



ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

**Fakulta biomedicínského inženýrství
Katedra biomedicínské techniky**

**Posouzení nákladovosti hotelových služeb lůžkového
zdravotnického zařízení**

Assessment of the hotel services costs of an inpatient medical facility

Diplomová práce

Studijní program: Biomedicínská a klinická technika

Studijní obor: Systémová integrace procesů ve zdravotnictví

Vedoucí práce: Ing. Martina Caithamlová

Konzultant: MUDr. Ing. Miroslav Příkladka, Ph.D.

Iuliia Zinchenko

Kladno, květen 2018

Katedra biomedicínské techniky

Akademický rok: 2016/2017

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

Student: **Ing. Iuliia Zinchenko**
Studijní obor: Systémová integrace procesů ve zdravotnictví
Téma: **Posouzení nákladovosti hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení**
Téma anglicky: Assessment of the hotel services costs of an inpatient medical facility

Zásady pro vypracování:

Cílem diplomové práce je posouzení nákladovosti hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení. Kromě zdravotní péče poskytují lůžková zdravotnická zařízení pacientům tzv. hotelové služby; tyto služby souvisejí především s ubytováním a zajištěním stravy pacientů. Cílem diplomové práce je provést analýzu nákladů na hotelové služby pacientů z pohledu dvou zdravotnických zařízení (zařízení akutní péče a LDN).

a) Vyjádřete tyto náklady en gros ve vazbě na lůžkoden u každého analyzovaného lůžkového zařízení. Dále zjistěte odpovídající náklady u několika vhodně vybraných lůžkových oddělení (interní, chirurgické, dětské, apod.) těchto zařízení. Diskutujte rozdíly v nákladech.

b) Navrhněte vhodnou metodiku stanovení nákladů hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení. Porovnejte náklady za hotelové služby s výnosy za poskytovanou péči dle platné legislativy. Diskutujte ekonomickou bilanci poskytované péče.

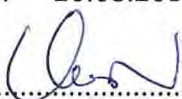
c) Sumarizujte parametry nákladů hotelových služeb, délky hospitalizace pacientů a výnosů za poskytované služby do jednoduchého manažerského systému pro zefektivnění činnosti středního managementu lůžkového zdravotnického zařízení.

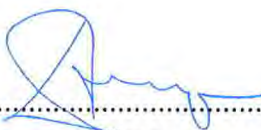
Seznam odborné literatury:

- [1] Zlámal J., Bellová J., *Ekonomika zdravotnictví*, Brno : Národní centrum ošetrovatelství a nelékařských zdravotnických oborů, ročník 2. vydání, číslo 978-80-7013-551-8, 2013
- [2] Synek M, Kislingerová E. a kol., *Podniková ekonomika*, Praha C.H.Beck, ročník 5. přepracované vydání, číslo ISBN 978-80-7400-336-3, 2012
- [3] Dyntarová E., Poušek L., *Náklady, kalkulace, ceny*, ČVUT Praha, ročník 1. vydání, číslo ISBN 978-80-01-04215-1, 2009
- [4] Popesko B., Novák P., Tučková Z., Fialová Š., Strouhal J., *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*, Wolters Kluwer, a.s., Praha, ročník 220s, číslo ISBN 978-80-7478-509-2, 2014
- [5] Souček, Z., Burian, J., *Strategické řízení zdravotnických zařízení*, Professional Publishing, 2006, ISBN 8086946185
- [6] Fišer Roman, *Procesní řízení pro manažery*, Grada, ročník 1. vydání, číslo 978-80-247-5038-5, 2014

Vedoucí: Ing. Martina Caithamlová
Konzultant: MUDr. Ing. Miroslav Přádka, Ph.D.

Zadání platné do: 20.08.2018


.....
vedoucí katedry / pracoviště


.....
děkan

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci s názvem **Posouzení nákladovosti hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení** vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů, které uvádím v seznamu bibliografických odkazů.

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).

V Kladně dne 17.05.2018



.....
podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Martině Caithamlové za pomoc při zpracování této diplomové práce, za její kritické, ale konstruktivní připomínky a čas, který mi věnovala při konzultacích. Zároveň i mému konzultantu MUDr. Ing. Miroslavu Přádkovi, Ph.D. za jeho odborné a cenné rady.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá stanovením nákladů na jeden den pobytu pacienta na lůžku akutní, následné a dlouhodobé péče z pohledu poskytovatele zdravotní péče, a dává přehled o tom, do jaké míry se mezi jednotlivými typy zdravotnických zařízení tyto náklady na hotelové služby odlišují. Údaje o nákladech byly poskytnuty příspěvkovou organizací v Praze a léčebnou dlouhodobě nemocných v Moravskoslezském kraji. Za náklady související s pobytem pacienta na lůžku byly považovány osobní náklady ošetrovatelského personálu, náklady na stravování pacientů, náklady na spotřebovanou energii, nájem a úklid prostor, praní prádla, svoz a likvidaci odpadu, vodné a stočné a odpisy dlouhodobého majetku. Náklady na jeden ošetrovací den byly vypočteny pomocí kalkulace dělením. Náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden činily v obou sledovaných obdobích na oddělení geriatrické a následné péče 63 % z celkových nákladů oddělení, na oddělení dětské neurologie 67 %, na gynekologicko-porodnickém oddělení 70 %. Náklady na jeden den pobytu pacienta na lůžku v léčebně dlouhodobě nemocných činily 60 % z celkových nákladů v roce 2014 a 55 % v roce 2015. Výsledkem této diplomové práce je komplexní pohled na problematiku nákladů hotelových služeb z pohledu dvou odlišných zdravotnických zařízení, který může být využit i jinými poskytovateli zdravotní péče.

Klíčová slova

Hodnocení, hotelové služby, lůžková zařízení, náklady, nemocnice

Abstract

The thesis deals with the costing for one day of a patient's stay in a hospital bed in acute, follow-up and long-term care from the perspective of the health care provider, and it gives an overview concerning the different costs of hotel services between different types of health care facilities. Data on costs were provided by a contributory organization in Prague and a long-term care hospital in the Moravian-Silesian Region. These items were considered to be the costs associated with the patient's stay: personal expenses of nursing staff, the costs of catering for patients, costs of energy consumed, renting and cleaning of premises, laundry washing, waste collection and disposal, water and sewer charge, and depreciation of fixed assets. The costs per one day of treatment were calculated by dividing by calculation. The costs of hotel services per one bed-day were in both monitored periods in the department of geriatrics and follow-up care 63 % of the total costs of the department, in the department of paediatric neurology 67 %, in the gynaecological-obstetric department 70 %. The costs of one patient's stay in the long-term care hospital were 60 % of total costs in 2014 and 55 % in 2015. The result of this thesis is a complex view of cost issues of hotel services, from the point of view of two different medical facilities, which can be used by other health care providers as well.

Keywords

Evaluation, hotel services, inpatient facilities, costs, hospital

OBSAH

1	Úvod	9
2	Současný stav problematiky	11
2.1	Zdravotnické instituce a zařízení v ČR	11
2.2	Poskytovatelé zdravotnických služeb	12
2.2.1	Smluvní a nesmluvní zdravotnická zařízení.....	13
2.2.2	Státní a nestátní zdravotnická zařízení	13
2.2.3	Lůžková a ambulantní zdravotnická zařízení	14
2.3	Léčebna dlouhodobě nemocných.....	15
2.4	Financování a úhrady zdravotnických služeb	16
2.4.1	Financování	16
2.4.2	Úhrady	18
2.4.3	Lůžkoden.....	20
2.4.4	Silné a slabé stránky zdravotnického systému v ČR	20
2.5	Nákladovost	22
2.6	Členění nákladů	23
2.6.1	Druhové členění	23
2.6.2	Účelové členění.....	24
2.6.3	Kalkulační členění nákladů	25
2.7	Kalkulace nákladů a základní typy kalkulačních metod.....	26
2.7.1	Prostá kalkulace dělením	27
2.7.2	Stupňovitá kalkulace dělením	27
2.7.3	Kalkulace dělením s poměrovými čísly	28
2.7.4	Přirážková kalkulace.....	28
2.7.5	Kalkulace variabilních nákladů.....	28
2.7.6	Kalkulace Activity-Based Costing	29
2.8	Podobná řešení tématu a jeho aktuálnost	30
3	Cíle práce.....	42

4	Sběr dat.....	43
4.1	Energie.....	44
4.2	Nájem prostor.....	45
4.3	Úklid prostor a praní prádla	45
4.4	Svoz a likvidace odpadu.....	47
4.5	Vodné a stočné	49
4.6	Stravování pacientů.....	50
4.7	Osobní náklady	51
4.8	Odpisy	52
4.8.1	Evidence a účtování dlouhodobého majetku.....	53
4.8.2	Ocenění dlouhodobého majetku	54
4.8.3	Účetní odpisy	56
4.8.4	Daňové odpisy	57
5	Metody	60
5.1	Deskripce	60
5.2	Komparace.....	61
5.3	Metoda standardních nákladů.....	62
5.3.1	Základní kroky implementace metody standardních nákladů.....	63
5.3.2	Klasifikace odchylek	66
5.3.3	Výhody a nevýhody implementace metody standardních nákladů	71
6	Výzkumná část.....	73
6.1	Zdravotnické zařízení v Praze (ZZ1).....	73
6.1.1	Náklady	73
6.1.2	Výnosy	75
6.1.3	Počet hospitalizací a ošetrovacích dnů	77
6.1.4	Personální zabezpečení nemocnice a na vybraných odděleních... 77	
6.1.5	Projekty, granty a dotace.....	78
6.1.6	Oddělení geriatry a následné péče.....	78

6.1.7	Oddělení dětské neurologie.....	81
6.1.8	Gynekologicko-porodnické oddělení.....	83
6.1.9	Náklady na pobyt pacienta na vybraných oddělení ZZ1.....	84
6.1.10	Implementace metody standardních nákladů na náklady hotelových služeb vybraných oddělení ZZ1	87
6.2	LDN v Moravskoslezském kraji (ZZ2)	92
6.2.1	Vertikální a horizontální analýza účetních závěrek LDN	94
6.2.2	Náklady na pobyt pacienta na LDN.....	100
6.2.3	Implementace metody standardních nákladů na náklady hotelových služeb LDN	101
7	Výsledky.....	103
7.1	Porovnání nákladů hotelových služeb a výnosů za poskytovanou péče	104
7.2	Zpracování dat a analýza odchylek	108
7.2.1	Odchytky nákladů na stravování pacientů	108
7.2.2	Odchytky osobních nákladů.....	109
7.2.3	Odchytky režijních nákladů.....	110
7.2.4	Celkové odchytky nákladů	111
8	Diskuse	113
9	Závěr.....	122
10	Seznam použité literatury	123
11	Seznam obrázků.....	132
12	Seznam tabulek	133
13	Seznam příloh.....	136

Seznam použitých zkratk

ABC	Activity Based Costing
ARO	Anesteziologicko – resuscitační oddělení
AZV	Agentura pro zdravotnický výzkum
CCR	Capacity Cost Rate
cRCT	the cluster Randomized Controlled Trial
CT	Computed Tomography
ČEZ	České Energetické Závody
ČR	Česká republika
DN	Oddělení dětské neurologii
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DRG	Diagnosis Related Groups
ETAT+	the Emergency Triage and Treatment Plus
GAČR	Grantová agentura České republiky
GaNP	Oddělení geriatric a následné péče
GIT	Gastrointestinální trakt
GP	Gynekologicko-porodnické oddělení
HDP	Hrubý domácí produkt
IGA	Interní grantová agentura
ISO	International Organization for Standardization
JIP	Jednotka intenzivní péče
JOP	Jiní odborní pracovníci a dentisté (psycholog, logoped, oftalmoped, absolventi studijních obor oboru mat.-fyz. zaměření, přírod., a pedagogického zaměření, sociální pracovník.
LDN	Léčebná dlouhodobě nemocných
MZ	Ministerstvo zdravotnictví
NRPZS	Národní registr poskytovatelů zdravotních služeb

NRS	Numerical Rating Scale
OP	Ošetrovatelský personál
OPPA	Operační program Praha – Adaptabilita
RCCs	the Ratio of Costs to Charges method
RO	Roční odpis
RVU	the Relative Value Unit
SP	Sociální pojištění
TDABC	Time-driven Activity-Based Costing
THP	Technickohospodářský pracovník (administrativní činnost, referenti, nákupčí, obchodníci, ekonomové, technici, kontroloři, normovači, technologové, personalisté)
USA	United States of America
ÚZIS	Ústav zdravotnických informací a statistiky
VZP	Vseobecná Zdravotní Pojistovna
ZO	Výše odpisu
ZP	Zdravotní pojištění
ZULP	Zvlášť účtované léčivé přípravky
ZUM	Zvlášť účtovaný materiál
ZZ1	Příspěvková organizace v Praze zřízená Ministerstvem zdravotnictví
ZZ2	Soukromá léčebna dlouhodobě nemocných v Moravskoslezském kraji

1 ÚVOD

Téma diplomové práce ukazuje na potřebu analýzy nákladů na hotelové služby lůžkového zdravotnického zařízení v České republice. Zdravotní péče je placena podle výkonů a hotelové služby jsou složkou, která je schovaná někde uvnitř. Některé nemocnice mají přehled o těchto nákladech, ale některé vůbec nemají představu, jaký procentní podíl tvoří náklady hotelových služeb. Většina nemocnic je financována z veřejných rozpočtů a veřejného pojištění. Zdravotnické organizace obvykle nepracují v čistě konkurenčním prostředí. Nemocnice si nemůže vybrat zákazníka a služby, které chce poskytovat. Zdravotnické organizace pracují se složitou strukturou objektů. Na rozdíl od výrobních organizací, objem nákladů zdravotnických zařízení je velmi často nepředvídatelný.

Úhrady následné péče jsou financovány z prostředků veřejného zdravotního pojištění, ale pojišťovny nastavené úhrady jsou obvykle nižší než skutečné náklady. Pak ovšem při poskytování řádné a kvalitní péče vzniká deficit. Ten buď dopláci sám pacient, anebo bývá částečně dotovaný zřizovateli, což může být například kraj nebo město. Kromě toho doba pobytu v LDN není limitovaná, řídí se pouze zdravotním stavem pacienta. V zájmu nemocnice je nejen tyto náklady znát, ale především je na základě těchto znalostí dokázat ovlivňovat a řídit.

Postup diplomové práce vychází z hlavního cíle. Na začátku je vypracovaná teoretická část, ve které jsou probrány základní pojmy, současný stav problematiky v České republice a ve světě, popsány jsou metody, které pak budou používány ke zpracování následující praktické části. Teoretické znalosti jsou získané z českých a zahraničních studií a doplněny statistickými

daty. Praktická část navazující na teoretickou je soustředěna na práci se získanými daty, která jsou poskytnuta zdravotnickým zařízením.

2 SOUČASNÝ STAV PROBLEMATIKY

Zdravotnictví se týká každého jedince a často bývá předmětem diskuzí po celém světě. Zdravotní péče je velmi specifická oblast, kde finanční prostředky vynaložené na zdravotnictví nemají přímou souvislost s výsledky, které nebývají občas pozitivní. Existuje hodně případů, kde stávající vysoké náklady na zdravotní péči nemají podstatný vliv na zdravotní stav člověka. Ale i přesto poskytování zdravotní péče je nezbytné pro udržování zdravotního stavu pacienta a zlepšování kvality života. Taková realita nás nutí dívat se na zdravotnictví z pohledu hospodářství. [1]

2.1 Zdravotnické instituce a zařízení v ČR

Zdravotnictví v České republice je jednou z největších oblastí veřejného sektoru. Koncem roku 2016 dle ÚZIS bylo evidováno v České republice 32 064 zdravotnických zařízení. Síť zdravotnických zařízení ústavní péče byla složena ze 189 nemocnic s celkovým počtem 60 221 lůžek a 126 odborných léčebných ústavů (včetně ozdravoven a hospiců, bez lázeňských léčeben) s celkem 17 753 lůžky. Lůžka v psychiatrických léčebnách představovala z celkového lůžkového fondu odborných léčebných ústavů 50,5 % (8 971 lůžek), lůžka v léčebnách pro dlouhodobě nemocné tvořila 20,3 % (3 595 lůžek). [2]

Zvláštní postavení nemocnic v systému zdravotní péče je podmíněno jejich specifickými funkcemi a zároveň i vysokým podílem spotřeby finančních zdrojů na celkových výdajích na zdravotnictví. Mezi základní funkce nemocnice patří lůžková, specializovaná diagnostická a léčebná péče. Nezbytnou součástí fungování nemocnic jsou vzdělávání, například pregraduální a postgraduální vzdělávání lékařů a ostatního zdravotnického personálu, klinický výzkum a sociálně ekonomická funkce. „Zdravotnické zařízení je ale především

racionálně chovajícím se subjektem, které musí práci zdravotníka, materiál, služby, energie a další potřebné náklady financovat na tržní bázi.“ [3, s. 17]

Tabulka 1: Celkový přehled zdravotnických zařízení v roce 2016

Druh zařízení	Počet zařízení	Počet lůžek
Nemocnice (lůžková a ambulantní část)	189	60 221
nemocnice následné péče	37	
Odborné léčebné ústavy	126	17 753
léčebny pro dlouhodobé nemocné	37	3 595
další lůžková zařízení	89	14 158
Lázeňské léčebny	92	22 402
Samostatná ambulantní zařízení	27 622	x
Zvláštní zdravotnická zařízení	367	x
Zařízení lékárenské péče	3 603	x
Orgány ochrany veřejného zdraví	18	x
Ostatní	47	x
Zdravotnická zařízení celkem	32 064	100 377

Zdroj: dle [2]

2.2 Poskytovatelé zdravotnických služeb

Zdravotnickým zařízením se rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb podle národního registru poskytovatelů zdravotních služeb (NRPZS), který je zřízen podle § 74 a 75 zákona č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách. [4] Skladba poskytovatelů zdravotních služeb v ČR je následující: vymezení lékaři, farmaceuti, zdravotničtí pracovníci s jiným vysokoškolským vzděláním, nižší zdravotničtí pracovníci a pomocní zdravotničtí pracovníci. Mezi poskytovatele patří i zdravotnické zařízení všech stupňů péče, bez ohledu na vlastnictví. Nejčastějšími právními formami zdravotnických zařízení jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a příspěvkové organizace nebo organizační složky státu. Každé zdravotnické zařízení pracuje podle rozpočtových pravidel stanovených ministerstvem financí a jsou buď rozpočtové, příspěvkové nebo jiné. [5] Podle délky ošetrovací doby jsou nemocnice rozdělovány na nemocnice pro akutní péči a nemocnice

pro dlouhodobě nemocné. Podle druhu péče se dělí nemocnice na všeobecné a specializované. [6, s. 51]

2.2.1 Smluvní a nesmluvní zdravotnická zařízení

Smluvní zdravotnická zařízení uzavírají smlouvu o poskytování a úhradě zdravotnických služeb se zdravotními pojišťovnami a jsou tedy financovány z prostředků zdravotního pojištění, na rozdíl od nesmluvních zdravotnických zařízení, která jsou proplácena přímo ze soukromých zdrojů. Nesmluvní zdravotnická zařízení účtují pacientům smluvní ceny i za výkony, které jsou jinak hrazeny pojišťovnou. Většina zdravotnických zařízení nemá uzavřenou smlouvu se všemi pojišťovnami, a proto se vůči pojištěncům jedné části zdravotních pojišťoven nachází ve smluvním vztahu a vůči druhé části je ve vztahu nesmluvním. Do zdravotnických zařízení patří také lékárny, které slouží k výdejům léků a prostředků zdravotnické techniky, a dále pak zvláštní dětská zařízení, například kojenecké ústavy.

2.2.2 Státní a nestátní zdravotnická zařízení

„Zvláštní skupinou převážně státních zdravotnických zařízení tvoří zařízení hygienické služby, která vykonávají státní správu v ochraně veřejného zdraví, a proto jsou ve většině financovány ze státního rozpočtu. Jsou to zařízení, která provádějí specializované úkony hygienické a protiepidemiologické a vedou ostatní zdravotnická zařízení na úseku hygieny a boje proti přenosným nemocím. Hygienické stanice regionálního významu jsou řízeny Ministerstvem zdravotnictví ČR, jsou právními osobami. Krajské hygienické stanice jsou řízeny krajskými úřady a představují nižší článek soustavy zařízení hygienické služby.“ [3, s. 98]

Samotné nemocnice se člení podle vlastnictví:

- 1) Státní nemocnice – vlastníkem je stát.
- 2) Veřejné nemocnice – vlastníkem může být kraj, město nebo obec;
- 3) Soukromé nemocnice – vlastníkem je soukromý subjekt.

2.2.3 Lůžková a ambulantní zdravotnická zařízení

Ambulantní péčí je poskytování zdravotnických služeb v případech, kdy zdravotní stav pacienta nevyžaduje poskytnutí lůžkové péče a péče je většinou poskytována v samostatných ordinacích. Do specializované ambulantní péče patří ambulantní péče, s výjimkou praktických lékařů pro dospělé, děti a dorost, stomatologů a gynekologů. Služby ambulantní péče jsou poskytovány bez přímé návaznosti na lůžková oddělení nebo navazují jen z části.

Podle charakteru onemocnění pacientovi může být doporučena primárním lékařem léčba v zařízení poskytovatele lůžkové péče. Zařízení lůžkové péče poskytují zdravotní služby, které vyžadují ze zdravotních důvodů pobyt pacienta na lůžku, a to buď ve zdravotnickém zařízení ústavní péče, nebo ve zvláštním zdravotnickém zařízení. „Zákon o zdravotních službách definuje lůžkovou péči jako zdravotní péči, kterou nelze poskytnout ambulantně a pro její poskytnutí je nezbytná hospitalizace pacienta. Lůžková péče musí být poskytována v rámci nepřetržitého provozu. Ve zdravotnických zařízeních je poskytována lůžková péče akutní standardní, akutní intenzivní, následná a dlouhodobá.“ [7]

Zdravotní lůžková péče je poskytována jako akutní, z časového hlediska většinou krátkodobá až střednědobá a jako péče doléčovací, následná, z časového hlediska většinou dlouhodobá.

