ZZ, který je zároveň i předsedou představenstva. Po projednání odchylek controller navrhne opatření pro eliminaci negativních odchylek a naopak pro podpoření odchylek pozitivních.

9.3 Reporting



Obrázek 15 Procesní mapa - Reporting

Reporting slouží zdravotnickému zařízení pro předávání informací nadřízeným osobám, referuje o dosahování cílů a plánů, z jakého důvodu a kde došlo k odchylkám a jaká jsou navržena opatření pro odstranění odchylek, případně, jak je možné v budoucnu těmto odchylkám předejít. Controller vytvoří několik možných alternativ, které poté předkládá vedoucímu zdravotnického zařízení – předseda představenstva.

Pokud se změna týká jednotlivých oddělení zdravotnického zařízení, předseda představenstva informuje náměstka pro léčebnou a preventivní péči, nadřízeného všem klinickým pracovníkům. Podle toho, kterého oddělení se to týká, obrací se poté na konkrétní oddělení zdravotnického zařízení, aby bylo možné odchylky odstranit.

V případě, že se jedná o odchylky, které se týkají zdravotních pojišťoven, předseda představenstva svolá hodnotící a vyjednávací tým, který daný problém projedná a rozhodne o nápravných opatřeních. Hodnotící a vyjednávací tým se skládá z ředitele nemocnice – předsedy představenstva, IT vedoucího a controllera. Pokud tento tým usoudí, že odchylka nastala na straně zdravotní pojišťovny, okamžitě se na ni obrací, aby byla odchylka odstraněna.

Kontrola a reporting – příklad 1:

Součástí náplní práce controllera je analýza vykazovaných výkonů jednotlivých oddělení. Controller se musí u jednotlivých oddělení zaměřit na vykazované výkony a posoudit, zda by nebylo možné v některých případech snížit náklady. Snížení přebytečných nákladů by bylo pro zdravotnické zařízení velkým přínosem.

Pro analýzu vykazovaných výkonů je uveden příklad, jak by controller postupoval v rámci kontroly a reportingu. Jako příklad je uvedeno porovnání RDG vnitropodnikových nákladů pro chirurgické oddělení a interní oddělení.

Mezi vnitropodnikové náklady chirurgického oddělení jsou započteny náklady za jednotlivá lůžka, JIP a sál, který je součástí chirurgického oddělení. U interního oddělení jsou mezi vnitropodnikové náklady započteny náklady za lůžka a JIP.

Zdroj: obraty výsledkových účtů od 1.1.2016 do 31.12.2016

Chirurgické oddělení – lůžka, JIP, sál

8	Vnitropodnikové náklady	24 274 306,36	24 274 306,36	24 274 306,36
893	Náklad na vyžádanou a agregovanou péči	16 302 375,42	16 302 375,42	16 302 375,42
8930030	Lékařská pohotovostní služba	399,00	399,00	399,00
8931010	interní lékařství	242 291,03	242 291,03	242 291,03
8931050	gastroenterologie	657 876,97	657 876,97	657 876,97
8935010	chirurgie	9 685 765,88	9 685 765,88	9 685 765,88
8936030	gynekologie a porodnictví	612,36	612,36	612,36
8937060	urologie	120 075,73	120 075,73	120 075,73
8937080	anesteziologie	3 567 366,45	3 567 366,45	3 567 366,45
8938010	klinická biochemie	804 498,16	804 498,16	804 498,16
8938090	RDG	974 793,84	974 793,84	974 793,84
8939020	fyzioterapie	248 696,00	248 696,00	248 696,00
8939910	LDN	0,00	0,00	0,00

RDG 974 793,84 Kč

Obrázek 16 Chirurgie - Vnitropodnikové náklady v Kč

Interní oddělení – lůžka, JIP

8	Vnitropodnikové náklady	11 697 259,09	11 697 259,09	11 697 259,09
893	Náklad na vyžádanou a agregovanou péči	8 711 898,24	8 711 898,24	8 711 898,24
8931010	interní lékařství	3 311 497,45	3 311 497,45	3 311 497,45
8931050	gastroenterologie	233 327,35	233 327,35	233 327,35
8935010	chirurgie	250 255,31	250 255,31	250 255,31
8936030	gynekologie a porodnictví	1 220,40	1 220,40	1 220,40
8937060	urologie	140 695,67	140 695,67	140 695,67
8937080	anesteziologie	63 201,96	63 201,96	63 201,96
8938010	klinická biochemie	2 791 511,97	2 791 511,97	2 791 511,97
8938090	RDG	1 715 244,93	1 715 244,93	1 715 244,93
8939020	fyzioterapie	204 943,20	204 943,20	204 943,20
8939910	LDN	0,00	0,00	0,00
8993000	technická režie	940 909,77	940 909,77	940 909,77
8994000	správní režie	2 044 451,08	2 044 451,08	2 044 451,08

RDG1 715 244,93 Kč

Obrázek 17 Interna - Vnitropodnikové náklady v Kč

Otázkou k zamyšlení controllera je, proč jsou náklady RDG na interním oddělení téměř o polovinu (43,17%) vyšší než na oddělení chirurgickém. Controller musí zjistit okolnosti, proč tomu tak je. Pokud se zdá, že jsou náklady příliš vysoké a byla by možnost jejich snížení, musí vytvořit opatření, jak toho docílit.

Tabulka 50 Chirurgické oddělení – lůžka + JIP

Chirurgické oddělení - lůžka + JIP			
	Rok		
	2014	2015	2016
Vnitropodnikové náklady RDG	1 025 932,01	1 059 362,20	974 793,89
Počet lůžek	52	52	52
Počet využitých lůžek	40	37	40
Počet pacientů	2 194	2 193	2 626
Počet ošetrovacích dnů	13 520	13 554	12 602

Tabulka 51 Interní oddělení - lůžka + JIP + sál

Interní oddělení - lůžka + JIP + sál			
	Rok		
	2014	2015	2016
Vnitropodnikové náklady RDG	1 927 370,99	1 872 255,73	1 715 244,93
Počet lůžek	44	44	44
Počet využitých lůžek	29	29	29
Počet pacientů	1 276	1 232	1 362
Počet ošetrovacích dnů	10 007	9 764	9 834

Z tabulky 50 a 51 je patrné, že jsou vnitropodnikové náklady RDG v roce 2016 nejnižší jak na chirurgickém oddělení tak interním oddělení. Přesto je však jednoznačné, že jsou vnitropodnikové náklady RDG na interním oddělení téměř dvakrát vyšší než na oddělení chirurgickém. Jelikož se jedná o obraty výsledkových účtů, kde jsou porovnávána pouze čísla, je důležité, aby si controller prověřil veškeré náležitosti, které se srovnávaných nákladů týkají. Musí brát v úvahu počet pacientů, počet lůžek, počet využitých lůžek a počet ošetrovacích dnů. Z tabulek je zřejmé, že je chirurgické oddělení větší než oddělení interní, má větší počet využitých lůžek i vyšší počet pacientů. Pokud controller zjistí, že dochází k nesrovnalostem za srovnatelných podmínek, je třeba o tom kontaktovat vedoucího ZZ a projednat možnosti snížení nákladů na oddělení. V tomto případě je namísto projednat, proč jsou náklady na interním oddělení téměř dvakrát vyšší než na oddělení chirurgickém, když je množství pacientů téměř o polovinu nižší.