„Lůžková péče je poskytována jako:

a) akutní lůžková péče standardní:

- poskytována pacientovi s náhlým onemocněním nebo náhlým zhoršením chronické nemoci, které vážně ohrožuje jeho zdraví, ale nevede bezprostředně k selhávání životních funkcí;
- za účelem provedení zdravotních výkonů, které nelze provést ambulantně;
- za účelem včasné léčebné rehabilitace.

b) akutní lůžková péče intenzivní: poskytována pacientovi v případech náhlého selhávání nebo náhlého ohrožení základních životních funkcí nebo v případech, kdy lze tyto stavy důvodně předpokládat;

c) následná lůžková péče: poskytována pacientovi, u kterého byla stanovena základní diagnóza a došlo ke stabilizaci jeho zdravotního stavu, ke zvládnutí náhlé nemoci nebo náhlého zhoršení chronické nemoci, a jehož zdravotní stav vyžaduje doléčení nebo poskytnutí zejména léčebně rehabilitační péče; dále pacientovi, který je částečně nebo úplně závislý na podpoře základních životních funkcí;

d) dlouhodobá lůžková péče: poskytována pacientovi, jehož zdravotní stav nelze léčebnou péčí podstatně zlepšit a bez soustavného poskytování ošetrovatelské péče se zhoršuje; dále též pacientovi s poruchou základních životních funkcí.“ [7].

2.3 Léčebna dlouhodobě nemocných

Léčebny dlouhodobě nemocných (dále také jen LDN) jsou zdravotnická zařízení, která patří mezi odborné léčebné ústavy, jejichž péče navazuje na péči nemocnic. LDN jsou zaměřeny na poskytování specializované ústavní péče určené pro ošetrovatelskou a rehabilitační péči o osoby trpící déletrvajícými

nemocemi nebo u nichž není perspektiva zlepšení jejich zdravotního stavu. Vedle léčebné, ošetrovatelské a rehabilitační péče se jako nezbytná v těchto zařízeních jeví i resocializace a péče psychosociální. Některé LDN jsou samostatné (státní i soukromé), jiné jsou součástí nemocnic. Následná lůžková péče je poskytována v nemocnicích a v odborných léčebných ústavech (včetně lázeňských) pacientům se stanovenou diagnózou.

2.4 Financování a úhrady zdravotnických služeb

Úhrady a financování zdravotních služeb jsou běžnou příčinou různých konfliktů mezi skupinami odlišných zájmů. Ke zvýšenému sledování zdravotních služeb vždy vedlo zvýšení cen, finančních prostředků vynaložených do zdravotnictví a podílu výdajů na zdravotnictví na HDP. Poslední byly způsobeny vlivem nových technologií a změnami v demografické struktuře jako stárnutí populace.

2.4.1 Financování

Financování je důležitým rysem systému zdravotní péče. Tato vlastnost má velkou variabilitu. Způsoby financování záleží na podílech zdrojů plynoucích z veřejného rozpočtu, na celkových výdajích, velikosti hrazených služeb, existenci zdravotního pojištění, způsoby, kterými jsou náklady propláceny zdravotnickým zařízením, a nastavení výše cen za poskytované služby. Formy financování zdravotních služeb je možné třídit na nepřímé a přímé. První jsou charakterizovány tím, že plátcem za péči je jiná osoba, než pacient. Nejběžnější formy takového financování jsou: státní a místní (municipální) rozpočty, povinné (veřejné) pojištění, dobrovolné (smluvní) pojištění, zaměstnanecké pojištění, dobročinnost, charita, zahraniční pomoc. Přímé financování je podmíněno platbou od příjemců služeb s výjimkou placení pojistného, ale včetně finanční spoluúčasti na úhradách za služby.

Od doby vzniku České republiky se několikrát změnilы principy financování zdravotní péče. Po roce 1990 byl zaveden systém všeobecného zdravotního pojištění za účelem zvládnání finančních a organizačních problémů. Byla provedena privatizace zdravotnických objektů a došlo ke zrušení okresních a krajských ústavů národního zdraví a vzniku samostatných právních subjektů. Výkonový systém, podle kterého byla financována většina zdravotnických zařízení, byl zaveden v roce 1993. Tento systém po několika letech fungování způsobil oborovou nesrovnalost, která pak vedla ke konfliktům mezi poskytovateli zdravotní péče, zdravotními pojišťovnami a státem ohledně korunové hodnoty bodu, protože nebyly vzaty v úvahu dopady změn do režijních nákladů. [6, s. 94] Počátkem července roku 1997 byl výkonový systém úhrad pro financování nemocnic nahrazen systémem paušálních úhrad, který funguje dosud. Stále se hledá „optimální řešení, které by vyhovovalo všem zúčastněným stranám, neboť právě ve sféře zdravotnictví se výrazně projevuje základní, obecný rozpor typický pro všechny subjekty, kdy každý má neomezená přání, ale omezené zdroje.“ [6, s. 113] Veřejné zdravotní pojištění je upraveno zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a vychází z principu celospolečenské solidarity. „Podle tohoto zákona jsou zdravotně pojištěny:

- 1) Osoby, které mají trvalý pobyt na území České republiky.
- 2) Osoby, které na území České republiky nemají trvalý pobyt, pokud jsou zaměstnanci zaměstnavatele, který má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky“. [8]

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění [9], upravuje výši pojistného a mezi plátce pojistného patří pojištěnci, zaměstnavatelé a stát. [10] Financování zdravotnictví je zajištěno převážně

z veřejných zdrojů, tj. z prostředků vytvořených příjmy z daní a daním podobných příspěvků do samostatných fondů zdravotního pojištění. [11, s. 24]

Za veřejné výdaje jsou považovány:

- výdaje veřejných rozpočtů (státní a územní včetně obcí);
- výdaje systému veřejného pojištění.

Za soukromé výdaje se považují:

- přímé výdaje obyvatelstva na zdravotnické služby, léky apod.;
- výdaje za soukromé pojištění a připojištění;
- výdaje soukromých subjektů (dary, granty apod.).

2.4.2 Úhrady

Tento pojem lze chápat jako procesy, které jsou spojeny s rozdělováním prostředků mezi jednotlivé segmenty a poskytovatele zdravotnických služeb a jsou to situace, kdy není známa přesná cena služeb. Rozsah hrazené péče a podmínky pro úhradu jsou stanoveny v rámci veřejného zdravotního pojištění. Zdravotní pojišťovny posuzují s každým zdravotnickým zařízením objem nasmlouvané zdravotní péče a její cenu. Při tvorbě ceny se projednávají skutečné náklady zdravotnického zařízení a reálnost hrazení celkových výkonů za sledované období. Navíc pojišťovny musí brát v úvahu sazby pojistného, protože naplňují základní fond zdravotního pojištění. Stanovená cena dovoluje smluvním partnerům pokrývat poskytování péče. [3] V dnešní době v České republice existuje sedm zdravotních pojišťoven. Největší zdravotní pojišťovnou v České republice je Všeobecná zdravotní pojišťovna (VZP), u níž bylo v roce 2015 pojištěno cca 60 % všech účastníků veřejného zdravotního pojištění. [12]

Od úhrad jsou odvozeny příjmy lékařů. Typy úhrad zdravotnických služeb a způsoby jejich realizace ovlivňují náklady, kvalitu, efektivnost a v neposlední řadě i dostupnost zdravotnických služeb. Jednotlivé typy používaných úhrad lze snadno charakterizovat:

- Úhrady ambulantních zdravotnických služeb – konkrétní úhrady lékařů, poskytujících ambulantní služby představují platby za jednotlivé výkony, paušální platby (kapitace), úhradu formou mzdy i různé kombinace.
- Úhrady léčiv.
- Úhrady lůžkových zdravotnických služeb – různé formy rozpočtů, platby za ošetrovací den, platby za jednotlivé výkony, paušální platby za jednotlivé případy.

2.4.2.1 Platby za jednotlivé výkony

System seskupující nákladově shodné nebo blízké skupiny diagnóz (DRG – Diagnosis Related Groups), přičemž se jedná o náklady analyzované a standardizované. Je tedy placen soubor služeb jednoho pacienta za jednu epizodu nemoci. Je téměř stejně nákladný a administrativně náročný jako výkonový model a poskytuje prostor k ekonomicky a medicínsky nežádoucímu chování než model výkonový. System DRG je náročný na kvalitu a relevanci informací.

2.4.2.2 Platba za ošetrovací den

Zde se jedná o náklady na jednoho pacienta za jeden den ošetření v lůžkovém zařízení, tedy v nemocnicích nebo zařízeních částečné hospitalizace. Nemocnice obdrží od zdravotní pojišťovny fixní částku na výdaje spojené s jednodenním pobytem pacienta v nemocnici. Smluvní částka pak může být stejná pro všechny pacienty nebo pro jednotlivá oddělení. Výhodou takové platby je motivace nemocnice ke snížení nákladů na jednotku a nevýhodou je občasné

neodůvodněné prodlužování hospitalizace. [3, s. 130] Částky vychází z dlouhodobého průměru, neumí ale diferencovat mezi snadným a komplikovaným případem.

2.4.3 Lůžkoden

Pojem lůžkoden je chápán jako jedno obsazené lůžko, pokud na něm pacient stráví nepřetržitě minimálně 24 hodin, nebo je to obsazené lůžko jedním uživatelem přes jednu noc. Celkový počet lůžkodnů se rozumí součet všech dnů, které všichni pacienti strávili ve zdravotnickém zařízení. Jako lůžkoden je určen každý den/noc, za který je účtována úhrada za pobyt pacienta v nemocnici. Den přijetí a propouštění pacienta se nezapočítávají do úhrady, protože poskytovatel služby může v den propouštění obsadit lůžko jiným pacientem. Den přijetí k hospitalizaci a den jejího ukončení se považují jako jeden lůžkoden. Z toho vyplývá, že náklady za dva dny nejsou uhrazené pojišťovnou a počet lůžkodnů za jeden den nemůže být vyšší, než je počet lůžek ve zdravotnickém zařízení. Je logické, že jednou z cest ke snížení celkových nákladů na lůžkoden je maximální využití kapacity nemocnice a zajištění veškerých služeb s ním spojené. Aby kapacita zdravotnického zařízení byla optimálně využita, musí být dobře naplánována její strategická poloha, a samotné zařízení musí být užíváno k těm účelům, na které je vybaveno (technicky, materiálně a personálně). [13]

2.4.4 Silné a slabé stránky zdravotnického systému v ČR

V České republice je velmi aktuální otázka vícezdrojového financování a spoluúčasti občanů na hrazení zdravotní péče. Hlavní úlohou státu a územních orgánů při řízení zdravotnictví je racionalizace sítě zdravotnických zařízení a systému kontroly kvality zdravotní péče. Velmi choulostivou záležitostí je určení rozsahu pravomocí zdravotních pojišťoven při výběru zdravotnických

zařízení, se kterými uzavírají smlouvu o hrazení zdravotní péče, a právo občana na výběr zdravotnického zařízení.

Za slabou stránku systému zdravotní péče v ČR lze považovat nejednoznačnost ekonomické situace některých nemocnic a stále nedořešenou koncepci financování lůžkové péče a samozřejmě i důsledky, které vychází z této situace. Kontrola kvality a hospodárnosti poskytování péče vyžaduje kvalifikované řízení. Existují problémy transformace zdravotní péče poskytované v lůžkových zařízeních spojené s optimalizací počtu akutních lůžek následné péče na regionální úrovni. Velký vliv na slábnutí systému má nízká úroveň spolupráce účastníků procesu poskytování zdravotní péče a nepřestávající prosazování skupinových zájmů. [14, s. 20] Srovnatelné vysoké hodnoty ukazatelů úmrtnosti u nádorových onemocnění problém ještě více prohlubují. Negativní vliv na systém zdravotní péče v ČR mají časté změny v legislativě, jinými slovy rozdrobení právních změn zdravotnického systému a jeho financování.

I přesto, že má tento systém hodně problémů, je možné jej považovat za relativně efektivní, samozřejmě v porovnání s jinými vyspělými zeměmi Evropy. K silným stránkám systému zdravotní péče jistě patří poměrně vysoká profesionální úroveň pracovníků, zejména lékařů a středního zdravotnického personálu. Na tuto skutečnost ukazuje fakt, že poptávka po těchto pracovnících je v západní Evropě vysoká. I přesto, že v České republice existuje nasycená síť relativně dobře vybavených zdravotnických zařízení, podíl výdajů na zdravotnictví na HDP je na nižší úrovni, než v ekonomicky vyspělých zemích, a tento ukazatel stále klesá (Tabulka 2). [2] Pokračuje trend zlepšování populačního zdraví ve smyslu prodlužování střední délky života, snižování úmrtnosti na nemoci oběhového systému, poklesu kojenecké a dětské úmrtnosti, udržování vysoké úrovně prevence infekčních a epidemiologických chorob.

Tabulka 2: Podíl celkových výdajů na zdravotnictví na hrubém domácím produktu ve vybraných zemích Evropy

Stát	Podíl v %				
	Rok				
	2012	2013	2014	2015	2016
Česká republika	7,0	7,7	7,6	7,2	7,2
Belgie	10,1	10,2	10,4	10,4	10,5
Dánsko	10,2	10,3	10,2	10,3	10,3
Finsko	8,9	9,3	9,5	9,5	9,4
Francie	10,7	10,8	10,9	11,1	11,1
Irsko	9,9	10,1	10,4	9,9	7,8
Itálie	8,8	9,0	9,0	9,0	9,0
Lucembursko	10,7	10,8	11,0	11,1	11,2
Maďarsko	10,5	10,9	10,9	10,9	10,7
Německo	8,8	8,8	8,9	9,3	10,0
Nizozemsko	6,2	6,2	6,4	6,2	6,3
Norsko	9,5	9,3	9,1	9,0	9,0
Polsko	9,9	10,1	10,2	10,3	10,3
Portugalsko	9,1	8,8	8,3	7,9	8,4
Rakousko	7,4	7,6	7,5	6,9	6,9
Řecko	10,7	10,8	11,0	11,1	11,2
Slovensko	10,5	10,9	10,9	10,9	10,7
Španělsko	9,1	9,1	9,0	9,1	9,2
Švédsko	10,7	10,9	11,1	11,1	11,0
Švýcarsko	10,8	11,1	11,4	11,6	12,1

Zdroj: dle [2]

2.5 Nákladovost

Nákladovost je ukazatelem, který vyjadřuje poměr vlastních nákladů k výkonům. „Ekonomická nákladovost vyjadřuje spotřebu finančních prostředků resortem zdravotnictví a je popisována procentuálním podílem těchto nákladů z celkového hrubého domácího produktu dané země.“ [3, s. 112]

Početně vyjádřeno:

$$\frac{\text{Výše nákladů na zdravotnictví v měnových jednotkách}}{\text{HDP}} * 100 = v \% \text{ vyjádřený podíl}$$

ročního HDP v měnových jednotkách.

„Obecně platí, že zdravotnické systémy více otevřené trhu jsou dražší a vynakládají vyšší procento HDP na zdravotnické služby, než systémy, kde převažují státní centrální regulace. Je však pravděpodobné, že různé země kalkulují náklady na zdravotnictví nejednotným způsobem, hlavně co se týče zahrnutí nákladů na vědu, výuku, medicínský výzkum a přímé platby pacientů.“ [11, s. 22]

2.6 Členění nákladů

Podmínkou pro efektivní řízení nákladů je jejich podrobné členění. „Při volbě klasifikačních hledisek je zdůrazněn určitý aspekt vlastností nákladů. To umožňuje uspořádat náklady do logických celků...“, „Manažerské účetnictví pak pracuje se dvěma základními členěními nákladů.“ [11, s. 30]

2.6.1 Druhové členění

Jedná se o nejběžnější způsob členění nákladů. Sledují se náklady vyjádřené v peněžních jednotkách (podle druhu ekonomických zdrojů) a vychází ze spotřebovaných výrobních faktorů, nákladů vynaložených na spotřebu hmotných prostředků (materiál, energie), nákladů vynaložených na práci (mzda, sociál. náklady), nákladů odpovídajících opotřebení dlouhodobého majetku (odpisy budov, strojů a zařízení), nákladů odpovídajících využití prací a služeb externích subjektů (dopravné), nákladů odpovídajících bezprostřední úhradě (úroky z úvěru). [11, s. 31]

„V nemocnici si jako typický druhový náklad můžeme uvést například spotřebu léků a ostatního zdravotního materiálu...“, „Jako spotřebu externích prací a služeb můžeme chápat například provedenou opravu CT přístroje...“. Výhodou tohoto členění je jeho jednoznačnost a prokazatelnost vykázané

spotřeby zdrojů. Ale nevýhodou je to, že toto členění nic neříká o příčině vynaložení těchto zdrojů. [11, s. 31]

2.6.2 Účelové členění

Každý náklad má při svém prvotním vzniku jasně vymezenou účelovost. Účelové členění nákladů sleduje náklady v úzkém propojení s rozhodovacími úlohami. „Největší výhodou účelového členění je možnost kontrolovat přiměřenost nákladů“. [11, s. 32] Účelové členění nákladů lze třídit i dál.

2.6.2.1 Třídění podle útvarů

Náklady jsou tříděny podle místa vzniku a odpovědnosti. Součástí podniku jsou vnitropodnikové útvary, které mají určitou míru ekonomické samostatnosti, evidují náklady, mají za ně odpovědnost.

2.6.2.2 Třídění podle výkonů

Zjišťování nákladů podle jednotlivých výrobků nebo služeb, tj. podle tzv. nositelů nákladů. Umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb (usměrňovat strukturu výrobního programu). Vymezený výkon (služba) se označuje jako kalkulační jednice. Důležitý je způsob přiřazení nákladů na kalkulační jednici. Rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- 1) Jednicové náklady přímo souvisí s technologickým procesem i s jednotkou prováděného výkonu. Lze je zjistit a přiřadit jednotlivým druhům výrobků.
- 2) Režijní náklady jsou společně vynakládány na více druhů výrobků nebo na chod celého útvaru (dílny, oddělení, podniku) a je nutné je na jednotlivé výrobky dopočítat pomocí různých přírážek. Příkladem

mohou být: odpisy strojů, přístrojů, pronájem budov, mzdy údržbářů atd. [11, s. 33]

2.6.3 Kalkulační členění nákladů

Rozdělení celkových nákladů na určené kalkulační jednotky je základním úkolem kalkulace. Kalkulační jednotkou může být nějaká činnost nebo aktivita, akce nebo určitý obchodní případ. V praxi je hlavní snahou identifikovat náklady v co nejužším vztahu k určitým podnikovým činnostem a výkonům, a provést tak jejich příčinnou alokaci. Náklady, které přiřazujeme danému nákladovému objektu, můžeme rozčlenit na přímé a nepřímé.

2.6.3.1 Přímé náklady

Tyto náklady lze specificky a konkrétně vztáhnout k jednotlivému nákladovému objektu (výkonu, výrobku), protože s tímto konkrétním druhem výkonu souvisí a lze je bezprostředně, průkazně a hospodárně kvantitativně identifikovat s příslušnými objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí. Povahu přímých nákladů mají především technologické náklady (přímý materiál, přímé mzdy výrobních pracovníků atd.). Tyto náklady bývají také nazývány jako «tvrdé náklady» a jsou přímou součástí daného produktu.

V případech, když mluvíme o členění přímých nákladů ve zdravotnictví, můžeme třídit tyto náklady na zdravotnické a nezdravotnické. Příkladem přímých zdravotnických mohou být: léčivé přípravky, aplikace léčivých přípravků, monitoring léčby, léčebné konzultace, diagnostické testy, hospitalizace, ambulantní výkony, výkony specialistů, pohotovostní služby, návštěvy lékaře u pacienta. Příkladem přímých nezdravotnických mohou být: «hotelové služby» v nemocnici (strava, ubytování), služba hlídání dětí pacientů, ubytování při léčbě v jiném městě (pacient i rodina), pomoc při práci v domácnosti, doprava k lékaři (vlastní, veřejná, taxi).

Problém spočívá v tom, že „neexistuje pevně stanovený přehled nepřímých nákladů, který by mohl být použit v obecné rovině u jakékoliv organizace, neboť mnoho typických nepřímých nákladů je běžných, další jsou však individuální v závislosti na struktuře a charakteru organizace.“ [11, s. 34]

2.6.3.2 Nepřímé náklady

Tato skupina nákladů zajišťuje vytvoření podmínek pro skupinu výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. Mohou být definovány jako jakékoliv náklady, jež nemají přímou souvislost s konkrétním výkonem.“ [11, s. 34]

2.7 Kalkulace nákladů a základní typy kalkulačních metod

Různí autoři odborné literatury mají na pojetí nákladů a jejich klasifikaci odlišný pohled. Kalkulace je „...nezbytná součást manažerského účetnictví, stěžejní nástroj pro řízení nákladů podniku.“, „...systematické přiřazování nákladů, marže, zisku a ceny k výrobku nebo službě...“, „Mají dvě základní funkce – informační a dále slouží jako podklad pro rozhodování v oblasti cenové politiky podniku.“ [11, s. 45] Je velmi důležité, aby si management byl vědomý toho, jakým způsobem a v jaké výši jsou náklady vynaloženy, a mohl disponovat systémem informací. Kalkulační systém podniku je soustava postupů a metod kalkulací, které podnik používá. „Kalkulace je informační nástroj, který poskytuje informace o struktuře a závislosti nákladových položek, a k nákladové optimalizaci vede až konkrétní manažerské rozhodnutí. Přesto lze identifikovat několik oblastí, v rámci kterých je možné procesní nákladový systém využít k cílenému ovlivňování nákladů.“ [11, s. 127] V podniku obvykle nejde o jedinou kalkulaci, ale o celou sadu dílčích kalkulací, protože kalkulační propočty je třeba provádět v každé oblasti podnikové činnosti. „...náklady zpravidla není účelné

ovlivňovat prostým škrtním konkrétních nákladových položek, ale ovlivňováním příčin jejich vzniku.“ [11, s. 128]

Pokud kalkulujeme náklady celé organizace, jde v tomto případě o absorpční kalkulace, jinými slovy kalkulace úplných nákladů. Takováto kalkulace zpravidla slouží pro účely dlouhodobého rozhodování nebo pro účely cenového rozhodování. Neabsorpční kalkulace nebo také kalkulace neúplných nákladů, které kalkulují jen část nákladů organizace (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají. Tato kalkulace je velmi vhodná pro krátkodobá rozhodování při častých změnách objemu výkonů, protože kalkulace jednotky výkonu není zatížena fixními náklady, které s jednotkou výkonu zpravidla nesouvisí. [11, s. 46]

2.7.1 Prostá kalkulace dělením

Ve své podstatě to je nejjednodušší metodou nákladové kalkulace. Představuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonů. I když se jedná o velmi jednoduchý kalkulační princip, jeho praktická využitelnost je velmi omezená.

2.7.2 Stupňovitá kalkulace dělením

Nejjednodušší příklad použití stupňovité kalkulace dělením je při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů, když se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. Tím se zabezpečí, aby výrobky, které nebyly v daném období prodány, nebyly zatěžovány odbytovými a správními náklady. [11, s. 49-50]

2.7.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

V případě velmi stejnorodých výkonů, které však nejsou zcela homogenní, ale liší se pouze v určité měřitelné veličině, jakou je např. velikost, hmotnost, délka apod., je možné použít tuto kalkulaci. Tato metoda alokuje náklady na základě přepočtu podle předem stanovených poměrových čísel. [11, s. 50]

2.7.4 Přírážková kalkulace

Tato metoda (zakázková) se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků – většinou v sériové a hromadné výrobě. V praxi nejčastěji používaná kalkulace. Režijní náklady jsou společné a musí se do cen jednotlivých výrobků rozpočítat pomocí režijní přírážky. [11, s. 52]

Výpočet přírážek se provádí podle následujícího vzorce:

$$Pr = Kr * 100 = \frac{R}{Z} * 100 \quad (1)$$

Kde:

P_r – režijní přírážka v procentech,

K_r – režijní koeficient,

R – příslušná režie, která má být rozvržena,

Z – rozvrhová základna, často zde bývají přímé náklady (mzdy, přímý materiál, nakoupená energie, odpisy, podlahová plocha). [15]

2.7.5 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace neúplných nákladů spočívá v tom, že část nákladů (fixní), které jsou na objemu výroby nezávislé, není v rámci kalkulace výkonu vůbec přiřazena. Kalkulace není zatížena fixními náklady, které s jednotkou výkonu zpravidla nesouvisí. Nejběžnějším představitelem neabsorpčních kalkulací je kalkulace

variabilních nákladů – metoda krycího příspěvku. Tato metoda rozděluje náklady podniku do dvou skupin dle vztahu k objemu prováděných výkonů – tj. na variabilní a fixní náklady. [11, s. 54-56]

2.7.6 Kalkulace Activity-Based Costing

Tento typ kalkulace *„při své aplikaci poskytuje široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začaly být využívány nejenom pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale i pro řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit.“* [11, s. 57] Kalkulace podle aktivit používá pro přiřazování nákladů objektům měření skutečných výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit. V rámci této metody tedy sledujeme náklady a jejich tok podél prováděných procesů a aktivit. Mezi základní výhody ABC kalkulace patří její vysoká přesnost. Mezi odvětví, kde kalkulace ABC získala největší ohlas a kde se začala relativně rychle využívat, patří služby. ABC kalkulace je přístup známý několik desítek let, ale největší nevýhodou této metody je vysoká náročnost na konstrukci takovéto kalkulace a vysoké nároky na vstupní data, jinými slovy vysoká pracnost v důsledku velkého rozsahu zjišťovaných dat a existence pouze jediného řídicího faktoru.

V roce 1997 byl Robertem Kaplanem a Stevenem Andersenem popsán koncept metody Time-driven Activity-Based Costing (TDABC), která se objevila v důsledku analýzy nedostatků metody ABC a snažila se je eliminovat. [16] Time-driven Activity-Based Costing (TDABC) je vylepšenou variantou přístupu k metodě ABC a místo aktivit volí čas jako univerzální základnu sloužící k alokaci nákladů v závislosti na specifičnosti sledovaných aktivit. Čas je jediným nosičem nákladů. Časové faktory (time drivers) mají vliv na spotřebu času a na náklady jednotlivých činností. Metoda ukazuje na to, že každá aktivita může mít více než jeden časový faktor a existuje určitý vztah mezi těmito faktory.

Současně je vždy nějaká fixní část spotřeby času, která není závislá na žádném faktoru. Velkou pozornost je třeba věnovat tomu, aby prováděné činnosti měly závislost na stejném zdroji. Jinými slovy metoda TDABC je založená na principu příčinné souvislosti při alokaci nákladů, vynechává fázi definice aktivit a jejich ocenění. Je zřejmé, že základem TDABC je přístup zesponu nahoru (Bottom-up), protože metoda stanovuje kapacitu každého oddělení a určuje náklady této kapacity ve vztahu k objemu vykonávané práce. Tím se TDABC odlišuje od tradiční metody, protože ABC je metodou Top-down (shora dolu), kdy kalkulace vychází z celkových nákladů a přiřazuje je nákladovým objektům. TDABC ukazuje na aktivity, které spotřebovávají největší množství času a vyžadují zlepšení za účelem snižování nákladů. Při použití metody Time-Driven Activity-Based Costing je nutno rozlišovat, jestli náklady na časovou jednotku zajištěné kapacity jsou variabilní nebo fixní. V případě, že se u fixních nákladů liší skutečné využití kapacity v porovnání s plánovaným využitím, vzniká rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a kalkulovanými plnými náklady. [16] Metoda Time-Driven Activity-Based Costing klade větší požadavky na kvalitu dat, přičemž si vystačí s jejich menší kvantitou, jednodušeji se v ní také provádějí změny. Tento přístup dovoluje rychle zkalkulovat náklady v případě malého počtu aktivit, které zůstávají konstantní.

2.8 Podobná řešení tématu a jeho aktuálnost

Zdravotnictví v současné době prochází velmi složitou etapou vývoje, kdy evidujeme neustálý nárůst nákladů spojených s novými objevy vědy a výzkumu, s novými léčebnými postupy a novými léčebnými prostředky. [17]

Výdaje na zdravotnictví také rok od roku stále vzrůstají zejména kvůli vyšší kvalitě poskytované zdravotní péče. V tabulce 4 je uveden vývoj celkových výdajů na zdravotnictví v ČR od roku 2012. Z tabulky číslo 4 jasně vyplývá

postupný nárůst veřejných výdajů na zdravotnictví. Podle údajů ÚZIS největší zdroj ve zdravotnictví tvoří zdravotní pojišťovny. [2]

V tabulce číslo 5 je přehledně znázorněna struktura nákladů zdravotních pojišťoven na zdravotní péči podle segmentů péče, a to z dat zdravotních pojišťoven. I zde je vidět jasný rostoucí trend a také je zde možné vidět, jaká péče je z pohledu spotřeby pacientů nejdražší, a sice lůžková péče (včetně LDN). [18]

Příjmy veřejných rozpočtů, které je možné na poskytování zdravotnických služeb vynaložit, naproti tomu stagnují. Velký vliv na situaci má i stárnutí populace. Tento faktor působí jednak na růst výdajů do zdravotnictví a také omezuje příjmy v přepočtu na počet obyvatel.

V současné době velmi často dochází ke změnám legislativního, ekonomického a sociálního okolí. Mění se zákony, vyhlášky ve zdravotnictví, ceny vstupů, měnové kurzy, daň z přidané hodnoty. Je velmi důležité sledovat změny v mikro a makroekonomickém prostředí podniků a připravit zdravotnické zařízení na většinu situací, které mohou s vysokou pravděpodobností nastat. V oblasti zdravotní péče dochází k řadě změn. Dominantními trendy jsou snižování počtů nemocnic a lůžek, a zkracování délky pobytu v nemocnicích. [10] Oproti tomu počet lůžek následné péče od roku 2011 vzrostl a tento nárůst „byl z velké části ovlivněn vznikem nového zařízení následné péče, přeměnou zdravotnických zařízení na nemocnice následné péče a zvyšujícím se zájmem o poskytované služby ošetrovatelské následné péče.“ [19]

Tabulka 3: Celkové výdaje na zdravotnictví 2012-2016 (v mil. Kč)

Položky výdajů	2012	2013	2014	2015	2016
Veřejné výdaje	246 918	246 562	254 683	269 189	276 214
z toho rozpočtové výdaje rezortů a územních orgánů	15 648	16 657	15 671	17 244	17 284
zdravotní pojišťovny	231 270	229 905	239 012	251 945	258 930
Soukromé výdaje	46 388	45 573	45 224	45 043	43 628
Výdaje celkem	293 306	292 135	299 907	314 232	319 842

Zdroj: ÚZIS dle [2] [20]

Tabulka 4: Náklady zdravotních pojišťoven podle segmentu péče v letech 2012 – 2016 (mil. Kč)

Zdravotní péče	2012	2013	2014	2015	2016
Ambulantní péče	58 000	58 761	60 059	64 829	69 248
Lůžková péče (včetně LDN)	113 033	113 766	112 742	127 454	132 958
v tom nemocnice	103 980	104 674	103 998	116 481	121 376
Lázeňská péče	2 984	2 521	1 579	2 881	3 174
Péče v ozdravovnách	28	26	21	30	30
Doprava	1 413	1 336	1 497	1 539	1 546
Zdravotnická záchranná služba	1 786	2 020	2 149	2 469	2 599
Léky vydané na recepty	34 134	36 104	34 633	33 883	34 462
Zdravotnické prostředky na poukazy	6 296	6 218	6 058	6 813	7 342
Léčení v zahraničí	577	643	785	942	913
Ostatní náklady na zdravotní péči	1 125	2 101	2 112	1 918	2 064
Celkem	219 891	223 923	221 803	242 758	254 410

Zdroj: ÚZIS dle [2] [18]

„V posledním desetiletí mnoho nemocnic začalo mít problémy související se schopností udržet kvalitu služeb s omezenými zdroji a náklady. Za těchto okolností je mnoho nemocnic pod tlakem, aby přijaly více pokročilých technik řízení nákladů, obvykle využívaných pouze ve výrobních organizacích.“ [11, s. 66]. Velká zdravotnická zařízení, jako například fakultní nemocnice, by měla používat různé kalkulační metody současně. Důvody, proč se nepoužívají, jsou poměrně jasné. Především je to náročnost některých metod, kdy by bylo potřeba podstatně větší zapojení zaměstnanců do procesu s možným výsledkem, který by nemusel být nutně efektivnější. „Z důvodu stále vzrůstající kritiky tradičních kalkulačních metod založených na upozornění na jejich nedostatky, se stejně jako ve výrobním sektoru i ve zdravotnických organizacích začala zdůrazňovat

nutnost vyššího využití moderních kalkulačních metod, mezi které řadíme například kalkulace podle aktivit (ABC).“ [11, s. 71]

„Jedním ze základních omezení, které brání vyšší míře využití ABC kalkulace, a to ať už jde o zdravotnickou, či nezdravotnickou organizaci, je vysoká náročnost tohoto typu kalkulace na objem a kvalitu vstupních dat. Tato data mají navíc velmi často nefinanční charakter a jejich sběr a evidence je velmi často komplikovaná. Mezi data, nezbytná pro efektivní fungování ABC kalkulace, řadíme například: informace o vztahu jednotlivých nákladových položek k definovaným aktivitám; informace o pracovní náplni jednotlivých pracovníků; informace o objemu výkonu jednotlivých specializovaných vyšetření; informace o počtu pacientů; informace o počtu lůžkodnů ve vztahu k jednotlivým diagnózám; informace o spotřebě výkonů jednotlivými pacienty atd.“ [11, s. 97]

Znalost vztahu mezi spotřebou jednotek aktivit a náklady umožňuje formulaci koncepčních otázek typu: «Jak eliminovat nadstandardně dlouhou dobu hospitalizace u konkrétních diagnóz?», nebo «Jak eliminovat nadměrný počet vyšetření u určitých typů pacientů?».

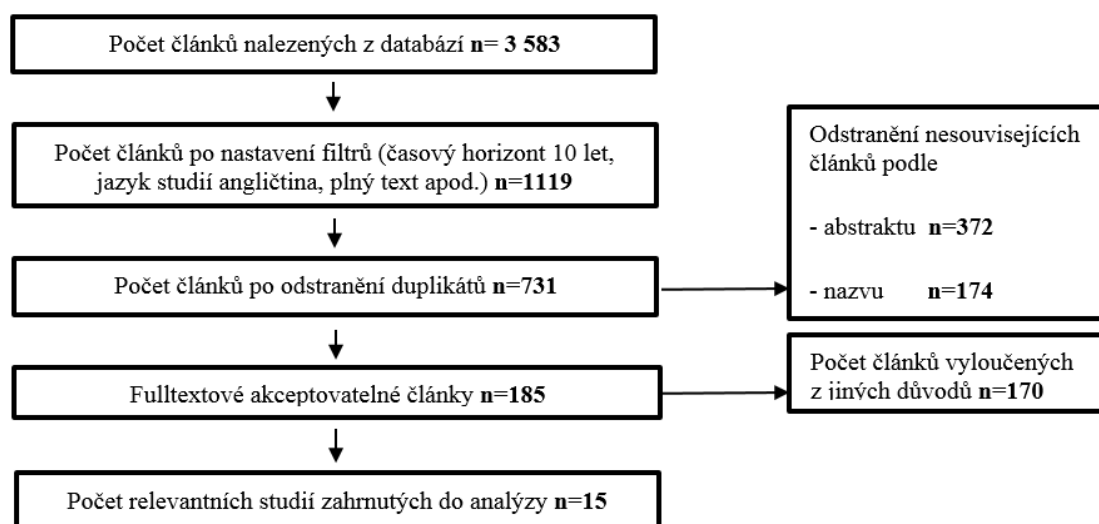
Financování dlouhodobé péče je jedním ze závažných problémů. Stávající způsoby jsou zcela nedostatečné. Pokud je péče hrazena z rozpočtů domácnosti – přímé výdaje, ztráty výdělku a dokonce i ztráty na důchodovém zabezpečení, tak při nárůstu potřeby této péče bude docházet k jejímu přesunu do formálního zajištění (zdravotnický a sociální sektor), obzvláště pokud jeho financování bude navázáno na veřejné prostředky. Dá se říci, že počet relevantních studií na téma kalkulace nákladů hotelových služeb v oblasti zdravotní péče v ČR je velmi malý. Úplně chybí nákladové analýzy. Většina studií se přímými nezdravotnickými náklady moc nezabývá, nebo kopíruje zájem o tento problém s drobným zpožděním. Jako příklad mohu uvést zprávu

inženýra Josefa Nováka ze společnosti Česká zdravotní a.s. z roku 2009 nazvanou «Kalkulace úhrady nadstandardních pokojů», ve které spočítal výši ceny za využití pokoje v LDN Vršovice. Za tímto účelem autoři podrobně prozkoumali náklady související s poskytováním hotelových služeb na LDN a na konci použili metodu plných cen výkonů. [21]

Co se týče současného stavu situace ve světě, zajímaly mě především metody, které se používají pro kalkulace nákladů hotelových služeb zdravotnických zařízení v evropských zemích.

Pro detailnější pochopení tohoto tématu jsem se zabývala literární rešerší z bibliografických databází MEDLINE/PubMed, EMBASE (Elsevier), Scopus, Web of Science, Science Direct, Springer Link, EBSCOhost, Wiley Online Library.

Klíčová slova: assessment, cost, hotel services, treatment costs, hospital, cost-of-illness, healthcare costs, medical care service, economic efficiency calculation, non-medical direct costs.



Obrázek 1: Schematické znázornění procesu vychledávání studií

Zdroj: vlastní zpracování literární rešerše

Z patnácti relevantních studií jsem vybrala pět nejpřehlednějších, které dávají představu o současném stavu problematiky ve světě. Konkrétně, jaké metody analýzy nákladů hotelových služeb se používají a s jakými výsledky.

Autoři článku «The Unit Costs of Inpatient Hospital Days» v časopisu «Value in Health» se snažili provést analýzu nákladů ošetrovacích dní strávených v nemocnici, ambulantních návštěv a pečovatelských ošetření pro onkologické a hematologické onemocnění v Nizozemsku z hlediska nemocnice. Sběr dat byl prováděn na bázi 30 onkologických a hematologických oddělení z 6 fakultních a 24 všeobecných nemocnic. Do nákladů byly zahrnuty přímé a nepřímé osobní náklady, hotelové služby a strava pacientů, režijní a náklady na kapitál. V průběhu zpracování dat byla použita metoda microcosting, protože tato metoda poskytuje odhad nákladů, které nejpřesněji odrážejí skutečné náklady tím, že určí všechny příslušné složky nákladů na nejpodrobnější úrovni. Kalkulační metodika microcosting je ideálně v kombinaci s přístupem zdola nahoru (Bottom-up Approach), ve kterém se součásti nákladů odhadují pomocí identifikací zdrojů přímo použitých pro pacienta. Jako výsledek studie můžeme vidět, že náklady hotelových služeb ve vybraných zdravotnických zařízeních tvoří procentní podíl v rozsahu od 11 do 14 a záleží na délce hospitalizace. [22]

Ještě jeden článek «Direct Cost Analysis of Intensive Care Unit Stay in Four European Countries...» ze stejného časopisu nám dává představu, jakou metodu aplikovali autoři pro kalkulace nákladů ve zdravotnictví v Německu, Itálii, Nizozemsku a ve Spojeném království. Tyto země se podílely na randomizované «real-life» studii ULTISAFE. Cílem studie bylo změřit a porovnat přímé náklady na jednotce intenzivní péče prostřednictvím standardizované kalkulační metodiky (standardized costing). Data byla shromážděna ze sedmi oddělení JIP, které autoři pojmenovali od A do G. Skupina A zahrnovala JIP pro dospělé (12 lůžek) v nemocnici «Klinik am Eichert» ve městě Göppingen, pacienti byli

přijati na oddělení od ledna do října 2006. V Itálii byly údaje převzaty z oddělení JIP pro dospělé nemocnice «San Paolo Hospital» v Miláně (skupina B, 6 lůžek) a z nemocnice «Azienda Ospedaliera» v Padově (skupina C; 18 lůžek), na nichž všichni pacienti byli přijatí od ledna 2006 do ledna 2007. V Nizozemsku byly kalkulační studie provedeny na JIP pro dospělé «Erasmus MC University Medical Center» v Rotterdamu (skupina D, 32 lůžek, duben až červenec 2006), Všeobecná fakultní nemocnice «Gelre Hospitals» ve městě Apeldoorn (skupina E; 10 lůžek, leden-červenec 2003) a Všeobecná fakultní nemocnice «Isala clinics», ve Zwolle (skupina F, 22 lůžek, listopad 2006). Do skupiny D patří JIP pro dospělé (9 lůžek) britské nemocnice «Royal Berkshire NHS Trust Hospital» v Readingu, na níž všichni pacienti byli přijatí od dubna 2006 do dubna 2007. Pro kalkulace nákladů hotelových služeb a stravy pacientů byla uplatněna aplikace zdola nahoru (Bottom-up Approach) a pro kalkulace nákladů na diagnostiky, spotřební materiál a práce, autoři použili přístup shora dolů (Top-down Approach). Použití standardizované kalkulační metodiky umožňuje srovnání skutečných nákladových rozdílů mezi zdravotnickými službami. Velmi se liší procentní podíl nákladů hotelových služeb ve vybraných zdravotnických zařízeních. Příčiny jsou následující: údaje o nákladech nebyly vždy k dispozici na jednotce intenzivní péče, různá výše mezd v každé z uvedených zemí, odlišná cenová politika na léky. Jednotliví pacienti se mohou lišit délkou hospitalizace a mohou spotřebovat rozdílné objemy jednotlivých aktivit. [23]

Přeneseme se trochu na východ a vidíme, že v Rusku se také provádí studie na téma nákladů na zdravotní péči. Nejnovější analýzou je článek «Costs of Hospital Stay in Specialized Diabetic Foot Department in Russia» v časopisu «Value in Health Regional Issues» od roku 2015. Cílem této studie je zjištění nákladů na léčbu ve specializovaném oddělení a stanovení rozdílů v nákladech mezi jednotlivými pacienty v ruském prostředí z pohledu zdravotnické organizace. Autoři shromáždili údaje o nákladech z Endokrinologického

vědeckého střediska a informace o charakteristikách pacientů byly získány z lékařských záznamů. Do studie bylo zařazeno 194 případů hospitalizace. Data zahrnovala náklady léčebných výkonů, léků a také i náklady na pobyt v nemocnici (hotelové služby). Standardní vícenásobná regresní analýza (standard multiple regression analysis) byla provedena k identifikaci hlavních hnacích sil nákladů na léčbu pacientů. Tato metoda je statistickou metodou, nabízí propracovanější přístup a umožňuje zhodnotit vliv jednotlivých proměnných, aby bylo možné přiřadit odchylky nákladů k určitým charakteristikám. Závěrem autoři uvádí, že náklady na léčbu jsou závislé na závažnosti, komplikacích a stádiu onemocnění. V obou případech se poměr nákladů na pobyt v nemocnici a stravy k celkovým nákladům významně neliší. [24]

Další studie zabývající se náklady na léčbu «Treatment Costs of Pneumonia, Meningitis, Sepsis, and Other Diseases among Hospitalized Children in Viet Nam» byla provedena v roce 2010 profesorem Arthorn Riewpaiboon spolu s kolegy z Univerzity Mahidol, Farmaceutické fakulty. Autoři měli za cíl odhadnout náklady na léčbu dětí s příznaky a symptomy invazivních bakteriálních onemocnění v provincii Khanh Hoa, Vietnam. Součástí analýzy je kalkulace nákladů hotelových služeb nemocnice pomocí metody the Ratio of Costs to Charges method (RCCs). Jedná se o způsob, kterým je možné účtovat informace o nákladech za celé oddělení (včetně nepřímých nákladů). Náklady hotelových služeb obsahují náklady na ubytování, jídlo a rutinní ošetrovatelské péče na oddělení lůžkové péče. Ve výsledcích celkových nákladů na podezřelé a potvrzené pneumokokové onemocnění byly statisticky odlišné, lišily se až sedmkrát, ale náklady hotelových služeb se odlišovaly jenom v poměru 2:1. Velký vliv na tyto výsledky měl věk pacientů, typ onemocnění a s tím související délka hospitalizace. [25]

V Centru pro výzkum geografického lékařství KEMRI v roce 2012 byla provedena ještě jedna studie «A Multifaceted Intervention to Improve the Quality of Care of Children in District Hospitals in Kenya A Cost-Effectiveness Analysis» za účelem zlepšení péče o děti v nemocnicích Keni po aplikaci strategie zavedení vzdělávacích programů a kontrol výkonů zaměstnanců, a také i sledování zpětné vazby od pacientů, která se nazývá the Emergency Triage and Treatment Plus (ETAT+). Tento článek popisuje modelování situace, a proto pro mou budoucí práci neměl velký význam. Pouze mě zaujalo, že se autorům pomocí metody the cluster Randomized Controlled Trial (cRCT) podařilo ve výsledku zjistit, o kolik vzrostou náklady hotelových služeb při zavedení popsaného řízení nemocnice. [26]

Poslední dvě studie jsem uvedla v této kapitole jen pro přehled současného stavu problematiky ve světě. Postupy a metody, které jsou zmiňovány v obou studiích, není možné aplikovat v této práci, protože sociálně-ekonomická prostředí ve Vietnamu a Keni jsou velmi odlišná od evropského. Výzkum a opatření v oblastech zdravotnictví Asie a Afriky jsou ovlivněny klimatickými podmínkami a úrovní rozvoje. V Keni se nákladovostí zdravotních služeb zabývají nejenom zdravotnické instituce. Probíhá tu těsná spolupráce mezinárodních organizací, která je zaměřená především na opatření proti vzniku a šíření infekčních chorob.