Vedoucí zdravotnického zařízení informuje náměstka pro léčebnou a preventivní péči, nadřízeného všem klinickým pracovníkům a opět s ním projedná zjištění controllera. Poté se náměstek pro léčebnou a preventivní péči obrátí na primáře daného oddělení, který prověří, zda je opravdu nutné provádět tolik RDG vyšetření a zda by nebylo možné počet RDG vyšetření snížit, což by se promítlo do snížení nákladů oddělení.

Kontrola a reporting – příklad 2:

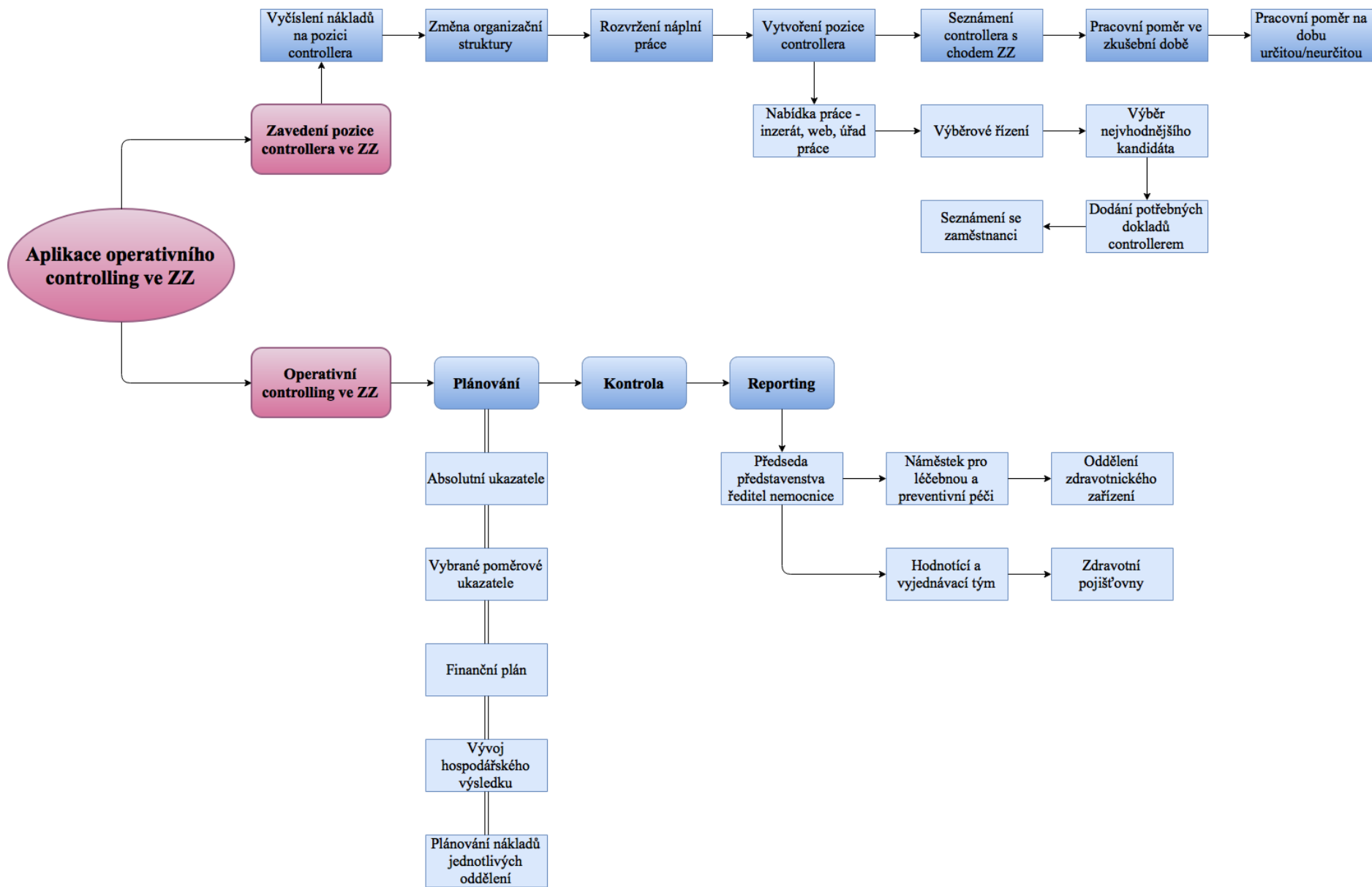
Tabulka 52 Přehled vykázané péče - ambulance

Přehled vykázané péče - AMBULANCE								
	Rok	111	201	205	207	209	211	CELKEM
HODNOTA PÉČE V Kč	2015	22 128 170	1 238 756	2 731 983	1 389 880	1 337 770	3 144 555	31 971 114
	2016	23 432 729	1 295 391	2 847 025	1 407 546	1 215 603	3 629 880	33 828 174
naplnění v %		105,90	104,57	104,21	101,27	90,87	115,43	105,81
POČTY BODŮ	2015	25 417 869	1 377 078	3 157 830	1 536 197	1 430 508	3 627 421	36 546 903
	2016	26 929 741	1 466 778	3 280 939	1 521 386	1 345 203	4 162 218	38 706 265
naplnění v %		105,95	106,51	103,90	99,04	94,04	114,74	105,91
UOP	2015	13 107	883	1 958	930	809	2 351	20 038
	2016	13 898	861	1 916	918	776	2 450	20 219
naplnění v %		106,03	97,51	97,85	98,71	95,92	104,21	100,90

Tabulka 53 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče

Přehled vykázané péče - HOSPITALIZAČNÍ PÉČE								
	Rok	111	201	205	207	209	211	CELKEM
POČET PŘÍPADŮ	2015	3 063	207	350	187	201	419	4 427
	2016	2 960	215	313	155	159	419	4 221
naplnění v %		96,64	103,86	89,43	82,89	79,10	100,00	95,35
CMI	2015	2 282,67	159,16	257,44	129,21	156,50	321,28	3 306,26
	2016	2 167,99	154,86	225,56	105,55	126,51	315,22	3 095,70
koefficient naplnění		94,98	97,30	87,62	81,69	80,84	98,11	93,63
CMI/PP	2015	0,75	0,77	0,74	0,69	0,78	0,77	0,75
	2016	0,73	0,72	0,72	0,68	0,80	0,75	0,73
naplnění v %		98,28	93,68	97,97	98,55	102,19	98,11	98,20

V tomto případě je třeba, aby se controller každý měsíc zabýval podrobnou analýzou procentuálního plnění vykázané péče u jednotlivých pojišťoven. Převýšení nebo naopak nedostatečné naplnění není pojišťovnou hrazeno. Neoptimálnějším plněním je tedy 100%. Práce controllera spočívá v informování a včasném upozornění lékařů jednotlivých oddělení na stavu plnění vůči pojišťovně.