Vzhledem k tomu, že počet mnou vyhledaných studií na téma nákladovosti hotelových služeb v nemocnicích je malý, snažila jsem se najít v bibliografických databázích studie, ve kterých autoři provádí analýzy přímých nezdravotnických nákladů. Podařilo se mi nalézt šest článků.

Prvním z nich je «Medical and non-medical direct costs of chronic low back pain in patients consulting primary care physicians in France» od roku

2010. Do analýzy bylo zahrnuto 1 000 pacientů, ve věkové skupině od 35 do 75 let, kteří měli opakovanou bolest v zádech nejméně jednou za týden během tří měsíců. Hlavním měřítkem výsledku byly celkové 6měsíční přímé náklady na pacienta, které se skládaly z nákladů na zdravotní péči pro diagnostiku, léčbu, následnou péči a rehabilitaci, stejně jako z přímých nezdravotnických nákladů spojených s onemocněním. Aby bylo možné posoudit nákladovost na hospitalizaci pacientů s poruchami páteře, byla použita průměrná cena za pobyt, která je nastavená francouzským ministerstvem zdravotnictví (průměrná doba pobytu 6,4 dnů). Procentní podíl přímých nezdravotnických nákladů k celkovým byl v rozsahu od 14 do 15, ale kromě nákladů hotelových služeb zahrnovaly pomoc při práci v domácnosti, dopravu k lékaři. [27]

Ještě jeden příklad použití metody zdola nahoru (Bottom-up Approach) vidíme ve studii «Atrial fibrillation: the cost of illness in Sweden» od roku 2011 v časopisu «The European Journal of Health Economics». Do přímých nezdravotnických nákladů autoři zařadili pouze náklady na dopravu pacientů do zdravotnického zařízení, které byly ve výši 11,65 % z celkových nákladů. [28] Stejně postupovali i autoři článku «Costs of gastroenteritis in the Netherlands, with special attention for severe cases» při analýze nákladů na léčbu gastroenteritidy v Nizozemsku pomocí údajů o hospitalizacích a patientských dotazníků. Ale výsledky byly odlišné: 4,35 % z celkových nákladů na léčbu ve věkové skupině pacientů nad 18 let a 1,15 % – ve věkové skupině pacientů mladších 18 let. [29]

Přímé nezdravotnické náklady ve studii «Costs and quality of life in multiple sclerosis patients with spasticity» byly převzaty z oficiálních zdrojů Švédska a analyzovány pomocí statistického nástroje Numerical Rating Scale (NRS). Tyto náklady zahrnovaly pobyt, poplatky, pomoc v domácnosti, personální pomoc,

neformální péči a představovaly 60 % celkových nákladů na léčbu roztroušené sklerózy na oddělení neurologie fakultní nemocnice Skånes. [30]

Poměr přímých zdravotnických a nezdravotnických nákladů na léčbu Parkinsonovy nemoci v nemocnicích Španělska se snažili zjistit autoři článku «Relationship Between the Direct Medical Costs and Direct Non-Medical Costs of Parkinson's Disease According to Disease Severity During 4 Years of Follow-Up in Spain» v časopisu «Value in Health» od roku 2014. Do analýzy byla použita následující data: 198 pacientů v průměrném věku 63 let, trpících Parkinsonovou nemocí od 8 do 14 let, z nichž 50 % jsou muži. Přímé nezdravotnické náklady (alternativní péče, domácí pomoc, nehrazené léky a zdravotnické přístroje) po dobu 4 let byly odhadnuty vynásobením sazeb získaných z databáze Oblikue (<http://www.oblikue.com>). Náklady se liší v závislosti na stádiu Parkinsonovy nemoci a postupně se zvyšují během čtyř let: od € 723,47 do €4,255.20 pro I, II a III stadia nemoci a od € 653,27 do € 1,676.35 pro IV stadium. [31]

Posledním, ale nejvíc zajímavým článkem pro mou práci, je «Non-medical financial burden intuberculosis care – a cross-sectional survey in rural China» v časopisu «Infectious Diseases of Poverty». Můj zájem je dán především tím, že článek byl publikován relativně nedávno, konkrétně 26. ledna 2016 a autoři přezkoumali velké množství dat, souvisejících s náklady na léčbu tuberkulózy v nemocnicích Číny: 797 případů hospitalizace shromážděných z nemocnic třech měst, průměrný věk pacientů 56 let, 594 jsou ženy a 203 jsou muži. Do charakteristik pacientů byly také zahrnuty faktory jako počet rodinných příslušníků, úroveň vzdělání, způsob pojištění, primární diagnóza, nebo nemocný má tuto diagnózou znovu. Přímé nezdravotnické náklady spojené s léčbou tuberkulózy (platby za dopravu, ubytování a náklady na potravinové doplňky během léčebného období) byly vypočteny a srovnávány pomocí testů

Kruskal-Wallis and Mann-Whitney U. Regresní analýzu provedli za účelem posouzení vlivu různých charakteristik pacienta na celkové nezdravotnické náklady. 20 % případů z celkového počtu hospitalizací mělo katastroficky velké nezdravotnické náklady kvůli významným rozdílům mezi jednotlivými městy, věkovými skupinami, geografickými lokalitami, úrovní vzdělání a příjmy rodiny. [32]

3 CÍLE PRÁCE

Manažeři nemocnic se zaměřují stále častěji na oblast nákladů a hledají možnosti jejich racionálnějšího vynakládání a snížení. K tomu potřebují řadu informačních nástrojů, například kalkulace nákladů, aby zdravotnická organizace mohla svá manažerská rozhodnutí opírat o využitelné informační zdroje. Znalost vztahů mezi náklady a výnosy umožní činit ta správná rozhodnutí, která mohou ve svém důsledku přispět k vyšší výkonnosti organizace a racionálnímu vynakládání nákladů. [33] Manažeři zejména veřejných nemocnic nejsou primárně orientováni na snižování nákladů, ale na maximalizaci příjmu ze systému zdravotního pojištění. A to je jedním ze specifíků nákladového manažerského řízení nemocnic.

Počet nemocnic evidujících náklady na podrobnějším základě zůstává ve srovnání s jinými odvětvími relativně omezen. Pracovníci zdravotnické organizace, kteří jsou odpovědní za hospodaření, tak zpravidla nebyli zaměřeni na snahu orientovat se na evidenci skutečných nákladů ve vztahu k výkonům, ale svou pozornost primárně orientovali na zajištění maximální úhrady provedených výkonů ze strany zdravotních pojišťoven. Ale pokud jde o náklady na oddělení následné péče – počet provedených výkonů je minimální, a tudíž i úhrady jsou nízké. Úhrada zdravotní péče je dána Vyhláškou č. 348/2016 Sb. o stanovení hodnot bodu, výše úhrad hrazených služeb a regulačních omezení pro rok 2017. [34]

Cílem práce je analyzovat velikost nákladů spojených s ubytováním a stravováním pacientů lůžkového zdravotnického zařízení. K dosažení cíle bude proveden výzkum založený na sběru primárních dat, která budou získána na základě spolupráce s dvěma zdravotnickými zařízeními.

4 SBĚR DAT

Vzhledem k tomu, že cílem diplomové práce je analýza nákladů na hotelové služby pacientů z pohledu zařízení akutní péče a léčebny dlouhodobých nemocných, je velmi důležité navázání kontaktů se zdravotnickými zařízeními a zpracovávání primárních dat. Údaje o nákladech poskytla dvě zdravotnická zařízení:

- 1) Zdravotnické zařízení v Praze, příspěvková organizace zřízená Ministerstvem zdravotnictví, dále v textu ZZ1.
- 2) Soukromá léčebna dlouhodobě nemocných v Moravskoslezském kraji, dále v textu ZZ2.

Data ke zpracování praktické části diplomové práce jsou částečně získána ze zveřejněných účetních výkazů jednotlivých zdravotnických zařízení, podrobnější data pak byla poskytnuta přímo ve spolupráci s účetním oddělením daného zdravotnického zařízení. Použité vstupní údaje musí být nejen kvalitní, ale zároveň i komplexní. Data jsou zpracována za roky 2014 a 2015, protože nemocnice zveřejňují svá ekonomická data z účetnictví s určitým zpožděním. Dalším krokem je výběr nákladových položek, které budou představovat náklady hotelových služeb a budou pak srovnávány.

Dříve bylo zmíněno, že náklady společně vynakládané na více druhů výrobků nebo na chod celého útvaru jsou označovány jako režijní náklady. Všechny náklady na každé oddělení ve zdravotnickém zařízení jsou mezi sebou spojeny. Dále jsou uvedeny konkrétní nákladové položky vybrané pro zpracování diplomové práce.

4.1 Energie

Management zdravotnického zařízení se zabývá hledáním a realizací opatření vedoucích k úsporám. Existuje k tomu několik nástrojů. Například projekty zateplení budov, které vedou ke snížení spotřeby energie. [35] Lze uvést jako příklad i uzavření smlouvy s jedním dodavatelem energie na dlouhou dobu, čím se získává znatelná sleva na dodávky energie, tím pádem vzniká úspora nákladů. V případě státní nemocnice se vypisuje veřejná zakázka na dodávku tepelné energie. Podle zákona o zadávání veřejných zakázek [36] se po skončení soutěže uzavírá smlouva mezi zadavatelem a uchazečem na provozování vnitřních rozvodů pro zásobování topnou vodou, teplou a studenou pitnou vodou, topné vody pro vzduchotechniku, odpadní kanalizace a dalších technologických zařízení v areálu nemocnice. Ve smlouvě je uvedena výše ceny za dodávku energie a poskytování služeb s tím souvisejících. Provozovatel zajišťuje nepřetržitou pohotovostní službu pro odstranění havárií a poruch na provozovaných rozvodných zařízeních. Všechna technická zadání, která se týkají jakýchkoli technologických nebo provozních změn v oblasti zásobování teplem a údržby, se sjednávají s vedením nemocnice. Materiál, zboží a služby související s opravou a údržbou tepelných rozvodů provozovatel nakupuje na svůj náklad, a předává vedení nemocnice čtvrtletní výkaz o množství a hodnotách spotřebovaného materiálu, protože objednatel je oprávněn kontrolovat průběh a kvalitu provozních úkonů prováděných provozovatelem. Tato skutečnost nemá vliv na cenu za měsíční předmět plnění smlouvy, což znamená, že náklady nemocnice na energii patří do fixních nákladů.

Jedním ze způsobů, jak ušetřit peníze a snížit náklady na elektřinu a zemní plyn je centralizovaný nákup energií. Tento způsob dává možnost získat detailní přehled o všech odběrech energií jednotlivých zařízení, využít ho pro centralizované zadávání v dalších obdobích a v době všeobecně

rostoucích cen dosáhnout nejnižší možné ceny. [37] Velké nemocnice, ale i menší zdravotnická zařízení, odebírají energie za nejnižší možné ceny na trhu, a proto centralizovaný nákup energií „přináší maximální efekt při vysoké transparentnosti celého procesu.“ [38] Nemocnice v České republice patří k největším odběratelům energií.

4.2 Nájem prostor

Hodnota vnitřního nájemného se stanoví na základě plochy střediska a příslušné ceny za metr čtvereční. Dá se říci, že tyto náklady patří mezi nákladové položky, které není možné ovlivnit. Dále bude popsána zvláštní kapitola odpisu, ale pokud jde o nájem prostor, musím zmínit, že odpisy staveb spadají na jedno středisko a do odpisů tzv. vnitřního nájemného, které je rozúčtováno na jednotlivé kliniky. Podle plochy každé kliniky se vypočítá vnitřní nájemné na oddělení. [39]

4.3 Úklid prostor a praní prádla

Pokud jde o lůžkovou péči o pacienty, je třeba zmínit, že úklid a praní prádla je nedílnou součástí této činnosti. Praní prádla je službou, která na jedné straně výrazně ovlivňuje komfort pacienta, na straně druhé patří k těm neviditelným službám, které pacient neocení. Tady vzniká otázka: co je výhodnější, mít vlastní prádelny v nemocnici, nebo přenést větší část starosti o čistotu prádla na externí subjekt. Při výběru správného rozhodnutí mezi úplnou kontrolou nad vypráním prádla a výši nákladů, které stojí výstavba vlastní prádelny v nemocnici, má určitě velkou váhu ekonomická stránka. Samozřejmě, že využívání vlastní prádelny dává možnost kontrolovat proces praní prádla, ovlivňovat kvalitu praní a nakládání s prádlem. Pokud zdravotnické zařízení využívá outsourcing, potom se vylučují provozní a investiční náklady, které spadají na vybavení prádelny a osobní náklady na pracovní síly. To samé se týká i osobních nákladů

na personální zabezpečení úklidu v nemocničních prostorách. Pro velké nemocnice, například fakultní, je tato otázka předmětem velké diskuze, ale v malých zdravotnických zařízeních, samostatné ambulance specialistů, stomatologické ordinace apod., jsou výhody outsourcingu zřejmé. Pračky určené pro průmyslové praní mají velké zatížení, ale kratší prací cyklus, než mají pračky v domácnosti, což také vede k nižší spotřebě energie. Kvalitu praní ovlivňuje i volba pracího prostředku. Je zřejmé, že tento prostředek musí likvidovat všichni patogenní mikroorganismy, a prádlo musí být odolné vůči účinkům řady antibiotik i běžných dezinfekčních prostředků.

Samotné prádlo v nemocnici lze rozdělit na jednorázové a určené k opakovanému použití. Jednorázové prádlo (jednorázové oděvy, prostěradla na vyšetřovacích lůžkách, ručníky, roušky apod.), které je považováno za infekční odpad, se likviduje. Požadavky na praní zdravotnického prádla určeného k opakovanému použití jsou náročnější, než na praní prádla z jiných typů provozů. Jde o dekontaminaci. [40]

Použité prádlo se odváží do prádelny v kontejnerech nebo ve vozech s uzavřeným ložným prostorem. Prádelna musí zajistit, aby bylo přesné rozdělení místnosti, kde se pere prádlo, na tzv. špinavou a čistou. Pohyb mezi oběma částmi je možný jen přes hygienický filtr. Osoby pracující na různých částech mají na sobě speciální a odlišný oděv. Vyprané prádlo se pak musí usušit, tím pádem vzniká potřeba zařazení sušárny. Z toho vyplývá, že do provozu jsou vhodnější profesionální stroje. Navíc profesionální sušičky mají průtokový systém sušení, kontrolují úroveň sušení, například stupeň vlhkosti prádla nebo polámání vláken. Nevýhodou outsourcingu může být například nekvalitní praní, zpoždění v procesu dodávání vypraného prádla na jednotlivá oddělení klinik a mezery v komunikaci.

Dalším nejpokročilejším stupněm outsourcingu v oblasti praní je leasing prádla. Prádlo je v majetku prádelenské společnosti, anebo zprostředkovatelů, kteří prádlo nakoupí a pak pronajímají spotřebitelům. [41]

Na úklid zdravotnických zařízení se klade velký důraz. Tato služba vyžaduje vysoké zaškolení pracovníků a dodržování pracovních postupů, směrnic, nadstandardních hygienických a ekologických pravidel dle ISO 9001 a ISO 14001. Hlavní hrozbou při těchto pravidlech je kontaminace bakterií. Úklid v nemocnici je složitým a jedním ze žádaných typů úklidu, protože nejde pouze o úklid pokojů na oddělení. Tato služba musí zajistit perfektní povrchovou dezinfekci. Externí služby, které zajišťují úklid v nemocnici dle předem schváleného hygienického plánu, musí mimo denního úklidu poskytovat nejen úklid venkovních i vnitřních prostor lůžkové části, ale i sterilních prostor, jako například operační sály, JIP a ARO, před začátkem operačního programu a vždy po každém pacientovi. [42]

Obě zdravotnická zařízení využívala v období 2014-2015 externí služby, které jsou v nákladových položkách označeny jako dodavatelský úklid a praní prádla, důvodem byla úspora nákladů.

4.4 Svoz a likvidace odpadu

Ústavní zdravotnická zařízení produkují velké množství odpadu, který nese riziko pro zdraví člověka, například různého druhů infekce a poranění. Zdravotnický odpad ohrožuje nejen zdravotnický personál, který s ním manipuluje, ale i pacienty. V globálním měřítku může ohrozit i obyvatelstvo, pokud nakládání s odpady není správné. [42] Je velmi důležité věnovat těmto odpadům zvýšenou pozornost. Nakládání se speciálním odpadem ze zdravotnických zařízení je podmíněno platnou legislativou – zákony, vyhlášky a nařízení vlády.

Odpad ze zdravotnických zařízení je složen z fyzikální, chemické a biologické části. Tyto části vyžadují zvláštní nakládání a likvidaci, dělí se na pevný a tekutý odpad. [43], [44] Většina odpadu patří mezi nerizikový zdravotnický odpad, který je produkován z administrativních a úklidových aktivit v nemocnici. Do podskupiny infekčního odpadu patří, například i zbytky jídel, protože mohou být kontaminovány infekčním agens a zdrojem tzv. nozokomiálních nákaz v nemocnicích.

Pojem nakládání s odpady je chápán jako jejich třídění, shromažďování, sběr, výkup, přepravu a dopravu a likvidaci. Správné nastavení, řízení a kontrola tohoto systému je podmínkou snížení rizik, která nese odpad ze zdravotnictví. Začíná proces oddělením a separací do určených nádob rizikového odpadu, který ohrožuje člověka a prostředí. Sběr zdravotnických odpadů musí probíhat denně a podle provozního řádu. Svážení a likvidace odpadu ze zdravotnických zařízení je zajišťována speciálními firmami, které splňují přísné požadavky. Odpad podle své skupiny rizika musí být umístěn do své určené jedno nebo vícevrstvé nádoby. Přepravní materiály musí být nepropustné. Ve chvíli dopravy zdravotnického odpadu, se k němu přidává dezinfekční látka. Pro dekontaminaci určité části odpadu se používá mikrovlnné dekontaminace a autoklávování. Celý proces končí finální likvidací, což znamená spálení při teplotách vyšších než tisíc stupňů. V České republice je zakázáno opakované využití dekontaminovaných materiálů z hlediska bezpečnosti a hygieny.

Nárůst a změna složení odpadu v nemocnicích souvisí s rozvojem nových léčebných metod, zejména se zvyšuje podíl jednorázových pomůcek. V současné době je informace o produkci zdravotnického odpadu nedostatečná, protože v některých nemocnicích dosud chybí jeho evidence, zejména u malých zdravotnických zařízení. Problém spočívá v tom, že ve většině případů není zpětná vazba mezi původcem odpadu a osobou, která tento odpad odstraňuje,

nebo pomocný zdravotnický personál v nemocnici není dostatečně zaškolen pro práci s nakládáním. Původem problému jsou mezery v systému regulování procesu nakládání s odpady ze zdravotnických zařízení a s ním spojenou legislativou. Proces se více méně řídí obecnými právními předpisy pro odpadové hospodářství. V letech 2003 až 2004 byl vytvořen Realizační program pro odpady ze zdravotnictví [47], který pak byl realizován na základě Nařízení vlády ČR č. 197/2003 Sb. o Plánu odpadového hospodářství ČR. [48] Hlavním cílem bylo zpracování jediného dokumentu, který by ukazoval na slabá místa a problémy v systému nakládání s odpady ze zdravotnických zařízení, a vytváření legislativních a metodických opatření v této oblasti. [45] Od 31. prosince 2014 platí Nařízení vlády o Plánu odpadového hospodářství České republiky pro období 2015-2024. [46]

4.5 Vodné a stočné

Je třeba vzít na vědomí, že v obou případech jde o lůžkovou péči. Pacienti jsou tedy po určitou dobu hospitalizováni. Spotřeba vody tedy rovněž patří mezi náklady, které je nutné vzít v úvahu. Pojem vodné je chápán jako částka, kterou spotřebitel platí za odběr vody (včetně i pitné) z veřejné vodovodní sítě. Do této částky se započítají i služby spojené s dodáním vody. Množství spotřebované vody fixuje vodoměr, který je umístěn u odběratele. Z tohoto množství se pak vypočítá peněžní částka, kterou má spotřebitel zaplatit. Právo na vodné vzniká vtokem vody do potrubí napojeného bezprostředně za vodoměrem. Stočné znamená poplatek, který spotřebitel musí vynaložit za odvedení odpadních vod veřejnou kanalizací a její následné čištění. Právo na stočné vzniká okamžikem vtoku odpadních vod do kanalizace. Cena stočného většinou činí necelou polovinu z celkové ceny vody. Cena vody a stočné se uvádí za jeden metr krychlový. Vodné a stočné stanovuje prodejce vody, který

je provozovatelem vodovodů a kanalizací. [47] Data ze zdravotnických zařízení v sobě zahrnují studenou pitnou a teplou užitkovou vodu.

4.6 Stravování pacientů

Strava pro pacienty je nedílnou součástí léčby. Léčebnou stravu a druh diety, kterou pacient bude při pobytu v nemocnici dostávat, ordinuje ošetřující lékař. Nutriční terapeut sleduje a následně zajišťuje výživové potřeby pacientů. Strava pro hospitalizované pacienty se připravuje buď na oddělení léčebné výživy a stravování v nemocnici, pokud takové existuje ve zdravotnickém zařízení, anebo je zajištěna stravovacím provozem externího dodavatele na jednotlivá oddělení dle pokynů vedení nemocnice. V tomto případě nemocniční stravovací provoz je zajišťován smluvně. Obě strany podepisují smlouvu, ve které musí být sjednán rozvozový plán, porcování celodenní dietní stravy pro pacienty, ceny diet a doplňkových jídel.