Obrázek 18 Procesní mapa – aplikace operativního controllingu ve ZZ

10. Výhody a nevýhody

Tabulka 54 Výhody a nevýhody implementace operativního controllingu

VÝHODY
Ucelenost vytvořením jedné pozice - smluvní vztahy se ZP, vykazování péče, zpracování přehledů a podkladů pro rozhodování, vyhodnocování dopadu do hospodaření, připravování podkladů pro účetnictví
Systematické rozvržení náplní práce určitých pracovníků s příchodem controllera
Využití MIS v plném rozsahu
Podrobnější analýza výstupů z NIS
Rozsáhlejší využití controllingových nástrojů
Plánování přispěje zdravotnickému zařízení k větší přehlednosti jednotlivých činností
Podrobnější plánování nákladů za celé ZZ a jednotlivá oddělení
Možnost snižování nákladů na základě zpracovaných výstupů controllerem
Vyhodnocování absolutních a poměrových ukazatelů přispěje k vyhodnocení finanční situace ZZ v daném období
Analýza vykazovaných výkonů jednotlivých oddělení
NEVÝHODY
Náklady spojené s vytvořením nové pozice controllera
Změna organizační struktury
Nástroje poukazující na případné nedostatky mohou být managementem/vedením odmítány

V tabulce 54 je sepsán výčet nejvýznamnějších výhod a nevýhod implementace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení. Ve velkých organizacích je controllingový útvar nezbytný. V malých zdravotnických zařízeních často není místo controllera zcela využito. V těchto případech jsou úlohy controllingu přenášeny na pracovníky, kteří mají v kompetenci jiný druh práce a tak jsou úlohy controllingu prováděny v omezené míře. Vytvořením specializované pozice by měl pracovník uceleně na starosti úkoly týkající se controllingu. Nový pracovník by tedy podpořil systematické rozvržení náplní práce tak, aby se mohl každý pracovník plně věnovat svému druhu práce.

Nástroje operativního controllingu jsou významné v oblasti podpory řízení zdravotnického zařízení. Je velice důležité zvolit takové nástroje, které dokážou ZZ v této oblasti pomoci a včas odhalit případné nedostatky, aby bylo možné je urychleně řešit. V některých zařízeních mohou být ale nástroje poukazující na nedostatky odmítány. Záleží na každém ZZ, jaké nástroje si zvolí.

Na základě vypořádaných výhod a nevýhod se domnívám, že má smysl vytvoření controllingového útvaru či pozice controllera i v menších ZZ.

11. Diskuze

Smyslem této diplomové práce bylo aplikovat operativní controlling v konkrétním zdravotnickém zařízení. Vzhledem k tomu, že nebylo možné vyhledat studie týkající se oblasti controllingu jako systému řízení podniku, byla literární rešerše zpracována na základě odborné literatury a odborných článků z časopisů a novin. Operativní controlling je využíván v různých oblastech podnikání. Odborná literatura uvádí mnoho nástrojů operativního controllingu. Každý podnik či zařízení využívá takové nástroje, které jsou vhodné pro zefektivnění jejich činnosti. Co se týče plánování, kontroly a reportingu, tak jsou tyto úlohy součástí operativního controllingu v každém útvaru podnikání. Na základě literární rešerše byl navržen postup implementace operativního controllingu v konkrétním zdravotnickém zařízení – Městská nemocnice a.s. (Nemocnice Dvůr králové nad Labem).

Městská nemocnice a.s. je malé zdravotnické zařízení, které nemá doposud zřízenou pozici controllingového oddělení. Činnosti týkající se controllingu jsou v současné době vykonávány v omezené míře, jelikož je zajišťuje ekonomka spolu s vedoucím IT oddělení v rámci své pracovní náplně. Z tohoto důvodu by bylo pro zdravotnické zařízení přínosné vytvořit jednu pozici, pozici controllera. Ten by měl uceleně na starosti nástroje, úlohy a další funkce týkající se controllingu a úzce s těmito pracovníky spolupracoval. Díky této osobě by se mohli pracovníci jiných odvětví naplno věnovat své náplni práce.

Aby bylo možné implementovat operativní controlling do zdravotnického zařízení, proběhla nejprve analýza současného systému controllingu. Vzhledem k tomu, že systém controllingu není doposud ucelený, byl na základě analýzy popsán návrh zavedení pozice controllera do ZZ pro následnou aplikaci operativního controllingu. Nový pracovník samozřejmě nepřináší jen samé výhody. Vedoucí, předseda představenstva, musí zvážit, zda je ochoten vynaložit potřebné náklady na případnou pozici controllera, které činí jednorázové náklady na vybavení ve výši 60 000 Kč (Tabulka 18). Měsíční náklady související s touto pozicí pak činí podle předpokladů 45 800 Kč (Tabulka 18). Zavedení pozice controllera do zdravotnického zařízení přinese změnu v organizační struktuře. Vzhledem k tomu, že se předpokládá úzká spolupráce jak s ekonomkou zdravotnického zařízení, tak s ředitelem nemocnice, jeho pozice bude zařazena do ekonomického úseku, který je přímo podřízen řediteli nemocnice.

Operativní controlling se zaměřuje na interní prostředí ZZ v časovém horizontu jednoho roku až tří let. Využívá controllingové nástroje, které dokážou přispět k lepšímu řízení ZZ. Důležitý je výběr vhodných nástrojů, které dokážou pozitivně ovlivnit chod ZZ.

Horizontální a vertikální analýza rozvahy a výsledovky je nejjednodušším nástrojem finanční analýzy. Dává zdravotnickému zařízení základní přehled o vývoji jednotlivých položek, které se týkají výkazů finančního účetnictví. Horizontální analýza sleduje

změny jednotlivých položek v čase. Na základě zpracování této analýzy, dostává ZZ přehled o vývoji aktiv, pasiv, nákladů a výnosů v jednotlivých letech. Celková aktiva a pasiva mají od roku 2012 vyjma roku 2015 postupně rostoucí tendenci. Celkové výnosy v letech 2013-2015 pokryly celkové náklady. V roce 2016 došlo ke zvýšení nákladů z důvodu navýšení osobních nákladů o 7,15% oproti roku 2015. Vertikální analýza slouží k procentnímu rozboru jednotlivých položek výkazů finančního účetnictví na celku. Zpracováním vertikální analýzy bylo zjištěno, že je zdravotnické zařízení z cca 70% financováno z vlastních zdrojů. Celkové náklady a výnosy jsou z 99% tvořeny provozními náklady a výnosy. Finanční náklady a výnosy se na celkovém stavu podílejí jen v minimální míře.