Připravená jídla se transportují na každé oddělení vhodnými dopravními prostředky a neprodleně podávají pacientům. Místa, ve kterých se připravuje strava, musí splňovat všechny hygienické podmínky, což znamená, že se pravidelně čistí a dezinfikují. Pacienti nesmí pomáhat s manipulací se stravou, protože zdravotnický personál, který podává stravu pacientům, musí splňovat epidemiologické požadavky na zdraví, osobní hygienu a proškolení. [48] Nemocniční stravovací provoz je určen i pro stravování zdravotnického personálu. Strava pro zaměstnance nemocnice se připravuje vymezeně a podává v zaměstnanecké jídelně.

Existuje několik způsobů rozvozu stravy. Jedním z nich je distribuce podle druhu diet ve speciálních transportních termo-nádobách určených pro zachování potřebné teploty. Dalším způsobem distribuce obědů a večeří v nemocnici je takzvaný tabletový systém. Po dokončení přípravy jídla jsou diety

rozdělovány na talíře, které jsou pak umístěny na podnos a zakryjí se pokličkou. Na každém tabletu je uveden název oddělení, jména pacientů a čísla diet. Stejně jako v prvním způsobu je nutné udržování teploty, a proto se tablety ukládají do speciálních termoboxů, které jsou elektricky ohřívány a jsou mobilní. Pokrmy se dopravují na oddělení, kde se tablety otevírají u pacienta. Do nemocničního stravování ponenáhlu vniká systém zchlazených pokrmů. Principem tohoto systému je zchlazení jídla po uvaření cca do dvou stupňů a ukládání do zásobovacích místností na dobu do pěti dnů. Před podáním pacientům se jídla ohřívají na teplotu sedmdesáti stupňů. Samozřejmě kromě výhod, jako vyšší kvalita a variabilita jídel, tento způsob stravování pacientů v sobě nese i určité riziko. Například množení mikroorganismů ohrožujících zdraví v průběhu skladování, a proto je potřeba nastavit efektivní kontroly tohoto procesu. [49]

V roce 2010 v ZZ1 byl zrušen vlastní stravovací provoz a byl realizován přechod k externímu odběru stravy. Tím pádem od té doby skokově vzrostly náklady na stravování. V ZZ2 se také využívá externí stravování pacientů a zaměstnanců.

4.7 Osobní náklady

Osobní náklady vždy činily největší složku celkových nákladů nemocnice. Mzdové náklady na každém oddělení nejsou alokovány přesně, protože lékař je částečně na lůžkovém oddělení, ale je částečně i na ambulanci. Jinými slovy není alokovaný ve správném poměru. Nedá se zjistit, kolik hodin lékař strávil na lůžkovém oddělení a kolik na ambulanci. Z tohoto důvodu pro zpracování diplomové práce jako osobní náklady do kalkulace budou zahrnuty jenom průměrné roční platy ošetrovatelského personálu, protože cílem diplomové práce je analýza nákladů na hotelové služby. Za vstupní data budou používány

průměrné hrubé platy všeobecných sester a sanitářů, zdravotních asistentů, ošetřovatelů, fyzioterapeutů, nutričních terapeutů a sociálních pracovníků.

4.8 Odpisy

Velmi důležitou nákladovou položkou jsou odpisy, pomocí kterých vyjadřujeme opotřebení (morální nebo fyzické) majetku hmotného i nehmotného. Opotřebení vzniká za určité období a v okamžiku zařazení majetku do užívání organizace začíná organizace majetek odepisovat. [50] Částka odpisů ovlivňuje jednak náklady, a tím i hospodářský výsledek, a jednak ovlivňuje výši ocenění majetku. Z toho vyplývá, že odpisy splňují nejenom nákladovou funkci, ale i obnovovací. Odepisováním se přenáší pořizovací cena dlouhodobého majetku postupně do nákladů. Odpisy jsou základním zdrojem tvorby fondu reprodukce investičního majetku a jsou nákladovou položkou, která vytváří finanční zdroje pro reprodukci majetku. Účetní jednotka může odepisovat majetek:

- ke kterému má vlastnické právo nebo právo tomu podobné, které vyplývá z platných věcně příslušných předpisů a;
- splňující podmínky pro odepisování podle § 28 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [51]

Dále v této podkapitole budou probrány způsoby a druhy odpisů, protože v období 2014 – 2015 soukromá organizace odepisovala svůj dlouhodobý majetek jinak než příspěvková organizace, a to mělo vliv na výši nákladů i dopad na hospodářský výsledek.

4.8.1 Evidence a účtování dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem je:

- 1) Dlouhodobý finanční majetek – dlouhodobé investiční cenné papíry, dlouhodobé půjčky, termínované vklady s výpovědní lhůtou delší než 1 rok. Také sem patří nemovitosti, umělecká díla vlastněná za účelem obchodování s nimi, nebo k uložení volných peněžních prostředků do majetku.
- 2) Dlouhodobý nehmotný majetek – tj. majetkové položky (nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění jedné položky převyšující částku 60 000 Kč. „Návrh novely nově umožňuje odpisovat nehmotný majetek i po dobu delší, než je doba odpisování stanovená zákonem. Poplatník se může v okamžiku zařazení nehmotného majetku do užívání rozhodnout nastavit dobu odepisování delší než zákonem stanovené lhůty, to jest pro audiovizuální dílo minimálně 18 měsíců, pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje minimálně 36 měsíců a pro ostatní nehmotný majetek minimálně 72 měsíců, například shodně s odpisem účetním.“
- 3) Dlouhodobý hmotný majetek – samostatné hmotné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, budovy, domy a jednotky, stavby. [52]

Majitel je povinen v prvním roce odpisování zařadit hmotný majetek do odpisových skupin, a pak v souvislosti s touto skupinou odepisovat svůj majetek po dobu odpisování. (Tabulka 5).

Tabulka 5: Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odepisování	Příklad
1	3 roky	Kancelářské stroje, PC, faxy, televizní kamery...
2	5 let	Stavební jeřáby, chladicí a mrazicí zařízení, zdravotnické přístroje a zařízení, chirurgické a ortopedické prostředky, lasery, osobní automobily...
3	10 let	Trezory, výtahy, klimatizační zařízení, lodě, lokomotivy....
4	20 let	Budovy ze dřeva a plastů, elektrická a telekomunikační vedení, stožáry...
5	30 let	Dálnice, silnice, mosty, budovy.....
6	50 let	Budovy hotelů, administrativní budovy....

Zdroj: dle [51]

4.8.2 Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se oceňuje v souladu se zákonem o účetnictví [53] následujícími způsoby:

- pořizovací cenou (pořizovací cenou se rozumí cena pořízení a náklady s pořízením související);
- reprodukční pořizovací cenou (tzn. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje);
- vlastními náklady (vlastními náklady jsou veškeré přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením nehmotného a hmotného investičního majetku vlastní činností, popř. nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy, tzn., přesahuje období jednoho roku). [52]

Trvalé snížení ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek, přitom je nutné upravit odpisový plán.

Velmi důležité je zmínit, že hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník. Příspěvková organizace je právnická osoba s vazbou na státní rozpočet. Hospodaří s peněžními prostředky získanými ze své hlavní činnosti a s peněžními prostředky ze státního rozpočtu jako příspěvkem na provoz. Příspěvková organizace není vlastníkem svěřeného majetku

a disponuje tímto majetkem pro vykonávání své hospodářské činnosti. ZZ1 podle směrnice vyřazování a likvidace movitého majetku od roku 2013 měla svůj vlastní odpisový plán a klíčovým dokumentem byla zřizovací listina. Kromě zásadních informací v zřizovací listině jsou uvedeny: pojmenování a vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření, práva a povinnosti spojené s využitím majetku. [54] Podle zákona č.170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, zejména Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, odpisovat svůj hmotný majetek může i „příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření“. [55] Novela zákona říká, že příspěvková organizace územního samosprávného celku pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem při zachování způsobu odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, přičemž toto ustanovení Zákona č. 586/1992 Sb. se použije již pro zdaňovací období započaté v roce 2017. [51]

Majetek je zařazen podle SKP skupiny a odpisového plánu, který slouží jako podklad k vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho používání. [53]

Podle zákona č. 219/2000Sb. (o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů) [39], [56] platí, že jestli příspěvková organizace chce prodat svůj majetek po lhůtě jeho životnosti, musí jej nabídnout se souhlasem zřizovatele jiné státní organizaci jako nepotřebný majetek. Za nepotřebný majetek se považuje zejména majetek, který přesahuje potřeby nemocnice a na jehož ponechání státu přestal být veřejný zájem, v případě věcí též takové věci, které pro ztrátu, popřípadě zastarání svých technických a funkčních vlastností nebo pro nepřiměřenou nákladnost provozu nemohou sloužit svému účelu. Tento proces musí projít vyřizovací náhradovou

komisí, aby vedení mohlo rozhodnout, že tento majetek je opravdu nepotřebný. Příspěvková organizace má dvě možnosti: buď vyřadit nepotřebný majetek, což znamená jej zlikvidovat, anebo pokud má zbytkovou hodnotu, nabídnout ho někomu ze státních podniků. [57] Za zbytkovou hodnotu se považuje takové ocenění majetku, které odráží současnou tržní situaci. Je to zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by nemocnice mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku. Pokud jiný žádný státní podnik nemá zájem o tento majetek, příspěvková organizace má právo jej prodat. Seznam nepotřebného majetku je zveřejněn na webové stránce příspěvkové organizaci a na internetových stránkách Úřadu.

4.8.3 Účetní odpisy

Za účelem co nejpřesnějšího vyjádření ocenění majetku si může organizace stanovit odpisy hmotného a nehmotného majetku a sazby účetních odpisů podle předpokládané doby použitelnosti. Jedná se o předpokládané opotřebení majetku, které je stanovené na základě odborného odhadu co možná nejreálněji – tak, aby zachycení účetních odpisů zaručovalo, že účetnictví bude podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti. Způsob, jakým se účetní odpisy (resp. odpisové plány) stanovují, je plně v kompetenci účetní jednotky (na rozdíl od způsobu výpočtu daňových odpisů). Způsob výpočtu a provádění odpisů musí být v souladu s fyzickým a morálním opotřebením majetku. Účetní odpisy mají odpovídat skutečnému opotřebením dlouhodobého majetku. [53]

Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví. Sazby účetních odpisů jsou stanovovány z hlediska času, doby upotřebitelnosti nebo ve vztahu k výkonům. Zvlášť se odepisují zdravotnická technika a stavby. Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše.

4.8.4 Daňové odpisy

Stanovují se podle Zákona o daních z příjmů [51], který stanoví maximální možnou výši odpisů, kterou u jednotlivých druhů majetku může organizace uplatnit do daňových nákladů. Účetní jednotka si může zvolit jeden ze dvou existujících způsobů daňového odpisování: rovnoměrné (lineární) a zrychlené (degresivní), kde odpisy jsou v prvních letech vyšší. Při rovnoměrném odpisování majetku musíme znát odpisovou sazbu (Tabulka 6), ale při zrychleném se výše odpisu vypočítá pomocí koeficientů (Tabulka 7).

Na rozdíl od příspěvkové organizace, v období 2014-2015 soukromá LDN měla možnost uplatňovat daňové odpisy. Daňové odpisy se počítají vždy k poslednímu dni účetního období. Vždy se odepisuje do 100 % vstupní ceny a vypočtené částky odpisů se zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

4.8.4.1 Rovnoměrné odpisování

Roční odpis (RO) se vypočítá jako procentní vyjádření vynásobením vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku odpisovou sazbou, která se určuje podle odpisové skupiny, do níž je majetek zařazen (Tabulka 6). Účetní jednotka může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší.

$$RO = \frac{\text{vstupní cena} * \text{odpisová sazba}}{100} \quad (2)$$

Tabulka 6: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: dle [51]

4.8.4.2 Zrychlené odpisování.

Při zrychleném odpisování nedochází ke zkrácení doby odpisování, ale na začátku odpisování se zahrnují do nákladů vyšší částky, ke konci odpisování naopak nižší částky ve srovnání s rovnoměrným odpisováním. V prvním roce odpisování se výše odpisu vypočítá podílem vstupní ceny majetku a koeficientem, který je nastaven podle odpisové skupiny.

$$Z_{01} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient}} \quad (3)$$

Roční odpisy v dalších letech odpisování se vypočítají jako podíl dvounásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl majetek odpisován.

$$Z_{0\text{dalšíroky}} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - n} \quad (4)$$

Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	v 1. roce odpisování	v dalších letech	pro zvýšenou
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: dle [51]

Podnikatel si může zvolit na začátku způsob odepisování, ale v průběhu odepisování ho nesmí měnit. Údaje o zvoleném způsobu odpisování, roční sazba odpisů a částka odpisů za zdaňovací období musí být uvedena na jednotlivých kartách odepisovaného dlouhodobého majetku. Při nabytí majetku, u kterého bylo započato odepisování, je organizace povinna pokračovat ve způsobu odepisování započatém původním vlastníkem. V případě ZZ2 se používá

zrychlené odpisování majetku, ale výjimkou jsou budovy, které se odepisují rovnoměrně.

5 METODY

Na základě dat poskytnutých jednotlivými zdravotnickými zařízeními, budou stanoveny náklady hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení s použitím metod popsaných níže. Vzhledem k tomu, že obě zdravotnická zařízení nemají konkrétní metodiku pro kalkulaci nákladů a pracují s několika metodami současně, budou jednotlivé vybrané metody aplikovány na problém, který se řeší v diplomové práci. Jinými slovy bude použita kombinace metod, zejména deskripce a komparace. Zásadní bude použití komparativní analýzy při evidenci nákladových položek ve zmíněných nemocnicích.

Během zpracování diplomové práce jsem využívala následující zdroje informací:

- Studium časopisů a odborné literatury, kde jsem své dosavadní znalosti prohloubila.
- Internetové stránky nemocnic, kde jsem především čerpala z tiskových novinek a výročních zpráv a internetové stránky ministerstva zdravotnictví, kde jsem se mohla seznámit s podstatnými informacemi, statistikami a se současnými problémy v oblasti českého zdravotnictví.
- Sběr sekundárních dat s dostupných externích a vnitropodnikových materiálů, které souvisely s problematikou logistických procesů.
- Řízené rozhovory s vedoucími zaměstnanci obchodního oddělení.
- Metoda analyzování a pozorování logistického chodu nemocnice.

5.1 Deskripce

Z latiny slovo deskripce znamená popis nebo popisná tvrzení, které je pravdivé nebo nepravdivé. Deskripce má uplatnění v různých oblastech. Například deskriptivní etika je etika, která jasně popisuje životní morálku,

ale neformuluje žádná pravidla. V logice deskripce je chápána jako jazykový výraz používaný k označení jednotlivých objektů tím, že popisuje jejich vlastnosti a vztahy k jiným objektům. Deskripce ve vědě je čistě popisná metoda, která prezentuje výsledky monitoringu a výzkumu, nespécifické záznamy. Metoda deskripce v této práci bude využita k popisu a třídění charakteristických jednotlivých nákladových položek každého zdravotnického zařízení. Což znamená, že každá složka nákladů bude rozložena a popsána zvlášť za účelem zjištění, které elementy ji vlastně tvoří. Navíc změna těchto jednotlivých nákladových položek bude popsána v průběhu času.

5.2 Komparace

Na základě dat poskytnutých oběma zdravotnickými zařízeními je možné pro další práci použít metodu komparace. Metoda komparace je srovnávací metoda a pomocí této metody se budu snažit porovnat náklady za hotelové služby ve dvou nemocnicích. Komparace zároveň ukazuje na podobnosti a rozdílnosti dvou subjektů a je základním prostředkem objektivní interpretace. Metoda dovoluje odhadnout silné a slabé stránky srovnávaných subjektů a je velmi užitečná v identifikaci problému při porovnávání dvou subjektů. V praxi se s touto metodou setkáváme tam, kde lze vzít v úvahu stejná zkoumání, která jsou provedená v jedné oblasti. [58]

Metoda komparace vyžaduje, aby náklady, které budou pak zahrnuty do analýzy, byly srovnatelné, protože nelze porovnávat položky zcela rozdílného charakteru. Navíc náklady musí být k sobě vzájemně vztahovány, protože komparace zobecní zákonitostí a vysvětluje nebo interpretuje rozdíly. [59]

V této práci bude komparace používána jako nástroj pro porovnání nákladů za odlišných podmínek. Velmi často dochází ke změnám ekonomických

podmínek v oblasti zdravotnictví, což není pro použití této metody právě ideální. Kromě toho příspěvková organizace a soukromá LDN mají odlišné původy jednotlivých nákladů. Porovnávání bude znázorněno graficky a rozdíly v nákladech pak budou diskutovány.

5.3 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů (Standard Costing) je komplexním nástrojem řízení, jehož podstatou je metoda řízení podle výjimek. Podstatou metody je určení standardů nákladů a následné zjišťování rozdílů mezi skutečnými a standardními, tj. odchylek. Největší výhodou této metody je uznání předem nastavených standardů jako nutný náklad, a proto je možno se soustředit na vznikající odchylky od standardů. Díky tomu se běžné řízení procesu podstatně zjednoduší. Tato metoda zahrnuje následující prvky: účtování, kalkulace, rozpočtování, vnitropodnikové odpovědnostní účetnictví, analýzu a poskytování informací pro rozhodování. [60]

V této metodě se rozlišují dva základní pojmy – norma a standard.

Norma se převážně používá v případech, kdy je možno směrnou veličinu vyjádřit pomocí naturálních jednotek (kg, hodiny, kWh atd.). Každé takové jednotce přísluší normovaná cena, pomocí které lze stanovit normu v peněžních jednotkách, proto se norma vztahuje jen na přímé náklady.

Na rozdíl od normy se do pojmu standard zahrnují i režijní náklady, kdy funkci standardu plní rozpočet těchto režijních nákladů.

Mezi standardy patří například cena materiálu a produktů, mzdová sazba, kvalitativní charakteristiky, kapacita, objem výroby a prodeje apod. Logické je, že se nepřímo stanoví i standardní výnosy za určité období. Jinými slovy

standard je předem stanovená veličina, která byla předem schválená a dá se ji použít pro porovnání se skutečnými veličinami. [61]

5.3.1 Základní kroky implementace metody standardních nákladů

Před aplikací metody musí být provedena kritická analýza rozvahy, výkazu zisku a ztrát a jiných interních ekonomických podkladů z běžného účetního období. Velmi důležitou etapou je určení jednotky výkonu, protože na jejím základě pak budou vyjadřovány standardy. Jelikož cílem této diplomové práce je posouzení nákladovosti hotelových služeb lůžkového zdravotnického zařízení, za standard budou považovány náklady na jeden lůžkoden podle rozpočtu v případě příspěvkové organizace (ZZ1), a náklady na jeden lůžkoden hrazené pojišťovnou v případě soukromé LDN (ZZ2).

Další postup implementace metody standardních nákladů zahrnuje následující kroky:

- stanovení standardů;
- určení reálných veličin (v naturálních jednotkách a v hodnotovém vyjádření);
- sledování dodržení standardů a identifikace odchylek;
- rozbor vzniklých diferencí, jejich původů a zodpovědných útvarů;
- návrh opatření, která můžou zabránit vzniku negativní odchylky ze stejné příčiny podle výsledků předchozí analýzy. [62]

5.3.1.1 Stanovení standardů

Stanovení standardů vyžaduje značné odborné znalosti osob podílejících se na jejich tvorbě. Tvorba nových standardů nevychází pouze z analýzy minulého vývoje firmy, musí ale odpovídat celkové nebo dílčí podnikové strategii podniku, změně poptávky po příslušných produktech nebo službách.

Charakter a specifika poskytovaných služeb konkrétního podniku určují celou řadu standardů, které se dá aplikovat ve společnosti. Ve vztahu k času existují čtyři základní formy standardů:

- operativní, nebo běžný standard, sloužící pro operativní řízení podniku a rychle reaguje na vnější změny, bere v úvahu realistické úkoly a normální ztráty, jimž se lze obtížně vyhnout;
- základní standard, který je stanoven na principu přehledu dlouhodobých odhadů vývoje podniku v budoucnosti;
- dosažitelný standard, který je stanoven na skutečném nebo reálném vlivu vnějších a vnitřních faktorů rozvoje podniku. Tento typ standardu je nejvíc aplikovatelný;
- ideální standard, je stanoven za podmínek vedení činnosti podniku v nejefektivnějším prostředí, a proto je tento standard často kritizován jako demotivující. [60]

Z věcného hlediska se dají také rozlišovat standardy podle typů nákladů, vynaložených podnikem:

- standard přímých nákladů, který je stanoven na základě kalkulace přímých, popř. vlastních nákladů. Příkladem může sloužit standard přímých osobních nákladů, protože se tyto náklady jako kalkulační položky skládají ze mzdových nákladů a souvisejících položek, zejména pak nákladové části pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění;
- standard režijních nákladů, který je stanoven na základě rozpočtu příslušného druhu nákladů;
- standard celkových nákladů, který je stanoven pomocí kalkulace úplných nebo variabilních nákladů.

5.3.1.2 Určení reálných veličin

Pro vypočítání reálných hodnot je důležité stanovení časového intervalu, ve kterém se analyzují odchylky, protože přesnost odchylek a efektivita řízení podniku jsou závislé na délce tohoto intervalu. Odchylky mohou vzniknout na straně vstupu (odchylky nákladů) a na straně výstupu (odchylky výnosů). Ve výsledku analýzy se mohou vyskytnout dva typy odchylek:

- pozitivní odchylka, která ukazuje, že reálné náklady jsou nižší než standardní náklady. Pokud jde o výnosy, pozitivní odchylka znamená převážení skutečných výnosů nad standardními. Pozitivní odchylka může mít i negativní vliv na vývoj podniku, například může dojít ke zhoršení zdravotního stavu pacientu při poskytování zdravotní péče nízké kvality;
- negativní odchylka, která ukazuje na převážení skutečných nákladů nad standardními nebo stanovených standardů výnosů nad výnosy z prodeje.