Řízení likvidity slouží pro zjištění, zda je ZZ schopno hradit své finanční závazky. Pro výpočet běžné, pohotové a okamžité likvidity jsou uvedeny doporučené hodnoty, kterých by mělo ZZ dosahovat. Na základě výpočtů jednotlivých ukazatelů bylo zjištěno, že je ZZ schopno své finanční závazky uhradit. K vyhodnocování úspěšného dosahování stanovených cílů ZZ při zohlednění vložených prostředků slouží řízení rentability.

Pro řízení zásob byla navržena tabulka měsíčního sledování zásob nejvýznamnějších materiálových položek v tisících Kč. Jedná se konkrétně o léky, SZM a krev. Tyto položky byly pro podrobné sledování vybrány z toho důvodu, že nejvíce ovlivňují celkové náklady ZZ. Řízení zásob se také týká sledování obratu zásob a doba obratu zásob.

Řízení pohledávek a závazků je pro ZZ nezbytné. Byl zde vytvořen návrh měsíční evidence pohledávek a závazků do splatnosti, po splatnosti a pohledávek a závazků celkem. Díky této evidenci bude mít ZZ přehled o splatnosti za jednotlivé měsíce. Důležitý je také výpočet celkové doby splatnosti. Čistý pracovní kapitál říká ZZ, kolik mu zbývá provozních prostředků potom, co uhradí veškeré krátkodobé závazky.

Finanční plán patří mezi jeden z nejdůležitějších nástrojů operativního controllingu. Při sestavování je důležité dbát na to, aby byly sestavované hodnoty reálné a dosažitelné. Následně se plány porovnávají se skutečností a vyhodnocují odchylky, které se projednávají s ředitelem nemocnice.

Řízení nákladů a výnosů jednotlivých oddělení je nedílnou součástí operativního controllingu. Pro přehled byla zpracována tabulka celkových nákladů a výnosů pro oddělení urologie interny a chirurgie. Jednotlivá oddělení jsou rozdělena na lůžkové oddělení a ambulanci, aby byl zřejmý rozdíl. Pro detailní řízení nákladů je nutné provádět podrobnou analýzu vykazovaných výkonů jednotlivých oddělení a detailní analýzu vykázané péče u jednotlivých pojišťoven. Na základě těchto analýz je možné dosáhnout snížení nákladů.

Již zmíněné nástroje operativního controllingu byly navrženy pro podrobnější plánování, řízení a organizování zdravotnického zařízení. Byly zvoleny tak, aby měly

dostatečnou vypovídací schopnost o faktorech, které ZZ ovlivňují, a v případě neadekvátního výsledku bylo možné včas provádět potřebné korekce. Jelikož se jedná pouze o návrh, tak až budoucí využití v praxi rozhodne o jejich vypovídací hodnotě, přednostech a nedostatcích.

Operativní controlling a jeho nástroje jsou ve velkých nemocnicích (krajských, fakultních) nezbytné. V malých zdravotnických zařízeních není často útvar controllingu či pozice controllera zcela využita. I v těchto zařízeních se určitá část činností spadající do oblasti controllingu vykonává. Je zde ale problém, že jsou úkoly vztahující se ke controllingu převáděny na pracovníky, kteří mají na starosti své náplně práce. Tím dochází k využití controllingu jen v omezené míře. Aby bylo možné controlling využít naplno, je třeba pracovníka, který se mu bude plně věnovat. Díky obsazení této pozice se budou moci ostatní pracovníci soustředit na své náplně práce v plném nasazení.

V této práci je popsán návrh aplikace operativního controllingu ve zdravotnickém zařízení Městská nemocnice a.s., který je možno využít i v jiných ZZ. Je důležité, aby si každé ZZ, které stojí o zavedení controllingového útvaru či pozice controllera, zhodnotilo, zda pro ně bude zavedení nové pozice přínosné.

Osobně se domnívám, že pozice controllera najde uplatnění v každém ZZ, ať už se jedná o velké či malé. Díky jeho detailním rozborům odhalí ZZ své silné stránky, slabé stránky, nedostatky, atd. V mnoha nemocnicích se jednotlivé rozборы provádějí, ale ne tak detailně, aby dokázaly včas upozornit na případné neshody či odchylky a bylo možné je zavčas upravit či odstranit. Velkým přínosem je také již zmiňovaná detailní analýza nákladů jednotlivých oddělení a analýza vykázané péče u jednotlivých pojišťoven. Díky těmto analýzám může dojít ke snížení nákladů, což je pro každé ZZ velkým přínosem.

Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo aplikovat operativní controlling do konkrétního zdravotnického zařízení. Za zdravotnické zařízení byla zvolena Městská nemocnice a.s. ve Dvoře Králové nad Labem. K dosažení hlavního cíle diplomové práce bylo nutné splnit cíle dílčí.

První úsek praktické části diplomové práce se zabýval charakteristikou zdravotnického zařízení a provázaností controllingu na ostatní procesy. Na základě poskytnutých dat od interních pracovníků Městské nemocnice a.s. byly zpracovány kapacitní a výkonové ukazatele pro největší oddělení ZZ (interna, chirurgie, urologie) v letech 2012-2016. Následně byly popsány cíle a cílové hodnoty a sestaven přehled vykázané péče pro ambulanci a péči hospitalizační. Největším přínosem pro ZZ bylo zjištění velké spokojenosti pacientů (nad 78% od roku 2013) a velice nízký počet stížností (2 stížnosti od roku 2013).

Druhý úsek pojednával o návrhu začlenění pozice controllera do ZZ. Tato část byla podstatná pro zpracování následujícího třetího úseku – operativní controlling v ZZ. Nejprve bylo potřeba vyčíslit náklady na pozici controllera, kde jednorázové náklady činily 60 000 Kč a náklady pravidelné (měsíční) 45 880 Kč. Dále bylo potřeba přizpůsobit stávající organizační strukturu novému pracovníkovi – controllerovi. Jeho pozice byla zařazena pod ekonomický úsek, který je přímo podřízen řediteli nemocnice, aby s ním mohl controller úzce spolupracovat. Do ekonomického úseku dále patří pracovnice zabývající se správou majetku, účetní a ekonomka. Vzhledem k tomu, že doposud tvořily ekonomický úsek pouze tyto tři pracovnice, controller převezme určitou část práce od ekonomky, se kterou bude spolupracovat a dále se bude zabývat činnostmi, které charakterizují controlling.