Samozřejmě, že každý podnik je podoben organizmu, který se mění během času a za určitých podmínek. Tyto změny vyvolávají i změny norem ve firmě, a proto se ve většině případů používá tzv. operativní norma, která určuje standard pro konkrétní období:

$$\text{operativní norma} = \text{základní norma} + \text{změna normy}$$

V praxi se zaměřuje analýza příčiny vzniku na odchylce od operativní normy:

$$\text{odchylka od operativní normy} = \text{skutečná veličina} - \text{operativní norma} \text{ [62, s. 247]}$$

5.3.1.3 Analýza odchylek

Vznik negativní a pozitivní odchylky neukazuje na problém v řízení podniku, ale je tzv. indikátorem, který má za úkol ukázat na potenciální problém v budoucnu. Je zřejmé, že jakákoliv analýza je časově a finančně náročná, a proto se zodpovědný manažer musí zabývat pouze těmi odchylkami, které ovlivňují řízení podniku. K tomu jsou určeny meze významnosti, které slouží k rozlišení závažných odchylek od drobných. Odchylka bude předmětem další pozornosti v případě, kdy se liší například o 1 % od analyzované hodnoty. Příčiny vzniku odchylek mohou vyvolávat změny prodejní ceny, variabilních nebo fixních nákladů a změny objemu výkonů. V souvislosti s úvahami nad určením kritérií významnosti odchylek můžeme uvést čtyři základní kritéria používaná v podnikatelské praxi: závažnost, četnost výskytu, schopnost danou odchylku ovládat a druh nákladové položky. Četnost výskytu odchylek může být spojená se zastaralostí stanoveného standardu pro danou veličinu.

5.3.2 Klasifikace odchylek

Odchylky, které vznikají na straně vstupu, můžeme rozdělit do tří kategorií: odchylka přímého materiálu, přímých mezd a režijních nákladů.

V odborné literatuře najdeme příklady odchylek přímého materiálu při aplikaci metody standardních nákladů ve výrobě. Stanoví se norma spotřeby materiálu na jednotku výroby, skutečně vyrobené množství jednotek a vynásobením těchto dvou veličin se určuje spotřeba materiálu v naturálních jednotkách. Standardní cena pro materiál ukáže na celkové náklady, skutečné náklady na materiál se evidují v účetnictví a rozdíl těchto dvou veličin má za úkol odrazit hospodárnost podniku. Pokud na odchylku má vliv cena, jde o kvalitativní odchylku. Například sleva na materiál, změna DPH nebo

zvýšení cen na dopravu materiálu. Sledování této odchylky má na starosti nákupní oddělení a její hodnota se dá zjistit pomocí vzorce:

$$Q_p = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} \quad (5)$$

kde:

Q_p – kvalitativní odchylka přímého materiálu,

c_{st} – standardní cena materiálu,

c_{sk} – skutečná cena materiálu,

Q_{sk} – skutečný objem materiálu.

Kromě kvalitativní odchylky existuje také i kvantitativní odchylka přímého materiálu, která je ovlivněná jeho spotřebou. Vznik kvantitativní odchylky může být způsoben například nízkou kvalitou materiálu.

$$Q_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} \quad (6)$$

kde:

Q_q – kvantitativní odchylka přímého materiálu,

Q_{st} – standardní objem materiálu,

Q_{sk} – skuteční objem materiálu,

c_{st} – standardní jednotková cena. [62, s. 249]

V této diplomové práci budou za náklady na přímý materiál považovány náklady na stravování pacientů a osobní náklady ošetřovacího personálu.

Osobní mzdové náklady jsou vždy evidovány v účetnictví, ale v definování standardů je velice důležité určení mezd pracovníků, kteří mají přímou souvislost s výkonem. Pokud jsou v podniku určeny normy času na každou

aktivitu a časové mzdy, dají se tyto mzdy přepočítat na výkonové. V tomto případě se standardní náklady vypočítají podle následujícího vzorce:

$$\text{standardní náklady} = \text{mzdový tarif} * \text{objem výkonu} \quad (7)$$

Odchylka přímých mezd se dá zjistit porovnáním standardních a skutečných nákladů. Pokud má na rozdíl vliv změna mzdového tarifu, jde o kvalitativní odchylku přímých mezd, nebo o odchylku v mzdovém tarifu. Tato změna může být způsobena například úpravou mzdy v důsledku převodu pracovníka na jinou práci. Hodnota kvalitativní (nebo cenové) odchylky přímých mezd se dá zjistit pomocí vzorce:

$$Q_p = (C_{st} - C_{sk}) * Q_{sk} \quad (8)$$

kde:

Q_p – kvalitativní odchylka přímých mezd,

C_{st} – skutečná cena práce,

C_{sk} – standardní cena práce,

Q_{sk} – skutečný objem odpracovaných hodin.

Odchylka přímých mezd může být ovlivněna změnou odpracovaného času (například v důsledku nižší kvalifikace pracovníka), nedostatečnou kvalitou materiálu nebo poruchou přístroje. Taková odchylka se jmenuje kvantitativní neboli spotřební:

$$Q_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * C_{st} \quad (9)$$

kde:

Q_q – kvantitativní odchylka přímých mezd,

Q_{st} – standardní objem odpracovaných hodin,
 Q_{sk} – skuteční objem odpracovaných hodin,
 c_{st} – standardní jednotková cena. [62, s. 250-251]

V kapitole 3.7. této práce je řečeno, že do kalkulace budou zahrnuty jen osobní náklady ošetrovatelského personálu. Za standardní náklady budou považovány osobní náklady podle rozpočtu.

Běžná kontrola režijních nákladů je možná pouze výjimečně a základem je následná kontrola po uplynutí určitého časového období, protože odchylky režijních nákladů mají svou specifikaci. Primárním nástrojem ke kontrole režijních nákladů je využití rozpočtů. Srovnáváme skutečné režijní náklady jednotlivých oddělení s režijními náklady stanovenými v rozpočtu. Režijní náklady jsou smíšené s převahou fixní složky, mají primárně vztah k podnikovým útvarům a obsahují náklady na obsluhu a řízení. Výpočet odchylek režijních nákladů závisí na typu použitého rozpočtu:

- absolutního nepřečteného na pevný rozpočet, který se nemění při změně výkonu;
- přečtený pevný rozpočet, který respektuje úroveň skutečné aktivity, jinými slovy lineární rozpočet;
- alternativní přečtený rozpočet pro skutečnou úroveň aktivity. Tady se dá oddělit variabilní složku nákladů od fixní a přepočítat ji podle změny objemu. [62, s. 251]

Pro analýzu odchylek režijních nákladu je nezbytně určit:

- kdo sestavuje rozpočet (vyšší článek řízení nebo výkonný útvar);
- jak dlouhé je základní rozpočtové období;
- jestli se rozpočet sestavuje na základě údajů předchozího období;

- míru závislosti či nezávislosti určitého útvaru na činnostech jiných útvarů.

Kromě skutečných nákladů a rozpočtů existuje další veličina, která ovlivňuje odchylku režijních nákladů, je to tzv. účelně a produktivně vynaložené využití kapacity. Kromě nákladů na účelné činnosti se mohou objevit náklady na neúčelné činnosti, například nestandardně provedené operace, neúčelné spotřeby materiálu, zmetky a jejich opravy apod. Při analýze odchylek režijních nákladů se využívají metody jedné, dvou, tří a čtyř odchylek.

Metoda jedné odchylky porovnává skutečně spotřebované režijní náklady s pevným lineárně přepočteným rozpočtem při účelně a produktivně využití kapacity.

Metoda dvou odchylek rozkládá celkovou odchylku na objemovou a spotřební část. První část se počítá jako rozdíl variantního rozpočtu a pevného rozpočtu přepočteného na skutečný objem aktivity, jinými slovy objemová odchylka ukazuje na úsporu nebo překročení. Spotřební odchylka se vypočte jako rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a variantním rozpočtem pro příslušný stupeň využití kapacity.

Metoda čtyř odchylek je podobná metodě dvou odchylek tím, že vypočítá spotřební a objemovou část s ohledem na vliv neproduktivní a neúčelné činnosti na výši fixních a variabilních nákladů. Spotřební odchylka se dělí na odchylky rozpočtové a výkonnostní. Rozpočtová odchylka se vypočítá jako rozdíl skutečných nákladů a variantního rozpočtu. Výkonnostní odchylka se rovná rozdílu mezi celkovým variantním rozpočtem a variantním rozpočtem, který byl účelně vynaložen. Objemovou odchylku tvoří kapacitní a účinností odchylka. Kapacitní odchylka je rozdíl mezi variantním a pevným přepočteným rozpočtem. Účinností odchylku lze vypočítat dvěma způsoby, rozdílem mezi

objemovou a kapacitní odchylkou nebo součinem hodin neúčelné práce a objemem fixních nákladů na 1 hodinu při 100% využití kapacity. [63]

Metoda tří odchylek je kombinací metod dvou a čtyř odchylek s tím, že rozhodující je vymezení příčin odchylek podle shodné odpovědnosti. Existuje tři možné varianty, přičemž z hlediska odpovědnosti se nejčastěji uplatňuje kombinace:

- rozpočtová odchylka – odpovídá útvar, kde odchylka vznikla;
- výkonnostní (účinnostní) odchylka v širším pojetí – odpovídá útvar podle individuálně vymezené odpovědnosti;
- kapacitní odchylka – odpovídá vedení podniku.“ [63, s. 157]

5.3.3 Výhody a nevýhody implementace metody standardních nákladů

Použití metody standardních nákladů dává možnost řídit podnik podle výjimek. Pokud je zjištěn rozdíl mezi skutečnými a standardními náklady, tj. “odchylka“, je důvod pro analýzu tohoto rozdílu a následná řídicí opatření. Standardy nákladů pomáhají v plánování přímých, režijních nákladů a výnosů a umožňují nastavit odpovědnosti za vznik a řízení nákladů.

Pokud se v podniku používají běžně dosažitelné standardy, pak je lze velmi dobře použít v motivačních systémech, například pro stanovení hmotné zainteresovanosti pracovníků.

Navzdory všem výše popsaným výhodám má metoda standardních nákladů i své nevýhody.

Pokud se vedení firmy soustředí na odchylky nad určitou hranici významnosti, může se objevit riziko, že uniknou některé podstatné informace, jako například nepříznivý vývoj trendu některých nákladových hodnot. Pokud

je řízení odchylek aplikováno příliš tvrdě, některé negativní výjimky mohou být pro vedení firmy utajeny, anebo pracovníci nebudou reportovat úplné zprávy o reálnem stavu podniku.

6 VÝZKUMNÁ ČÁST

6.1 Zdravotnické zařízení v Praze (ZZ1)

V této části se budu zabývat lůžkovými zařízeními nemocnic. Pokud to vyžaduje situace, je pacientovi doporučena lůžková péče, která je součástí nepřetržitého provozu nemocnice.

Znalostí výnosů a nákladů a vztahy mezi nimi je umožněno činit správná rozhodnutí, která mohou v budoucnosti přispět k vyšší výkonnosti organizace a rozumnému vynakládání nákladů.

6.1.1 Náklady

Největší částku celkových nákladů ZZ1, které v roce 2014 dosáhly 2 276 573 000 Kč, tvořily osobní náklady ve vyšší 1 160 898 000 Kč a nejmenší položkou byly tzv. ostatní náklady a daně. Stejně procentuální rozdělení je možné vidět i v nákladech v roce 2015.

Oproti předchozímu roku se podařilo v roce 2014 mimo jiné na straně nákladů snížit spotřebu materiálu (bez léků) téměř o 6,6 mil. Kč a vlivem příznivých klimatických podmínek a nižších nákupních cen elektrické energie došlo k významné úspoře ve výši 9 mil. Kč.

Nárůst nákladů byl zaznamenán ve spotřebě léčiv vázaných na centrovou péči, v rámci které jsou pacientům poskytovány extrémně nákladné preparáty, avšak i tento nárůst byl meziročně nižší, než jak tomu bylo v minulých letech.

Klíčovou nákladovou položku činí dlouhodobě osobní náklady, které zahrnují 51% celkových nákladů nemocnice. V této oblasti byly navýšeny náklady

o 17,5 mil. Kč, k čemuž také přispělo vyplacení odměn ve výši 3,5% tarifních platů (cca 45 mil. Kč) v souladu s doporučeními Ministerstva zdravotnictví.

Tabulka 8: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 (v tis. Kč)

Název účtu	2014	2015
Spotřebované nákupy (50)	727 130	787 158
z toho:		
spotřeba potravin (50106)	6 499	6 437
spotřeba energie – elektrická, voda, stočné, pára, teplo, plyn (502)	85 433	80 941
Služby (51)	193 887	181 952
z toho:		
úklid dodavatelsky (5189905)	22 019	22 199
praní prádla dodavatelsky (5189906)	8 171	7 778
strava dodavatelsky (51899071)	58 958	55 776
Osobní náklady (52)	1 160 898	1 231 641
Daně a poplatky (53)	-96	186
Jiné provozní náklady (54)	69 891	65 603
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (55)	123 331	116 151
z toho:		
odpisy dlouhodobého nehmotného majetku (55101)	2 022	2 317
odpisy staveb, zdrav. techniky a ostat. samost. movitých věcí (55102)	106 958	99 803
Finanční náklady (56)	1 532	1 564
Náklady celkem	2 276 573	2 384 255

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

Provedena byla zároveň úsporná opatření na straně nákladů, a to zejména v oblastech obnovy majetku a oprav s meziročním poklesem ve výši 6,8 mil. Kč a úsporou v důsledku rozporované fakturované ceny a v položce energie za spotřebu tepla za období 6.-12.2015. V důsledku úsporných opatření se roku 2015 podařilo udržet také náklady na léky podávané v běžných akutních provozech na stejné úrovni, jako tomu bylo v roce 2014 a zvýšená spotřeba léků podávaných v centrech byla profinancována na základě jednání prostřednictvím úhrad ze zdravotních pojišťoven. Vyšší spotřeba materiálu byla spjatá s vyšším počtem ambulantních vyšetření včetně výkonů komplementu.

Rozdělení nákladů v letech 2014 a 2015 na odděleních geriatrické a následně péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení je v Příloze B.

6.1.2 Výnosy

Celkové výnosy v roce 2014 byly 2 276 836 000 Kč, z toho jako v předešlých letech zaujímaly nejmenší částku granty – 12 865 tis. Kč a největší částku tržby od zdravotních pojišťoven – 1 784 327 000 Kč.

Zásadní navýšení tržeb za poskytovanou péči bylo způsobeno výhodnější podobou úhradové vyhlášky na rok 2014 (ve srovnání s restriktivní úhradovou vyhláškou v roce 2013), avšak zejména se podařilo úspěšně ukončit jednání s veškerými zdravotními pojišťovnami o doplacení a uznání léčebné péče, která byla poskytnuta v roce 2012 a 2013. Vlivem zmiňovaných faktorů došlo k významnému ročnímu navýšení i výnosů především v VZP a Oborové zdravotní pojišťovny. Podíl tržeb z fondu zdravotního pojištění na všech výnosech nemocnice činí cca 78 % a majoritním partnerem je dlouhodobě VZP (cca 66 % tržeb od zdravotních pojišťoven).

Rovněž se podařilo mimo oblast zdravotního pojištění zvýšit tržby za realizované klinické studie a udržet zvýšený objem co se grantových projektů týče.

Tabulka 9: Rozdělení výnosů v rocích 2014 a 2015 (v tis. Kč)

Název účtu	2014	2015
Tržby za vlastní výkony a zboží (60) z toho:	2 088 118	2 199 043
tržby z prodeje služeb (602)	1 908 364	2 008 489
výnosy z pronájmu (603)	44 395	45 767
tržby za zboží (604)	135 359	144 827
Jiné provozní výnosy (64)	60 817	49 561
Finanční výnosy (66)	226	308
Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů (67)	127 675	135 626
Výnosy celkem	2 276 836	2 384 539

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

V roce 2015 byly výnosy od zdravotních pojišťoven stále rozhodující položkou výnosů tvořící více než 80 % výnosů celkových. Největším partnerem nemocnice byla stále VZP s podílem 54 % na veškerých výnosech ZZ1, druhým největším partnerem byla na výnosech ZZ1 Oborová zdravotní pojišťovna s podílem 11,5 %.

Kromě zdravotního pojištění se aktivní obchodní politikou veřejných lékáren podařilo zvýšit meziročně výnosy za prodané zboží o 9,5 mil. Kč, tedy o 7 % a na základě čerpání provozních dotací a aktivní činností během realizace podporovaných projektů v oblastech výzkumu a vědy byly udrženy také výnosy v položce dotace a granty.

V roce 2015 se nemocnici podařilo zajistit vyrovnané hospodaření a také úspěšně pokrýt náklady zákonného navýšování mezd pro zaměstnance, především pro zdravotní personál a lékaře. Od 1.1.2015 toto navýšení mezd zatížilo rozpočet ZZ1 o 71 milionu Kč a pokryto bylo zejména doúčtováním úhrad za vyšší množství zdravotní péče v roce a navýšenými tržbami na základě úhradové vyhlášky od zdravotních pojišťoven pro rok 2015.

Rozdělení výnosů v rocích 2014 a 2015 na odděleních geriatrické a následné péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení je v Příloze C.

6.1.3 Počet hospitalizací a ošetrovacích dnů

Neustálým problémem zůstával nedostatek disponibilních prostředků na nemocničních bankovních účtech, což mělo za následek zpoždování úhrad dodavatelských faktur. V oblasti produkce došlo zároveň k poklesu výkonnosti v hospitalizační péči, a to především z důvodu nedostatečného množství sester a s tím souvisejícím krátkodobým uzávěrem lůžek.

V tabulce č.10 je uveden počet hospitalizací na akutních lůžkách a počet hospitalizací na lůžkách LDN v letech 2012-2015. Největšího počtu hospitalizací na akutních lůžkách bylo dosaženo v roce 2014, tedy 35 351 a nejmenšího v roce 2015, kdy byl konečný počet 33 854. Počet hospitalizací na lůžkách LDN byl největší v roce 2013 – 1 953 a nejmenší počet 1 624 opět v roce 2015.

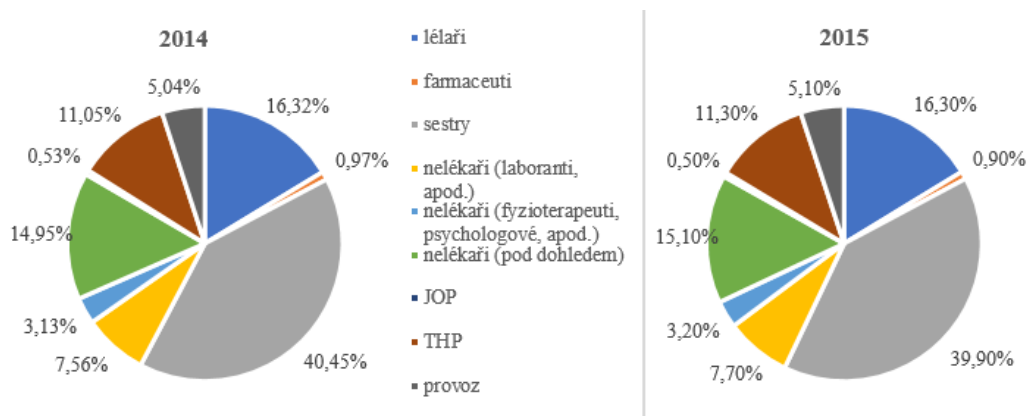
Tabulka 10: Počet hospitalizací na lůžkách léčebny dlouhodobě nemocných a na akutních lůžkách.

Počet hospitalizací	2012	2013	2014	2015
- na akutních lůžkách	34 664	34 893	35 351	33 854
- na lůžkách LDN	1 680	1 953	1 930	1 624

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

6.1.4 Personální zabezpečení nemocnice a na vybraných odděleních

V roce 2014 tvořili z celkového počtu zaměstnanců (2 170) téměř 83,9 % zdravotničtí pracovníci. Nejpočetnější skupinou zaměstnanců byli zdravotní sestry 40,5 % a lékaři 16,3 %. V roce 2015 stoupl počet zaměstnanců vysokoškolského nebo vyššího odborného vzdělání. Ke konci roku v nemocnici pracovalo 42 % zaměstnanců se zmiňovaným vzděláním (Obrázek 1). Průměrný měsíční příjem na jednoho zaměstnance byl v roce 2015 34 665 Kč, což představovalo více než 5,5 % nárůstu oproti roku předešlému.



Obrázek 2: Procentuální zastoupení zaměstnanců v rocích 2014 a 2015.

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

Z obrázku 1 je zřejmé, že podíl ošetrovatelského personálu (sestry, fyzioterapeuti, psychologové, nelékaři a jiní odborní pracovníci) na celkovém počtu zaměstnanců nemocnice byl 59,06 % v roce 2014 a 58,70 % v roce 2015.

6.1.5 Projekty, granty a dotace

V nemocnici bylo v roce 2015 řešeno 12 výzkumných projektů, které financovala IGA MZ ČR, což je o 4 projekty méně oproti předchozímu roku, 3 vědecké projekty GAČR, 5 výzkumných projektů financovaných AZV MZ ČR, 1 projekt z operačního programu OPPA, 9 projektů financovaných zahraničním, 1 projekt z Nadace ČEZ a institucionální podpora. Celkově bylo na vědecké projekty v TN vynaloženo 26 mil. Kč. Mimo jiné byly poskytnuté ZZ1 provozní dotace na Národní onkologický registr a Dětské centrum. Veškeré projekty dotačního programu Národní akční plány a koncepce byly ukončeny úspěšně splněním cílů a zpracovány byly závěrečné zprávy.

6.1.6 Oddělení geriatric a následné péče

Hlavními důvody hospitalizace na akutním lůžku jsou srdeční selhání, krvácení ze zažívacího traktu GIT nebo močových cest, cévní mozkové příhody,

dekompenzovaný krevní tlak, selhání ledvin a akutní plicní onemocnění. Mezi další příčiny patří také dekompenzace cukrovky a epilepsie.

Kapacita oddělení geriatrické a následné péče je 240 lůžek, z nichž 25 je určeno následné rehabilitaci a 8 akutní geriatrické. Oddělení je umístěno ve třech pavilónech o celkové ploše více než 4 tisíce metrů čtverečních a ročně hospitalizuje téměř tisíce nemocných. Každá z osmi stanic je zabezpečena potřebným zdravotnickým vybavením, rozvody kyslíku a klimatizací.

Odborný personál na oddělení velmi úzce spolupracuje s akutními odděleními nemocnice. Pacientům v pooperačním období je poskytována nepřetržitá kontrola odborníky hrudní chirurgie. Výhodou oddělení geriatrické a následné péče jako součást nemocnice je možnost využívat přístroje a vybavení v rámci nemocnice.

Staří lidé, kteří prodělají závažná onemocnění, ztrácejí svou samostatnost a schopnost pohybu. Pro tuto skupinu pacientů tu pracují ergoterapeuti, aktivizační sestry a rehabilitační pracovníci. Jejich cílem je dosažení původní soběstačnosti pacientů. Léčbou funkčních poruch pohybového aparátu se zabývají fyzioterapeuti, kteří usilují o celkové zlepšení handicapů nemocného.