Nástroje operativního controllingu byly řešeny ve třetím úseku, který se zabýval operativním controllingem v ZZ. Pozornost byla v této části zaměřena na průběžnou likviditu, kde bylo zjištěno, že je Městská nemocnice a.s. schopna hradit své finanční závazky a to po celou dobu sledování, tedy od roku 2012 do roku 2016. Pro controlling zásob byla vytvořena tabulka, aby mohlo ZZ měsíčně sledovat nejvýznamnější materiálové položky – léky, krev a SZM. Dále byl vypočten obrat zásob a doba obratu zásob, kde bylo zjištěno, že má doba obratu zásob až na rok 2014 od roku 2012 postupně zvyšující se tendenci, z důvodu rostoucích tržeb. Pro controlling pohledávek byla navržena evidence pohledávek celkových, do splatnosti a po splatnosti v tis. Kč za jednotlivé měsíce v rámci celého ZZ. Následně byla spočtena doba splatnosti pohledávek, která se v jednotlivých letech (2012-2016) pohybovala od 30 do 50 dní. Finanční plán, který ZZ sestavuje každý rok, byl porovnáván se skutečností od roku 2012. Byly vytvořeny tabulky pro náklady a výnosy, kde bylo spočteno plnění v %. Z plánů bylo jednoznačné, že je jim věnována pozornost, jelikož se v porovnání se skutečností nevyskytovaly markantní rozdíly. U jednotlivých oddělení byla

provedena analýza nákladů a výnosů. V této části jsem se zaměřila na oddělení urologie, internu a chirurgii, jelikož se jedná o největší oddělení Městské nemocnice a.s. Náklady a výnosy jednotlivých oddělení byly rozděleny na lůžkové oddělení a ambulanci za období 2013-2016. Z této analýzy bylo zřejmé, že lůžkové oddělení urologie bylo nejziskovější a lůžkové oddělení interny nejztrátovější a to z důvodu téměř dvojnásobných vynaložených nákladů než u urologie.

Na základě zpracovaných jednotlivých částí diplomové práce byly stanoveny výhody a nevýhody aplikace operativního controllingu a diskutována možnost komplexního zavádění operativního controllingu do zdravotnických zařízení. Vzhledem k tomu, že výhody převyšují nad nevýhodami, není důvod bránit se komplexnímu zavádění operativního controllingu do jiných zdravotnických zařízení. Co se týče Městské nemocnice a.s., tak ta zvažuje zavedení pozice controllera, který by tuto činnost pro ZZ vykonával.

Seznam použité literatury

1. **KONEČNÝ, Miloš.** *Controlling - Studijní text pro kombinovanou formu studia.* Brno : Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. ISBN 978-80-214-3346-5.
2. **ŽŮRKOVÁ, Hana.** *Plánování a kontrola - klíč k úspěchu.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2007. ISBN 978-80-247-1844-6.
3. **ESCHENBACH, Rolf a SILLER, Helmut.** *Profesionální controlling - Koncepce a nástroje 2., přepracované vydání.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. ISBN 978-3-7910-2891-0.
4. **BÁRTOVÁ, Adéla a KOHOUT, Josef.** Controlling. *Pjca.eu.* [Online] Edolto Consult s.r.o., 12. 12 2015. [Citace: 4. 11 2016.] Dostupné z: http://www.analyzujaproved.cz/ApDefault2.aspx?rid=58322&app=Main&grp=Content&mod=ContentPortal&sta=ArticleDetail&pst=ArticleDetail&p1=OID_INT_536&p2=ShowDocInfo_BOOL_True&acode=8b6fba1eaf7c9fa7fa0cdaba12765fd1.
5. **MIKOVCOVÁ, Hana.** *Controlling v praxi.* Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2007. ISBN 978-80-7380-049-9.
6. **ESCHENBACH, Rolf a kol.** *CONTROLLING.* Praha : ASPI publishing, s.r.o., 2000. ISBN 80-85963-86-8.
7. **LANG, Helmut.** *Manažerské účetnictví - teorie a praxe.* Praha : C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7261-062-7.
8. **VYSUŠIL, Jiří.** *Integrované názvosloví v controllingu. 1. vydání.* Praha : Profess Consulting, 2001. ISBN 80-7259-007-3.
9. *Slovník controllingu: česko-anglický, anglicko-český: 120 nejdůležitějších terminů pro práci controllera.* Praha : Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6.
10. **BURNS, John a YAZDIFAR, Hassan.** *Trick or treats? Financial Management.* [Document] United Kingdom : CIMA, Insider, 2001. Sv. 30. Dostupné z: <https://www.highbeam.com/doc/1G1-78965438.html> title="Tricks or Treats? | HighBeam Research">Tricks or Treats? .
11. **HANSEN, Don a MOWEN, Maryanne.** *Management accounting.* Nashville : South-Western College, 2005. ISBN 05-3885-63-00.
12. **VOLLMUTH, H. J.** *Controlling: Nový nástroj řízení. 2. upravené vydání.* Praha : Profess consulting s.r.o., 1990. ISBN 80-85235-54-4.
13. **GRIGORUT, Cornel.** Controlling - A usefull tool for top management. *Proquest.com.* [Online] 5. 19 2014. [Citace: 18. 3 2017.] Dostupné z: <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=http://search.proquest.com.ezproxy.techlib.cz/docview/1318547195?accountid=119841>. DOI 1318547195.
14. **HORVÁTH, Peter.** Controlling k podpoře vedení podniku. Wiesbaden : Dostupné z: https://is.muni.cz/th/100530/esf_m/DP_JIRKU_Operativni_controlling.pdf, 1995.

15. **WERNER, Peter.** *Controlling in Deutschland versus internationales Controlling.* Munchen : Letzte anderung W.V.R., 2017. ISSN 2366-4819.
16. **GANßLEN, Siegfried, LOSBICHLER, Heimo a spol.** icv-controlling. [Online] 4. 11 2012. [Citace: 8. 4 2017.] Dostupné z: https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_TSCHECHISCH.pdf. ISSN 8153-889 74-20.
17. **KOŽENÝ, Pavel a kol.** *Klasifikační systém DRG.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-2701-1.
18. **HORVÁTH, Peter.** *Nová koncepce controllingu - Cesta k účinnému controllingu, 1. české vydání.* Praha : Profess Consulting s.r.o., 2004. ISBN 80-7259-002-2.
19. **DRAŽANOVÁ, Milada.** *Faktory zvýšení konkurenceschopnosti MSP ve sféře zdravotnictví [ppt].* [Prezentace] Brno : Akademie Sting, Akademie STING, 2015.
20. **TOTH, Štefan.** *Controlling [ppt].* [Prezentace] Praha : Univerzita Jana Amose Komenského, 2010. Dostupné z: <https://www.kr-zlinsky.cz/docs/clanky/dokumenty/4999/controlling-final.ppt>.
21. **CHODASOVÁ, Zuzana.** *Podnikový controlling: nástroj managementu.* Bratislava : Statis, 2012. Ekonomika firmy. ISBN 978-80-85659-70-2.
22. **PEŠKOVÁ, Dita.** *Consultng plus. Consultng plus.* [Online] 5. 2 2016. [Citace: 2. 11 2016.] Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/controllingovenastroje.pdf>.
23. **FOTR, Jiří a VACÍK, Emil a kol.** *Tvorba strategie a strategické plánování.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-3985-4.
24. **KONEČNÝ, Miloš a REŽŇÁKOVÁ, Mária.** *Controlling. 2. vydání.* Brno : VUT V Brně, 2000. ISBN 80-85943-03-4.
25. **FREIBERG, František.** *Finanční controlling.* Praha : Management Press, Ringier ČR, a.s., 1996. ISBN 80-85943-03-4.
26. **VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr.** *Podniková ekonomika.* Praha : Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4372-1.
27. **BAIER, Peter.** *Praxishandbuch Controlling: Controllinginstrumente, Unterteilnehmensplanung und Reporting. 2., aktualisierte.* München : Mi-Fachverl., FinanzBuch Verl, 2008. ISBN 978-3-636-03098-6.
28. **VODÁKOVÁ, Jana.** *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru.* Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-324-1.
29. **HOJNÁ, Radana.** *MultiEdu. multiedu.tul.cz.* [Online] 11. 3 2016. [Citace: 1. 11 2016.] Dostupné z: <http://www.multiedu.tul.cz>.
30. **KUTÁČ, Josef a JANOVSÁ, Kamila.** *Podnikový controlling - učební text.* Ostrava : Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 2012. ISBN 978-80-248-2593-9.

31. **GREENWOOD, Robert.** *Handbook of financial planning and control.* England : Gower Publishing Ltd., 2002. ISBN 0-566-08372-8.
32. **KISLINGEROVÁ, Eva a kol.** *Manažerské finanace. 3 vyd.* Praha : C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-194-9.
33. **SCHOLLEROVÁ, Hana.** *Investiční controlling.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2952-7.
34. **ZLÁMAL Jaroslav, BELLOVÁ Jana.** *Manažerské účetnictví ve zdravotnictví, 1. vydání.* Olomouc : VK Olomouc, 2010. ISBN 978-80-244-2519-1.
35. **SURE, Matthias.** *Moderne Controlling - Instrumente.* München : Vahlen, 2011. ISBN 978-3-8006-4373-8.
36. **COLLEY, John, L.** *Principles of general management: The art and science of getting results across organization boundaries.* New Haven : Yale University Press, 2007. ISBN 978-0-300-13491-9.
37. **PAVLÍKOVÁ, Alena a kol.** *Finanční řízení v praxi.* Praha : Vydala Alena Pavlíková, 3x3, 1998. ISBN 80-238-4305-2.
38. **AXSATER, Sven.** *Inventory control.* New York : Springer Science & Business Media, 2000. ISBN 978-1-4757-5608-1.
39. **SOPRANO, Aldo.** *Liquidity management: a funding risk handbook.* Cornwall : John Wiley & Sons, 2015. ISBN 978-1-118-41399-9.
40. **FREIBERG, František.** *Cash-flow: Řízení likvidity podniku. 3. rozšířené vyd.* Praha : Management Press, 1997. ISBN 80-85943-37-9.
41. Tržby (Sales). *ManagementMania.com.* [Online] Wilmington (DE) 2011-2017, 28. 5 2016. [Citace: 17. 2 2017.] Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/trzby-sales>.
42. Rentabilita tržeb (ROS - Return on Sales). *ManagementMania.com.* [Online] Wilmington (DE), 16. 8 2016. [Citace: 4. 24 2017.] Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rentabilita-trzeb>.
43. **REICHMANN, Thomas.** *Controlling: Concepts of Management Control, Controllship, and Ratios.* Dortmund : Springer Science & Business Media, 2012. ISBN 978-3-642-64546-4.
44. **HERMANN, Petr a LAZAR, Jaromír.** *Nákladový controlling.* Ostrava : Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4.
45. **HAJDŮ, Noémi.** *Strategic and operative marketing controlling.* [Document] Hungary : University of Miskolc, University of Miskolc, 2013. Sv. 1. Dostupné z: http://tmp.gtk.uni-miskolc.hu/volumes/2013/01/TMP_2013_01_03_Hajdu_N.pdf DOI 15893413.
46. **SYNEK, Miloslav a kol.** *Manažerská ekonomika.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.

47. **EZZAMEL, Mahmoud a HEATHFIELD, David.** *Perspectives on financial control: Essays in memory of Kenneth Hilton.* Dordrecht : Springer, 2013. ISBN 978-0-412-40980-6.
48. **HRADECKÝ, Mojmír a kol.** *Manažerské účetnictví.* Praha : GRADA Publishing, a.s., 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
49. **KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ, Drahomíra a ŠTEKER, Karel.** *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady. 2., rozšířené vydání.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.
50. **PÍSAŘOVICOVÁ, Lenka.** CAFINEWS. *CAFIN.* [Online] Česká asociace pro finanční řízení, 19. 8 2015. [Citace: 25. 10 2016.] Dostupné z: <http://news.cafin.cz/slovník>.
51. **PETRŮ, Tomáš.** *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi.* Praha : Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
52. **LAZAR, Jaromír.** *Manažerské účetnictví a controlling.* Praha : Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
53. **ŠOLJAKOVÁ, Libuše a FIBÍROVÁ, Jana.** *Reporting, 3. rozšířené a aktualizované vydání.* Praha : GRADA Publishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
54. **GUPTA, V.S.** *Handbook of reporting and communication skills.* New Delhi : Concept Publishing Company, 2003. ISBN 81-8069-043-1.
55. **VYSUŠIL, Jiří.** *Controlling do kapsy aneb šest základních bodů controllingu.* Praha : Profess Consulting s.r.o., 2000. ISBN 80-7259-013-8.
56. **HROMKOVÁ, Ludmila.** *Teorie průmyslových podnikatelských systémů I. 2. upravené vydání.* Zlín : UTB, 2005. ISBN 80-7318-270.
57. **WOHE Gunter, KISLINGEROVÁ Eva.** *Úvod do podnikového hospodářství, 2. přepracované a doplněné vydání.* Praha : C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-897-2.
58. **CAFIN.** CAFINews. *CAFIN.* [Online] Česká asociace pro finanční řízení, z.s., 19. 8 2015. [Citace: 20. 1 2017.] Dostupné z: <http://news.cafin.cz/slovník/analýza-odchylek>.
59. **RŮČKOVÁ, Petra.** *Finanční analýza - metody, ukazatele, využití v praxi. 5. aktualizované vydání.* Praha : Vydala GRADA Publishing, a.s., 2015. ISBN 978-80-247-9931-5.
60. **JANIŠOVÁ D., KŘIVÁNEK M.** *Velká kniha o řízení firmy - praktické postupy pro úspěšný rozvoj.* Praha : Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-4337-0.
61. **OLIVOVÁ, Ivana.** ManagementMania. *managementmania.com.* [Online] 12. 5 2016. [Citace: 2. 2 2017.] Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/balanced-scorecard>. DOI 2327-3658.
62. **ŠTÁSEK, Petr.** Městská nemocnice a.s. *mndk.cz.* [Online] 1. 1 1997. [Citace: 7. 11 2016.] Dostupné z: <http://www.mndk.cz/spolecnosti-holdingu/mestska-nemocnice>.