V roce 2014 byl plánovaný rozpočet na Oddělení geriatrické a následné péče 95 320 846 Kč. Spotřeba materiálu bez léků činila 4 399 272 Kč a spotřeba léků 4 455 314 Kč. Celkový rozdíl těchto dvou položek oproti předpokládané částce byl 345 414 Kč.

Tabulka č.11 znázorňuje další výdaje nemocnice v roce 2014. Tedy služby činily v roce 2014 celkem 20 200 000 Kč, osobní náklady 62 287 000 Kč, ostatní náklady a daně 2 500 000 Kč a odpisy 510 000 Kč. Do záporných hodnot se dostaly finance v rámci ostatních nákladů a daní, celkem -513 450 Kč.

Na vnitřní nájemné byl rozpočet 6 275 000 Kč, skutečná částka byla 6 275 412 Kč. Vnitropodnikové náklady dosáhly částky 3 503 591 Kč, rozpočet na ně byl 3 917 000 Kč.

Tabulka 11: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na Oddělení GaNP (v Kč)

Nákladová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Spotřeba materiálu bez léků	4 399 272	4 600 000	200 728	4 031 078	4 000 000	-31 078
Spotřeba léků	4 455 314	4 600 000	144 686	4 269 895	4 300 000	30 141
Služby	19 818 798	20 200 000	381 202	17 907 103	18 360 000	452 897
Osobní náklady	59 279 717	62 287 000	3 631 129	58 071 982	59 637 000	1 974 147
Ostatní náklady a daně	3 013 450	2 500 000	-513 450	2 901 582	2 300 000	-601 582
Odpisy	510 000	510 000	129 690	272 156	505 000	232 844
Náklady celkem	95 320 846	94 697 000	3 973 985	87 453 760	89 102 000	2 057 370
Vnitropodnik.náklady z toho vnitřní nájemné	9 779 003	10 192 000	412 997	8 726 034	8 908 000	181 966
	6 275 412	6 275 000	-412	5 404 413	5 404 000	-413

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

Celkově náklady v roce 2015 za spotřebu materiálu s léky byly 8 300 973 Kč. Ve spotřebě materiálu bez léků došlo ke snížení nákladů, tedy o 31 078 Kč. Náklady ve službách dosáhly částky 17 907 103 Kč, osobní náklady 58 071 982 Kč, ostatní náklady a daně 2 901 582 Kč a odpisy 272 156 Kč. Zde byl záporný rozdíl pouze v položce ostatních nákladů a daní, tedy -601 582 Kč. Náklady oddělení geriatric a následné péče v roce 2015 byly v celkové částce 87 453 760 Kč. Rozpočet v tomto roce byl na uvedené položky 89 102 000 Kč, tedy skutečné náklady pokrýl. Z tabulky vyplývá, že ve dvou položkách došlo k zápornému rozdílu, a to ve spotřebě materiálu bez léků 31 078 Kč a v ostatních nákladech a daních 601 582 Kč.

Na vnitřní nájemné byl rozpočet 5 404 000 Kč, skutečná částka 5 404 13 Kč, na ostatní vnitropodnikové náklady byl plánovaný rozpočet 3 504 000 Kč, ale skutečná částka činila 3 321 621 Kč. Celkové výnosy, mimo tržeb

od pojišťoven, činily 2 108 144 Kč a 2 489 135 Kč v roce 2014 a 2015 resp., což je skoro o 62 % víc, než bylo plánované podle rozpočtu v roce 2014 a o 25 % víc v roce 2015 (Tabulka 12).

Tabulka 12: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na Oddělení GaNP (v Kč)

Výnosová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Tržby mimo pojišťovny	1 949 932	1 300 000	649 932	1 176 023	2 000 000	-823 977
Tržby z prodeje ÚL	0	0	0	430	0	430
Dotace provozní	61 635	0	61 635	1 212 003	0	1 212 003
Ostatní výnosy	96 577	0	96 577	100 678	0	100 678
Výnosy celkem (bez zdravotních pojišťoven)	2 108 144	1 300 000	808 144	2 489 135	2 000 000	489 135

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

6.1.7 Oddělení dětské neurologie

Oddělení dětské neurologie je umístěno v pavilónu, jehož celková plocha tvoří 1115 metrů čtverečních. Činnost oddělení je zaměřena především na diagnostiku a léčbu rychle se rozvíjejících onemocnění nervové soustavy dětského organismu a nervosvalových onemocnění. Oddělení disponuje 20 standardními lůžky a ročně hospitalizuje kolem 1500 dětí. Část lůžkové kapacity je určena pro pobyt matek doprovázejících malé pacienty. Doba pobytu na oddělení činí přibližně 6 dní. Na lůžkové části oddělení pracují psychoterapeut, klinický psycholog, rehabilitační pracovníci a speciální pedagog.

Náklady Oddělení dětské neurologie dosáhly v roce 2014 celkové částky 16 186 403 Kč, rozdíl se u žádné položky nepohyboval v záporných hodnotách. Rozpočet na tento rok byl 16 528 000 Kč. Spotřeba materiálu bez léků dosáhla částky 297 266 Kč a spotřeba léků 237 464 Kč. V tabulce č. 13 jsou zobrazeny další náklady Oddělení dětské neurologie v roce 2014 a 2015. Jsou jimi služby – 1 347 089 Kč, nejvíce finančně náročná položka osobních

nákladů – 14 090 033 Kč, ostatní náklady a daně včetně odpisů. Náklady vnitřního nájmu byly 1 450 085 Kč, rozpočet 1 450 000 Kč, ostatní vnitropodnikové náklady 747 107 Kč a rozpočet 774 000 Kč.

Oproti předešlému roku byly náklady na Oddělení dětské neurologie v roce 2015 vyšší, tedy 17 277 604 Kč. Náklady přesáhly rozpočet, který byl plánován na 16 990 000 Kč o 287 604 Kč. Záporné hodnoty byly zaznamenány v rozdílech u spotřeby léků a ostatních nákladech a daních. Rozpočet na vnitřní nájemné činil 1 394 000 Kč, skutečná částka 1 394 313 Kč. U ostatních vnitropodnikových nákladů dosáhla skutečná částka 720 124 Kč, rozpočet byl 747 000 Kč.

Tabulka 13: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na Oddělení DN (v Kč)

Nákladová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Spotřeba materiálu bez léků	297 266	350 000	52 734	320 000	320 000	4 367
Spotřeba léků	237 464	320 000	82 536	280 000	280 000	-13 963
Služby	1 347 089	1 400 000	52 911	1 400 000	1 400 000	20 141
Osobní náklady	14 090 033	14 178 000	419 991	14 967 352	14 654 000	83 085
Ostatní náklady a daně	141 415	200 000	58 585	180 000	180 000	-102 424
Odpisy	73 137	80 000	6 863	156 000	156 000	34 542
Náklady celkem	16 186 403	16 528 000	673 621	17 303 352	16 990 000	25 748
Vnitropodnik.náklady z toho vnitřní nájemné	2 197 192	2 224 000	26 808	2 141 000	2 141 000	26 564
	1 450 085	1 450 000	-85	1 394 000	1 394 000	-313

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

Celkové skutečné výnosy, mimo tržeb od pojišťoven, přesáhly skoro dvojnásobení ohledně plánovaného rozpočtu v obou sledovaných obdobích (Tabulka 14).

Tabulka 14: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na Oddělení DN (v Kč)

Výnosová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Tržby mimo pojišťovny	629 258	300 000	329 258	496 452	300 000	196 452
Ostatní výnosy	21 243	0	21 243	118 583	0	118 583
Výnosy celkem (bez zdravotních pojišťoven)	650 502	300 000	350 502	615 036	300 000	315 036

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

6.1.8 Gynekologicko-porodnické oddělení

Gynekologicko-porodnické oddělení je určeno k poskytování zdravotní péče těhotným ženám, ženám s rizikovým těhotenstvím a rodičkám při spontánních i operačních porodech.

Na oddělení se nachází všeobecná a odborná ambulance, porodní sály, JIP a dvě lůžkové části, z nichž jedna patří oddělení šestinedělí. Celková započitatelná plocha tvoří skoro 3500 metrů čtverečních. Kapacita lůžkové části oddělení je 60 lůžek a 5 určených pro JIP. Součástí týmu na oddělení jsou rehabilitační pracovníci, nutriční terapeut a ústavní psycholog.

Celkové náklady na gynekologicko-porodnickém oddělení byly 76 425 535 Kč, v roce 2014, tedy přesáhly rozpočet, který zaujímal částku 73 829 210 Kč. Jelikož pouze položka "odpisy" se nedostala do záporných hodnot, byl celkový rozdíl záporný, tedy 2 596 325 Kč. Jak můžeme vidět v tabulce 15, nejvyšší částky dosáhly osobní náklady 53 242 095 Kč. Naopak nejmenší náklady byly v ostatních nákladech a daních 1 534 022 Kč. Vnitřní nájemné gynekologicko-porodnického oddělení dosáhlo 4 229 508 Kč, z toho rozpočet byl 8 262 000 Kč a ostatní vnitropodnikové náklady 4 005 721 Kč a rozpočet 4 031 000 Kč. Celkové náklady spotřeby materiálu s léky byly 9 374 179 Kč v roce 2015. Náklady služeb byly ve výši 6 562 364 Kč, osobní

náklady 54 454 533 Kč, ostatní náklady a daně 1 901 376 Kč a odpisy 2 953 000 Kč. Kvůli tomu rozdíl mezi celkovými náklady a plánovanými rozpočtem má kladnou hodnotu, a to je 3 326 646 Kč.

Tabulka 15: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na GP oddělení (v Kč)

Nákladová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Spotřeba materiálu bez léků	7 797 904	7 000 000	-797 904	6 949 604	7 400 000	450 396
Spotřeba léků	3 181 454	2 600 000	-581 454	2 424 575	3 000 000	575 425
Služby	7 789 402	7 500 000	-289 402	6 562 364	7 490 000	927 636
Osobní náklady	53 242 095	52 129 210	-1 112 885	54 454 533	55 793 976	1 339 443
Ostatní náklady a daně	1 534 022	1 500 000	-34 022	1 901 376	1 500 000	-401 376
Odpisy	2 880 658	3 100 000	219 342	2 517 878	2 953 000	435 122
Náklady celkem	76 425 535	73 829 210	-2 596 325	74 810 330	78 136 976	3 326 646
Vnitropodnik.náklady z toho vnitřní nájemné	8 235 229	8 262 000	26 771	7 987 636	8 074 000	86 364
	4 229 508	4 231 000	1 492	4 067 937	4 068 000	63

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

Tabulka číslo 16 ukazuje, že na Gynekologicko-porodnickém oddělení celkové skutečné výnosy přesahují plánované rozpočtem o částku, která není významná.

Tabulka 16: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na GP oddělení (v Kč)

Výnosová položka	2014			2015		
	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl	Součet za období	Rozpočet	Rozdíl
Tržby mimo pojišťovny	7 752 385	8 000 000	-247 615	6 218 209	5 845 000	373 209
Ostatní výnosy	404 575	0	404 575	69 792	0	69 792
Výnosy celkem (bez zdravotních pojišťoven)	8 156 961	8 000 000	156 961	6 288 001	5 845 000	443 001

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnici.

6.1.9 Náklady na pobyt pacienta na vybraných oddělení ZZ1

V kapitole 4 této práce byly popsány nákladové položky, které jsou vybrané pro kalkulace nákladů na pobyt pacienta na každém z vybraných oddělení,

tzv. "hotelové služby". V tabulce číslo 17 jsou rozepsány skutečné náklady, které jsou zjištěny z výkazu zisků a ztrát jednotlivých oddělení za období 2014-2015.

Koncem roku 2011 mezi ZZ1 a vítězem veřejné zakázky na dodávku tepelné energie byla uzavřena smlouva na dobu neurčitou na provozování vnitřních rozvodů pro zásobování teplem v objektech nemocnice. Ve smlouvě byla sjednána výše ceny za dodávku energie a poskytování služeb s tím souvisejících. Náklady na energii jsou evidované pouze ve výkazu zisku a ztrát nemocnice jako celku, ale je možné tyto náklady rozpočítat na základě výměry podlahové plochy pro jednotlivá oddělení.

Náklady na vnitřní nájemné v roce 2015 se snížily oproti roku 2014 – důvodem tohoto snížení je, že roční cena vnitřního nájemného byla stanovena o 50 Kč levněji v roce 2015 než v 2014. Podle Odborné směrnice ZZ1 roční cena nájemného byla stanovena pro rok 2014 ve výši 1 300 Kč/ m²/rok. a pro rok 2015 ve výši 1 250 Kč/ m²/rok. Souhrnná plocha všech oddělení nemocnice včetně správního útvaru je 85 915 m².

V roce 2012 byla vedením nemocnice uzavřena smlouva na dobu neurčitou s dodavatelem úklidových služeb, která nabyla účinnost začátkem září 2012. Jedním z bodů této smlouvy je podmínka sjednání a udržování stálé celkové ceny za poskytované služby po dobu prvních čtyř let platnosti smlouvy, tj. do konce října 2016. Jinými slovy se celkové náklady na úklid prostor a svoz a likvidaci odpadu nedají ovlivnit v rámci této smlouvy. Na rozdíl od podmínek úhrady za dodávku tepelné energie, cena za skutečně provedené úklidové práce a služby je dodavatelem fakturována měsíčně a každá faktura je rozepsaná podle nákladových středisek s ohledem na požadované četnosti úkonů úklidu. Stejně podmínky byly sjednané ve smlouvě na poskytování služeb na dodávku praní a čištění.

Potřeby nemocnice v zajišťování stravy pro pacienty a zaměstnance v období 2014 – 2015 plnila jediná organizace na základě sjednané a podepsané smlouvy na dobu neurčitou. Součástí dohody jsou dietní systém, rozvozový plán a ceníky speciálních diet a doplňkových jídel. Podle smlouvy byl dodavatel povinen provozovat stravovací provoz, včetně stravování u speciálních diet, zabezpečit nápojový režim pacientů dle požadavků jednotlivých oddělení a připravovat stravu pro zaměstnance nemocnice v závodní jídelně. Obě složky nákladů v knize analytické evidence nákladů každého oddělení ZZ1 jsou evidované zvlášť a proto se dají zjistit náklady pouze na stravování pacientů a zapsat je do tabulky 17.

Nejnižší částky nákladů tvoří odpisy dlouhodobého majetku a do tabulky jsou zapsány součty odpisů pouze na lůžkových částech oddělení.

Pro zajištění kvalitní ošetrovatelské péče jsou důležité optimální počty ošetrovatelského personálu. Podle závěrečných zpráv ZZ1 podíl ošetrovatelského personálu na celkovém počtu zaměstnanců nemocnice v období 2014 – 2015 tvořil 60 %. V této práci při výpočtu reálných osobních nákladů a dále při stanovení standardů osobních nákladů budu vycházet z předpokladu, že procentuální zastoupení zaměstnanců na každém z vybraných oddělení je podobný.

Podle informace poskytnuté primářem oddělení průměrná ošetrovací doba na Oddělení geriatrie a následné péče ZZ1 v období 2014-2015 byla 40 dní, ale při výpočtu nákladů hotelových služeb na jeden lůžkoden budu vycházet ze skutečného počtu ošetrovacích dnů na oddělení GaNP v letech 2014 a 2015. Podle údajů z ÚZIS se průměrná doba ošetrování na odděleních dětské neurologie zvýšila mezi rokem 2014 a 2015 o 0,1 dne a dosáhla výše

4,5 dní. Oproti tomu průměrná doba ošetřování na gynekologicko-porodnických odděleních zůstává od roku 2014 stále stejná (3,6 dní). [64]

Tabulka 17: Náklady na hotelové služby na vybraných odděleních (v tis. Kč)

Oddělení	GaNP		DN		GP	
Započitatelná plocha, (v. m ²)	4 084,82		1 115,45		3 443,84	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Počet hospitalizací	266	299	1291	1232	5258	4261
Průměrná ošetřovací doba, dní	40,0	40,0	4,40	4,50	3,60	3,60
Ošetřovací dny	80651	74268	5680	5544	18929	15340
Obloženost lůžek v %	79,35 %	79,58 %	63,91 %	61,40 %	71,37 %	59,73 %
Nákladová položka						
Stravování pacientů	15 783,48	14 023,91	827,63	833,43	3 157,55	2 478,36
Osobní náklady OP včetně SP a ZP	33 083,13	31 652,57	5 329,21	5 643,68	13 813,86	14 434,93
Energie (včetně vytápění, vodného a stočného)	4 061,95	3 848,35	1 109,20	1 050,88	3 424,56	3 244,48
Nájem prostor	6 275,41	5 404,41	1 450,09	1 394,31	4 229,51	4 067,94
Úklid prostor	1 108,44	1 101,29	234,52	266,73	553,03	383,87
Praní prádla	1 363,17	1 197,95	65,71	59,45	762,77	593,60
Odpisy DM	380,31	246,12	73,14	98,13	122,96	121,69
Celkové náklady na hotelové služby	62 055,90	57 474,62	9 089,50	9 346,60	26 064,23	25 324,87
Náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden	0,769	0,773	1,600	1,685	1,376	1,650

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů ZZ1.

6.1.10 Implementace metody standardních nákladů na náklady hotelových služeb vybraných oddělení ZZ1

Jelikož v předchozí kapitole byly spočítané skutečné náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden, dalším krokem je stanovení běžného standardu nákladů vybraných položek.

Stanovení standardu přímých nákladů zahrnuje všechny zásadní faktory, které je ovlivňují. Do přímých nákladů spadají náklady na stravování pacientů

a osobní náklady ošetrovatelského personálu. Náklady na stravování pacientů lze zjistit z rozpočtů jednotlivých oddělení.

Podmínky pro personální zabezpečení na jednotlivých odděleních nemocnice stanovuje Vyhláška č. 99/2012 Sb., o požadavcích na minimální personální zabezpečení zdravotních služeb. [65] Tento legislativní dokument určuje požadavky na zabezpečení zdravotnickými pracovníky pro každých 30 lůžek jednotlivých oddělení. Pokud druh a objem poskytované zdravotní péče vyžaduje větší počet zaměstnanců na pracovišti, personální zabezpečení může být nad rámec, ale v této práci pro kalkulaci osobních nákladů budu vycházet za standardních podmínek.

Pokud jde o akutní lůžkovou péči a počet lůžek na oddělení je vyšší než 30, počet úvazků zdravotnických pracovníků způsobilých k výkonu nelékařského zdravotnického povolání se dá spočítat podle vzorce číslo 10:

$$y = 0,8 * x * \frac{l}{30} + 0,2 * x * \sqrt{\frac{l}{30}} \quad (10)$$

Kde:

y – požadovaný počet úvazků,

x – stanovený Vyhláškou počet úvazků lékařů na 30 lůžek,

l – skutečný počet lůžek.

Podle tohoto vzorce se dá upravit počet úvazků, jestli na oddělení je celkový počet lůžek menší než 60 a větší než 20. Je-li skutečný počet lůžek nižší než 20, pak $l = 20$. Počet úvazků při počtu lůžek vyšším než 60 se počítá opět podle vzorce 10.

Pro výpočet celkových osobních nákladů na každém z vybraných oddělení budu používat data ÚZIS ČR, která byla shrnutá a zveřejněna na webové stránce Odborového svazu zdravotnictví a sociální péče ČR v roce 2016. [66]

Tabulka 18: Osobní náklady na odděleních v závislosti na počtu úvazků nelékařského zdravotnického povolání v rocích 2014 a 2015.

Povolání	Počet úvazků na 30 lůžek	Požadovaný počet úvazků	Průměrný měsíční plat, Kč		Roční osobní náklady, Kč	
			2014	2015	2014	2015
Oddělení geriatric a následné péče, 248 lůžek						
všeobecná sestra se specializovanou způsobilostí v oboru bez dohledu	1	7,2	29 322,00	30 866,00	3 300 484,32	3 474 276,96
zdravotnický asistent	7	50,4	19 518,00	20 385,00	15 692 472,00	16 389 540,00
sanitář nebo ošetřovatel	3,5	25,2	19 518,00	20 385,00	7 846 236,00	8 194 770,00
fyzioterapeut a ergoterapeut	0,5	3,6	29 319,00	30 727,00	1 414 348,56	1 482 270,48
rehabilitační pracovník	0,5	3,6	19 518,00	20 385,00	941 548,32	983 372,40
klinický psycholog	0,5	3,6	29 698,00	30 870,00	1 432 631,52	1 489 168,80
klinický logoped	0,5	3,6	29 698,00	30 870,00	1 432 631,52	1 489 168,80
Celkové osobní náklady OP na oddělení včetně SP a ZP, v Kč.					32 060 352,24	33 502 567,44
Oddělení dětské neurologie, 20 lůžek						
všeobecná sestra se specializovanou způsobilostí v oboru bez dohledu	1	1	29 322,00	30 866,00	471 497,76	496 325,28
všeobecná sestra bez dohledu	8	5,6	29 322,00	30 866,00	2 357 488,80	2 481 626,40
sanitář nebo ošetřovatel	3,5	2,5	19 518,00	20 385,00	627 698,88	655 581,60
dětská sestra bez dohledu	5	3,5	29 322,00	30 866,00	1 414 493,28	1 488 975,84
fyzioterapeut	1	0,7	29 319,00	30 727,00	471 449,52	494 090,16
rehabilitační pracovník	1	1	19 518,00	20 385,00	313 849,44	327 790,80
Celkové osobní náklady OP na oddělení včetně SP a ZP, v Kč.					5 656 477,68	5 944 390,08

Povolání	Počet úvazků na 30 lůžek	Požadovaný počet úvazků	Průměrný měsíční plat, Kč		Roční osobní náklady, Kč	
			2014	2015	2014	2015
Gynekologicko-porodnické oddělení, 65 lůžek						
všeobecná sestra se specializovanou způsobilostí v oboru bez dohledu	1	2,1	29 322,00	30 866,00	942 995,52	992 650,56
porodní asistentka bez dohledu	8,5	17,3	29 322,00	30 866,00	8 015 461,92	8 437 529,76
sanitář nebo ošetřovatel	4	8,2	19 518,00	20 385,00	2 510 795,52	2 622 326,40
psycholog	1,0	2,1	29 698,00	30 870,00	955 087,68	992 779,20
rehabilitační pracovník	1,0	2,1	19 518,00	20 385,00	627 698,88	655 581,60
Celkové osobní náklady OP na oddělení včetně SP a ZP, v Kč.					13 052 039,52	13 700 867,52

Zdroj: [65], [66].