Seznam obrázků

Obrázek 1 Smysl controllingu [4].....	14
Obrázek 2 Vzájemná vazba mezi controllerem, manažerem a controllingem	16
Obrázek 3 Členění controllingu z hlediska cílové orientace	20
Obrázek 4 Rozdělení Operativního controllingu	22
Obrázek 5 Základní části plánu	27
Obrázek 6 Schéma hlavních prvků kontrolního procesu	32
Obrázek 7 Princip procesu	40
Obrázek 8 Schéma řízení společnosti	43
Obrázek 9 Organizační struktura zdravotnického zařízení	46
Obrázek 10 Proces zdravotnického zařízení	55
Obrázek 11 Procesní mapa – Zavedení controllingového útvaru ve ZZ	56
Obrázek 12 Změna organizační struktury zdravotnického zařízení	59
Obrázek 13 Procesní mapa - Vytvoření pozice controllera	61
Obrázek 14 Procesní mapa - kontrola	90
Obrázek 15 Procesní mapa - Reporting	91
Obrázek 16 Chirurgie - Vnitropodnikové náklady v Kč.....	92
Obrázek 17 Interna - Vnitropodnikové náklady v Kč.....	92
Obrázek 18 Procesní mapa – aplikace operativního controllingu ve ZZ.....	95

Seznam grafů

Graf 1 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče v Kč	54
Graf 2 Struktura aktiv v tis. Kč	64
Graf 3 Struktura pasiv v tis. Kč	65
Graf 4 Struktura nákladů v %	67
Graf 5 Struktura výnosů v %	68
Graf 6 Vývoj nákladů a výnosů v tis. Kč.....	70
Graf 7 Likvidita	76
Graf 8 Rentabilita.....	78
Graf 9 Doba splatnosti závazků	82
Graf 10 Finanční plán - náklady v letech 2012-2016	85
Graf 11 Finanční plán - výnosy v letech 2012-2016	86
Graf 12 Výsledek hospodaření za běžnou činnost.....	87

Seznam tabulek

Tabulka 1 Úlohy a odpovědnost controllera a manažera [6]	16
Tabulka 2 Znaky strategického a operativního controllingu	21
Tabulka 3 Vybrané nástroje operativního controllingu	23
Tabulka 4 Nejčastěji se vyskytující příčiny odchylek a jejich nápravná opatření.....	34
Tabulka 5 Základní údaje o zdravotnickém zařízení	43
Tabulka 6 Počet zaměstnanců ZZ 2013-2016.....	44
Tabulka 7 Počty pacientů.....	47
Tabulka 8 Počty ošetrovacích dnů	48
Tabulka 9 Využití lůžek v %	48
Tabulka 10 Průměrná délka hospitalizace	48
Tabulka 11 Počet využitých a nevyužitých lůžek.....	49
Tabulka 12 Cílové ukazatele – finanční	50
Tabulka 13 Cílové ukazatele – zákaznické (pacienta).....	50
Tabulka 14 Cílové ukazatele - vnitřní procesy	51
Tabulka 15 Cílové ukazatele - Učení a růst.....	51
Tabulka 16 Přehled vykázané péče – ambulance	53
Tabulka 17 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče.....	54
Tabulka 18 Náklady na pozici controllera.....	57
Tabulka 19 Rozvržení náplní práce na jednotlivých výše zmiňovaných pozicích	60
Tabulka 20 Horizontální analýza aktiv v tis. Kč	64
Tabulka 21 Horizontální analýza pasiv v tis. Kč	65
Tabulka 22 Horizontální analýza nákladů v tis. Kč.....	67
Tabulka 23 Horizontální analýza výnosů v tis. Kč.....	68
Tabulka 24 Vertikální analýza aktiv v tis. Kč	71
Tabulka 25 Vertikální analýza pasiv v tis. Kč.....	71
Tabulka 26 Vertikální analýza nákladů v tis. Kč.....	73
Tabulka 27 Vertikální analýza výnosů v tis. Kč.....	73
Tabulka 28 Běžná likvidita	75
Tabulka 29 Pohotová likvidita.....	75
Tabulka 30 Okamžitá likvidita	76
Tabulka 31 Rentabilita aktiv.....	76
Tabulka 32 Rentabilita investovaného kapitálu.....	77
Tabulka 33 Rentabilita tržeb.....	77
Tabulka 34 Rentabilita vlastního kapitálu	77
Tabulka 35 Sledování zásob pro celé ZZ v tisících Kč	79
Tabulka 36 Obrat zásob	79
Tabulka 37 Doba obratu zásob	80
Tabulka 38 Doba splatnosti pohledávek.....	80
Tabulka 39 Sledování pohledávek pro celé ZZ v tisících Kč.....	81
Tabulka 40 Počet obrátek závazků	81
Tabulka 41 Doba splatnosti závazků	81

Tabulka 42 Sledování závazků celého ZZ v tisících Kč.....	82
Tabulka 43 Čistý pracovní kapitál	83
Tabulka 44 Míra zadluženosti v %	83
Tabulka 45 Celková zadluženost v %.....	83
Tabulka 46 Finanční plán - náklady v tis. Kč	84
Tabulka 47 Finanční plán - výnosy v tis. Kč	84
Tabulka 48 Hospodářský výsledek 2012-2016 v tisících Kč	87
Tabulka 49 Náklady a výnosy jednotlivých oddělení - Urologie, interna, chirurgie.....	89
Tabulka 51 Interní oddělení - lůžka + JIP + sál	93
Tabulka 50 Chirurgické oddělení – lůžka + JIP	93
Tabulka 52 Přehled vykázané péče - ambulance	94
Tabulka 53 Přehled vykázané péče - hospitalizační péče.....	94
Tabulka 54 Výhody a nevýhody implementace operativního controllingu.....	96

Seznam příloh

Příloha A Náklady a výnosy: Urologie - lůžkové oddělení + sály	111
Příloha B Náklady a výnosy: Urologie - ambulance	111
Příloha C Náklady a výnosy: Interna - lůžkové oddělení + JIP	112
Příloha D Náklady a výnosy: Interna - ambulance	112
Příloha E Náklady a výnosy: Chirurgie - lůžkové oddělení + sál + JIP	113
Příloha F Náklady a výnosy: Chirurgie - ambulance.....	113

Přílohy

Příloha A Náklady a výnosy: Urologie - lůžkové oddělení + sály

UROLOGIE - lůžkové oddělení + sály					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	11 065 089 Kč	12 163 662 Kč	12 278 565 Kč	13 919 138 Kč
50	Spotřebované nákupy	2 244 063 Kč	1 942 182 Kč	2 142 144 Kč	3 091 295 Kč
51	Služby	1 495 421 Kč	1 711 450 Kč	1 692 217 Kč	1 746 100 Kč
52	Osobní náklady	6 869 753 Kč	7 705 712 Kč	7 963 921 Kč	8 547 871 Kč
54	Jiné provozní náklady	357 781 Kč	705 779 Kč	388 819 Kč	385 328 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	98 071 Kč	98 539 Kč	91 464 Kč	148 544 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	5 212 317 Kč	5 576 767 Kč	5 206 561 Kč
6	Výnosy	12 671 785 Kč	963 619 Kč	196 728 Kč	501 867 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	12 668 401 Kč	960 874 Kč	171 873 Kč	501 791 Kč
64	Jiné provozní výnosy	3 384 Kč	2 745 Kč	24 855 Kč	75 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	20 162 353 Kč	20 502 712 Kč	20 787 583 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	1 606 696 Kč	3 749 993 Kč	2 844 108 Kč	2 163 751 Kč

Příloha B Náklady a výnosy: Urologie - ambulance

UROLOGIE - ambulance					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	2 378 857 Kč	3 766 736 Kč	3 563 572 Kč	2 450 337 Kč
50	Spotřebované nákupy	831 876 Kč	1 796 192 Kč	1 631 427 Kč	399 189 Kč
51	Služby	107 806 Kč	176 362 Kč	103 758 Kč	132 848 Kč
52	Osobní náklady	1 407 197 Kč	1 756 980 Kč	1 807 707 Kč	1 905 144 Kč
54	Jiné provozní náklady	4 286 Kč	8 830 Kč	8 623 Kč	9 076 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	27 692 Kč	28 372 Kč	12 057 Kč	4 080 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	354 599 Kč	357 767 Kč	428 240 Kč
6	Výnosy	3 378 776 Kč	190 512 Kč	69 756 Kč	198 359 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	3 378 776 Kč	143 675 Kč	31 663 Kč	158 981 Kč
64	Jiné provozní výnosy	0 Kč	46 837 Kč	38 093 Kč	39 378 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	3 402 605 Kč	3 942 137 Kč	3 902 523 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	999 919 Kč	-528 218 Kč	90 554 Kč	1 222 305 Kč

Příloha C Náklady a výnosy: Interna - lůžkové oddělení + JIP

INTERNA - lůžkové oddělení + sál + JIP					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	23 403 083 Kč	23 986 641 Kč	24 601 226 Kč	25 516 705 Kč
50	Spotřebované nákupy	4 996 196 Kč	5 245 457 Kč	4 719 354 Kč	4 832 429 Kč
51	Služby	2 941 062 Kč	3 358 940 Kč	3 515 941 Kč	3 304 818 Kč
52	Osobní náklady	14 693 442 Kč	14 554 104 Kč	15 653 119 Kč	19 694 920 Kč
54	Jiné provozní náklady	686 995 Kč	771 592 Kč	679 408 Kč	654 633 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	85 388 Kč	56 548 Kč	33 404 Kč	29 904 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	11 203 097 Kč	12 350 294 Kč	11 697 259 Kč
6	Výnosy	12 819 602 Kč	7 841 847 Kč	5 729 930 Kč	6 006 589 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	12 649 297 Kč	1 245 326 Kč	89 021 Kč	562 599 Kč
64	Jiné provozní výnosy	170 305 Kč	6 596 521 Kč	5 640 909 Kč	5 443 990 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	23 447 134 Kč	23 056 500 Kč	23 728 519 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	-10 583 481 Kč	-3 900 757 Kč	-8 165 090 Kč	-7 478 856 Kč

Příloha D Náklady a výnosy: Interna - ambulance

INTERNA - ambulance					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	1 606 026 Kč	1 657 279 Kč	1 618 845 Kč	1 678 132 Kč
50	Spotřebované nákupy	279 858 Kč	337 184 Kč	252 144 Kč	241 140 Kč
51	Služby	69 001 Kč	71 132 Kč	78 062 Kč	70 829 Kč
52	Osobní náklady	1 227 427 Kč	1 213 707 Kč	1 252 195 Kč	1 329 278 Kč
54	Jiné provozní náklady	3 628 Kč	9 144 Kč	10 332 Kč	10 772 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	26 112 Kč	26 112 Kč	26 112 Kč	26 112 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	239 360 Kč	249 633 Kč	251 599 Kč
6	Výnosy	3 865 206 Kč	357 367 Kč	355 725 Kč	549 534 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	3 865 206 Kč	227 894 Kč	39 161 Kč	141 893 Kč
64	Jiné provozní výnosy	0 Kč	129 473 Kč	316 564 Kč	407 641 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	3 081 761 Kč	3 812 272 Kč	4 049 058 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	2 259 180 Kč	1 542 489 Kč	2 299 519 Kč	2 668 861 Kč

Příloha E Náklady a výnosy: Chirurgie - lůžkové oddělení + sál + JIP

CHIRURGIE - lůžkové oddělení + JIP					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	27 273 543 Kč	28 477 230 Kč	28 014 597 Kč	24 300 621 Kč
50	Spotřebované nákupy	5 903 421 Kč	5 969 760 Kč	4 800 488 Kč	3 844 752 Kč
51	Služby	3 911 302 Kč	4 047 045 Kč	3 817 035 Kč	3 339 204 Kč
52	Osobní náklady	16 523 644 Kč	17 359 184 Kč	18 110 264 Kč	15 797 418 Kč
54	Jiné provozní náklady	759 082 Kč	808 144 Kč	759 461 Kč	678 894 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	176 094 Kč	293 097 Kč	527 349 Kč	640 353 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	19 756 386 Kč	25 655 202 Kč	24 274 306 Kč
6	Výnosy	28 111 172 Kč	6 474 751 Kč	4 849 707 Kč	4 944 611 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	28 103 701 Kč	1 616 080 Kč	62 501 Kč	964 092 Kč
64	Jiné provozní výnosy	7 471 Kč	4 858 671 Kč	4 787 206 Kč	3 980 519 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	41 250 266 Kč	46 934 699 Kč	38 199 191 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	837 629 Kč	-508 599 Kč	-1 885 393 Kč	-5 431 125 Kč

Příloha F Náklady a výnosy: Chirurgie - ambulance

CHIRURGIE - ambulance					
Účet	Název	Období			
		2013	2014	2015	2016
5	Náklady	3 398 319 Kč	3 397 725 Kč	3 550 467 Kč	3 323 955 Kč
50	Spotřebované nákupy	531 072 Kč	584 480 Kč	542 267 Kč	572 418 Kč
51	Služby	127 569 Kč	68 922 Kč	74 958 Kč	93 439 Kč
52	Osobní náklady	2 719 654 Kč	2 720 649 Kč	2 909 348 Kč	2 634 846 Kč
54	Jiné provozní náklady	4 552 Kč	18 202 Kč	18 422 Kč	17 780 Kč
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	15 472 Kč	5 472 Kč	5 472 Kč	5 472 Kč
8	Vnitropodnikové náklady	-	384 088 Kč	391 942 Kč	377 403 Kč
6	Výnosy	4 555 597 Kč	505 083 Kč	236 076 Kč	315 789 Kč
60	Tržby za vlastní výkony a zboží	4 555 597 Kč	494 789 Kč	226 645 Kč	304 762 Kč
64	Jiné provozní výnosy	0 Kč	10 294 Kč	9 431 Kč	11 027 Kč
9	Vnitropodnikové výnosy	-	4 154 303 Kč	4 631 670 Kč	5 115 033 Kč
	Zisk(+)/ztráta(-)	1 157 278 Kč	877 573 Kč	925 337 Kč	1 729 464 Kč