Pro účely řízení dalších režijních nákladů (úklid prostor, praní prádla, spotřeba energie, voda, nájem prostor a odpisy), se používá rozpočet příslušného druhu nákladů. Pak pro výpočet standardních nákladů na jeden lůžkoden byly sečteny celkové přímé a režijní náklady a jejich součet byl rozpočítán podle počtu plánovaných ošetřovacích dnů v každém období (Tabulka 19).

Tabulka 19: Náklady na hotelové služby na vybraných odděleních podle rozpočtu (v tis. Kč)

Oddělení	GaNP		DN		GP	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Počet hospitalizací	260,00	270,00	1 290,00	1 290,00	5 000,00	5 000,00
Průměrná ošetrovací doba, dní [64]	40,00	40,00	4,40	4,50	3,60	3,60
Počet lůžkodnů	84000	72900	5676	5546	18000	18000
Přímé náklady:						
Stravování pacientů	16 087,07	14 378,60	860,14	845,60	3 040,24	2 828,69
Osobní náklady OP včetně SP a ZP	32 060,35	33 502,57	5 656,48	5 944,39	13 052,04	13 700,87
Režijní náklady:						
Úklid prostor	1 129,76	1 129,15	243,73	270,62	532,48	438,13
Praní prádla	1 389,39	1 228,25	68,29	60,31	734,43	677,51
Energie (včetně vytápění, vodné a stočné)	4 061,95	3 848,35	1 109,20	1 050,88	3 424,56	3 244,48
Nájem prostor	5 310,27	5 106,03	1 450,09	1 394,31	4 476,99	4 304,80
Odpisy DM	510,00	505,00	80,00	156,00	132,06	142,63
Celkové náklady na hotelové služby	60 548,79	59 697,94	9 467,93	9 722,11	25 392,80	25 337,11
Náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden	0,720	0,818	1,668	1,752	1,410	1,407

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů ZZ1.

Podle nákladu z tabulek 18 a 19 je možné zjistit kvalitativní, kvantitativní a celkovou odchylku u každé položky nákladů. Dále je podrobně probrán postup výpočtu těchto odchylek u nákladů na stravování pacientů na oddělení Geriatrie a následné péče. Odchytky ostatních nákladů jsou uvedeny v tabulce 20. Analýza odchylek bude provedena v kapitole Výsledky.

Za standardní náklady na stravování pacienta na oddělení GaNP budu považovat příslušné náklady na stravu podle rozpočtu na jeden lůžkoden (cst). Skutečné náklady na stravování pacienta na jeden lůžkoden jsou získané z účetních závěrek oddělení (csk). Pro výpočet odchylek budu využívat údaje o skutečném (Q_{sk}) a plánovaném (Q_{st}) (podle rozpočtu) počtu ošetrovacích dní. Do vzorců 5 a 6 dosadím všechny údaje a zjistím odchylky nákladů na stravování pacientů:

$$Q_p = (191,51 - 195,70) * 80\,651 = -337\,790,75 \text{ Kč}$$

$$Q_q = (84\,000 - 80\,651) * 191,51 = 641\,375,97 \text{ Kč}$$

$$Q = 641\,375,97 - 337\,790,75 = 303\,585,22 \text{ Kč}$$

Kde:

191,51 Kč – standardní náklady na stravování pacienta na jeden lůžkoden

195,70 Kč – skutečné náklady na stravování pacienta na jeden lůžkoden

80 651 – skutečný počet lůžkodnů

84 000 – počet lůžkodnů podle rozpočtu

Q_p – kvalitativní odchylka nákladů na stravování pacientů

Q_q – kvantitativní odchylka nákladů na stravování pacientů

Kladná hodnota celkové odchylky nákladů na stravování pacientu ukazuje na úsporu nákladů.

Tabulka 20: Celkové odchylky nákladů na hotelové služby na vybraných odděleních (v tis. Kč)

Oddělení	GaNP		DN		GP	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Přímé náklady:						
Stravování pacientů	303,59	354,69	32,51	12,17	-117,31	350,33
Osobní náklady OP včetně SP a ZP	-1 022,78	1 849,99	327,27	300,71	-761,82	-734,06
Režijní náklady:						
Úklid prostor	21,32	27,85	9,21	3,89	-20,55	54,26
Praní prádla	26,22	30,30	2,58	0,87	-28,34	83,91
Energie (včetně vytápění, vodného a stočného)						
Nájem prostor	-965,15	-298,39	-0,09	-0,31	247,48	236,86
Odpisy DM	129,69	258,88	6,86	57,87	9,10	20,94

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů ZZ1.

6.2 LDN v Moravskoslezském kraji (ZZ2)

Léčebna dlouhodobě nemocných je zdravotnickým zařízením, které svým klientům poskytuje následnou zdravotní péči hrazenou z prostředků veřejného zdravotního pojištění, dle zákona č. 48/1997 Sb. Ve většině případů mají pacienti možnost se po stabilizaci zdravotního stavu vracet ke své rodině nebo do jiných určených sociálních zařízení.

V LDN jsou využívány složité komplexní dietické, režimové, rehabilitační a medikamentózní léčby. Velká pozornost je věnována kvalitě odborné způsobilosti k výkonu nelékařského zdravotnického povolání ošetrovatelského personálu. Na pracovišti jsou poskytována pacientům ošetrovatelská, léčebná, nutriční a duchovní péče. LDN nabízí služby v oblasti ergoterapie, rehabilitace a konzultaci logopeda. Jde o zlepšení nejen fyzického stavu pacientů, ale také psychické stability a sociálního postavení.

Příjem pacientů se odehrává na základě žádostí, která má být vyplněna ošetřujícím lékařem zdravotního zařízení nebo praktickým lékařem. Informace o zdravotním stavu pacientů jsou podávány pouze lékařem. Podle zákona Zákon č. 372/2011 Sb. pacient určuje sám, komu informace mohou být podávány. [4]

Každý případ hospitalizace je individuální, neboť záleží především na potřebách pacientů a na specifikaci onemocnění. Zásadní otázkou je dostupnost peněžních prostředků, které hradí následující zdravotní pojišťovny:

- Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR.
- Česká průmyslová zdravotní pojišťovna.
- Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR.
- Revírní bratrská pokladna, zdravotní pojišťovna.

Dvoulůžkové a třílůžkové pokoje standardního typu tvoří celkovou kapacitu obou stanic LDN 60 lůžek. V léčebně je nepřetržitý provoz 24 hodin denně, tedy 365 dní v roce. V roce 2016 ve zdravotnickém zařízení proběhla rekonstrukce budovy, ale celková plocha léčebny do rekonstrukce tvořila 1 630 metrů čtverečních, z toho 1 142 metrů čtverečních byla lůžková část. Strava je dodávána externím dodavatelem. Jedná se o celodenní stravu odpovídající potřebám dietního stravování, minimálně v rozsahu 3 hlavních jídel. Osoby se smyslovým postižením mohou mít u sebe vodícího. Cena ubytování ve dvojlůžkovém pokoji spolu s doprovázenou osobou činí 400 Kč/den.

6.2.1 Vertikální a horizontální analýza účetních závěrek LDN

V příloze D jsou uvedeny účetní závěrky LDN v Moravskoslezském kraji v letech 2014 a 2015. Při porovnání celkových aktiv v roce 2015 s rokem 2014 je patrné jejich snížení o 28,02 % (Tabulka 21). I přesto, že se hodnota krátkodobého finančního majetku zvýšila o 86,79 %, pokles celkových aktiv byl ovlivněn změnou stavů zásob a krátkodobých pohledávek. K tomuto poklesu došlo díky snížení nákupu zboží a fakturací ke konci účetního roku. LDN se podařilo v roce 2015 zvýšit hodnotu dlouhodobého majetku o 11,41 %. Uváděný nárůst byl dán zvýšením investic společnosti a nákupem hmotného majetku. V další položce aktiv, časového rozlišení, došlo v roce 2015 k poklesu jen o 8,92 % (oproti roku 2014 – já bych smazala, je zřejmé z první věty), protože většina faktur souvisejících s daným rokem byla dodána v rámci účetní závěrky včas.

Položka vlastního kapitálu při porovnání s výchozím rokem 2014 vzrostla v roce 2015 o 15,61 % . Tento nárůst byl ovlivněn výší hospodářského výsledku. Rovněž u položky cizí zdroje došlo k nárůstu o 12,36 %, který byl tvořen zejména růstem krátkodobých závazků. Rezervy a bankovní úvěry, které jsou součástí cizích zdrojů, nebyly ve sledovaných letech tvořeny.

Tabulka 21: Vývoj aktiv a pasiv – horizontální analýza účetních závěrek LDN

Ukazatele (v tis. Kč)		Číslo řádku	2014	změna, %	2015
AKTIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.I.)		001	13 005	28,02	9 361
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0		0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)	003	263	11,41	293
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0		0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	263	11,41	293
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0		0
C.	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)	007	10 533	33,01	7 056
C.I.	Zásoby	008	112	31,25	77
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0		0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	010	7 695	75,48	1 887
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	2 726	86,79	5 092
D.I.	Časové rozlišení	012	2 209	8,92	2 012
Ukazatele (v tis. Kč)		Číslo řádku	2014	změna, %	2015
PASIVA CELKEM (A.+B.+C.I.)		013	11 307	15,02	13 005
A.	Vlastní kapitál (A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.1.+A.V.2.)	014	9 160	15,61	10 590
A.I.	Základní kapitál	015	210		210
A.II.	Kapitálové fondy	016	2 346	16,16	2 725
A.III.	Fondy ze úisku	017	21		21
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	6 588	0,08	6 583
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	019	-5	21 120	1 051
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku -/-	020	0		0
B.	Cizí zdroje (B.I.+B.II.+B.III.+B.IV.)	021	2 136	12,36	2 400
B.I.	Rezervy	022	0		0
B.II.	Dlouhodobé závazky	023	0		0
B.III.	Krátkodobé závazky	024	2 136	12,36	2 400
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoc	025	0		0
C.I.	Časové rozlišení	026	11	36,36	15

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

Při rozboru z hlediska vertikální analýzy je popsána struktura aktiv v jednotlivých hodnocených letech (Tabulka 22). Dlouhodobý majetek představoval v uváděných letech vždy jen malou část celkových aktiv. V roce 2014 tvořil pouze necelá 2 % z celkových aktiv a v roce 2015 představoval 3,13 %. Oběžná aktiva tvořila v roce 2014 80,99 % z celkových aktiv, ale roce 2015 se tento podíl snížil na 75,38 % kvůli poklesu hodnoty krátkodobých pohledávek. Krátkodobý finanční majetek v roce 2014 tvořil 20,96 % z celkových

aktiv, ale v roce 2015 tento ukazatel představoval dokonce víc než polovinu celkových aktiv.

Nejvýznamnější součástí celkových pasiv byl v obou letech vlastní kapitál, který je ovlivněn výsledkem hospodaření. Zbytek celkových pasiv tvořily cizí zdroje ve tvaru krátkodobých závazků ve výši téměř 19 %.

Tabulka 22: Struktura aktiv a pasiv – vertikální analýza účetních závěrek LDN

Ukazatele (v tis. Kč)		Číslo řádku	2014	%	2015	%
AKTIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.I.)		001	13 005	100,00	9 361	100,00
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0		0	
B.	Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)	003	263	2,02	293	3,13
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0		0	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	263	2,02	293	3,13
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0		0	
C.	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)	007	10 533	80,99	7 056	75,38
C.I.	Zásoby	008	112	0,86	77	0,82
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0		0	
C.III.	Krátkodobé pohledávky	010	7 695	59,17	1 887	20,16
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	2 726	20,96	5 092	54,40
D.I.	Časové rozlišení	012	2 209	16,99	2 012	21,49
Ukazatele (v tis. Kč)		Číslo řádku	2014	%	2015	%
PASIVA CELKEM (A.+B.+C.I.)		013	11 307	100,00	13 005	100,00
A.	Vlastní kapitál (A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.1.+A.V.2.)	014	9 160	81,01	10 590	81,43
A.I.	Základní kapitál	015	210	1,86	210	1,61
A.II.	Kapitálové fondy	016	2 346	20,75	2 725	20,95
A.III.	Fondy ze úisku	017	21	0,19	21	0,16
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	6 588	58,26	6 583	50,62
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	019	-5	-0,04	1 051	8,08
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/	020	0		0	
B.	Cizí zdroje (B.I.+B.II.+B.III.+B.IV.)	021	2 136	18,89	2 400	18,45
B.I.	Rezervy	022	0		0	
B.II.	Dlouhodobé závazky	023	0		0	
B.III.	Krátkodobé závazky	024	2 136	18,89	2 400	18,45
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoc	025	0		0	
C.I.	Časové rozlišení	026	11	0,10	15	0,12

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

Při hodnocení v rámci horizontální analýzy výkazu zisku a ztráty došlo v roce 2015 k nárůstu celkových výnosů v porovnání s rokem 2014 jen o 583 tis. Kč, což představuje 2,18 % (Tabulka 23). Nejvýznamnější položku z celkových výnosů tvoří provozní výnosy, protože ZZ2 vede svou činnost v oboru poskytování zdravotní péče a veškeré služby jsou hrazené zdravotními pojišťovnami. Je logické, že největší část nákladů jsou provozní náklady, resp. osobní náklady a výkonová spotřeba. V roce 2015 došlo při porovnání s výchozím rokem 2014 k nárůstu výkonové spotřeby, jejíž nedílnou součástí jsou náklady na spotřebu energií, téměř o 3,5 %. V tomtéž roce došlo také k nárůstu nákladů (Tabulka 18), ten je dán zvýšenými cenami za energie. Na druhou stranu je vidět pokles osobních nákladů o stejné procento, což mohlo být způsobeno propuštěním zaměstnanců. Další součástí celkových nákladů jsou finanční náklady, které měly v průběhu roku 2015 klesající tendenci.

Tabulka 23: Vývoj výnosů a nákladů – horizontální analýza výkazů zisku a ztráty LDN.

Ukazatele (v tis.Kč)		2014	%	2015
VÝNOSY		26 718,00	2,18 %	27 301,00
	Provozní výnosy	26 683,00	2,15 %	27 258,00
I.	Tržby za zboží (01)	21,00	-42,86 %	12,00
II.	Výkony (04)	26 553,00	2,26 %	27 154,00
IV.	Ostatní provozní výnosy (13)	109,00	-15,60 %	92,00
	Finanční výnosy	25,00	72,00 %	43,00
X.	Výnosové úroky (26)	23,00	86,96 %	43,00
XI.	Ostatní finanční výnosy (28)	2,00	-100,00 %	0,00
XIII.	Mimořádné výnosy (35)	10,00	-100,00 %	0,00
NÁKLADY		25 339,00	-1,58 %	24 944,00
	Provozní náklady	25 307,00	-1,53 %	24 925,00
A.	Náklady za prodané zboží (02)	3,00	50,00 %	2,00
B.	Výkonová spotřeba (05)	9 544,00	3,51 %	9 879,00
C.	Osobní náklady (07)	15 456,00	-3,39 %	14 949,00
D.	Daně a poplatky (08)	10,00	-400,00 %	2,00
E.	Odpisy dlouhodobého majetku (67)	67,00	-24,07 %	54,00
H.	Ostatní provozní náklady (14)	227,00	-482,05 %	39,00
	Změna stavu rezerv (fin.)	32,00	-68,42 %	19,00
N.	Ostatní finanční náklady (29)	32,00	-68,42 %	19,00

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

Z hlediska rozboru metodou vertikální analýzy tvořily výkony ve sledovaných letech 2014 a 2015 více než 99 % podílu na celkových výnosech, jelikož se na tvorbě zisku nejvýznamněji podílely činnosti, které souvisely s provozní činností společnosti (Tabulka 24). V roce 2014 činila hodnota provozních výkonů 26,55 mil. Kč, v roce 2015 27,15 mil. Kč. Finanční operace ani mimořádné finanční operace konečný zisk již výrazně neovlivnily. V roce 2014 činil podíl dosaženého zisku na celkových výnosech 3,9 % a 6,91 % v roce následujícím.

Tabulka 24: Struktura výnosů – vertikální analýza výkazů zisku a ztráty LDN.

Ukazatele (v tis.Kč)		2014	%	2015	%
VÝNOSY CELKEM		26 718,00	100	27 301,00	100
I.	Tržby za prodej zboží	21,00	0,08	12,00	0,04
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	3,00		2,00	
+'	Obchodní marže (I.-A.)	18,00		10,00	
II.	Výkony	26 553,00	99,38	27 154,00	99,46
B.	Výkonová spotřeba	9 544,00		9 879,00	
+'	Přidaná hodnota (I.-A.+II.-B.)	17 027,00		17 285,00	
C.	Osobní náklady	15 456,00		14 949,00	
D.	Daně a poplatky	10,00		2,00	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	67,00		54,00	
IV.	Ostatní provozní výnosy	109,00	0,41	92,00	0,34
H.	Ostatní provozní náklady	227,00		39,00	
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+).až V.)	1 376,00		2 333,00	
X.	Výnosové úroky	23,00	0,09	43,00	0,16
XI.	Ostatní finanční výnosy	2,00	0,01	0,00	0,00
N.	Ostatní finanční náklady	32,00		19,00	
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI.až P.)	-7		24,00	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	328,00		470,00	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření – Q)	1 041,00	3,90	1 887,00	6,91
XIII.	Mimořádné výnosy	10,00	0,04	0,00	0,00
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XII.-R.-S.)	10,00		0,00	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření – T)	1 051,00		1 887,00	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy – R.)	1 379,00		2 357,00	

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

Z pohledu vertikální analýzy je hospodářský výsledek v obou hodnocených letech tvořen zejména z provozního hospodářského výsledku. Finanční náklady a výnosy a mimořádné náklady a výnosy nemají podstatný vliv na konečný hospodářský výsledek (Tabulka 25). Růst výsledku hospodaření byl dán zejména zvýšenými výnosy a sníženými náklady v roce 2015 (Tabulka 23).

Tabulka 25: Vývoj hospodářského výsledku LDN.

Ukazatele (v tis.Kč)	2014	%	2015
Provozní výsledek hospodaření	1 376,00	69,55 %	2 333,00
Finanční výsledek hospodaření	-7	342,00 %	24,00
Mimořádný výsledek hospodaření	10,00	-100,00 %	0,00
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 379,00	70,92 %	2 357,00

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

6.2.2 Náklady na pobyt pacienta na LDN

V Tabulce 26 jsou uvedeny vybrané náklady LDN v roce 2014, které budou dále zahrnuty do kalkulace. Kromě nákladů na stravování pacientů, které činily skoro 3,5 mil. Kč v roce 2014 a 2,5 mil. Kč v roce 2015, další velkou nákladovou položku ve výši 668 482 Kč tvoří služby související s praním prádla, a nejmenší část nákladů tvoří odpisy dlouhodobého majetku – 66 671 Kč. Roku 2015 měly částky jednotlivých nákladových účtů LDN tendenci růstu, jiné se snížily, například jako náklady na teplou užitkovou vodu skoro až o 43 procenta. Nejvíce nákladů v roce 2015 bylo zaznamenáno zase v položce praní prádla, tedy 663 239 Kč a nejmenší v kategorii odpisů DM, celkem 53 694 Kč. Celkové osobní náklady včetně zdravotního a sociálního pojištění byly ve výši 15,46 mil. Kč v roce 2014 a 14,95 mil. Kč v roce 2015. Tyto osobní náklady zahrnují nejenom mzdy ošetřovatelského personálu, ale vyjadřují celkové mzdové náklady společnosti. Pro výpočet osobních nákladů souvisejících s hotelovými službami budu vycházet za předpokladů, že podíl ošetřovatelského personálu na celkovém počtu zaměstnanců LDN byl 60 %.

Dle dat poskytnutých účetním oddělením LDN celkový počet ošetřovacích dnů v roce 2014 činil 21 901 dní, v roce 2015 činil počet ošetřovacích dnů 21 440. Znalost těchto údajů dává možnost vyjádřit náklady en gros ve vazbě na lůžkoden.

Tabulka 26: Vybrané položky nákladů na hotelové služby LDN v rocích 2014 a 2015 (v Kč)

Nákladová položka	2014	2015	Změna, %
Stravování pacientů	3 563 330,00	2 406 829,25	32,46 %
Osobní náklady OP včetně SP a ZP	9 273 600,00	8 969 400,00	3,28 %
Úklid prostor a odvod odpadu	346 590,00	527 810,00	-52,29 %
Praní prádla	668 482,00	663 238,50	0,78 %
Energie (včetně vytápění)	519 619,00	517 849,00	0,34 %
Studená pitná voda	89 383,00	80 754,90	9,65 %
Teplá užitková voda	342 180,00	195 372,70	42,90 %
Nájem prostor	296 661,00	303 262,40	-2,23 %
Odpisy DM	66 671,00	53 694,00	19,46 %
Náklady na hotelové služby	15 166 516,00	13 718 210,75	2,10 %
Počet lůžkodnů	21 901	21 440	1,56 %
Náklady hotelových služeb na 1 lůžkoden	692,50	639,84	7,60 %

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

6.2.3 Implementace metody standardních nákladů na náklady hotelových služeb LDN

Na rozdíl od příspěvkové organizace ZZ1, soukromá LDN nemá nastavený rozpočet a používá nástroje pro kalkulace úplných nákladů, které slouží pro účely dlouhodobého rozhodování nebo pro účely cenového rozhodování.

Na základě žádosti o spolupráci ředitelem LDN byl poskytnut seznam povolání ošetrovatelského personálu, který v období 2014-2015 vykonával práci v léčebně. Kromě sester, zdravotnických asistentů, sanitářů a fyzioterapeutů v LDN v roce 2014 byl zaměstnán nutriční terapeut na poloviční úvazek. Jelikož LDN má celkem na obou stanicích 60 lůžek, dá se najít počet úvazků nelékařského zdravotnického povolání podle vzorce číslo 10 a z toho spočítat osobní náklady ošetrovatelského personálu (Tabulka 27).

Tabulka 27: Osobní náklady ošetřovatelského personálu LDN v letech 2014 a 2015 (v Kč)

Povolání	Úvazek	60 lůžek	2014	2015
Všeobecná sestra se specializovanou způsobilostí v oboru bez dohledu	1,0	2,00	859 894,08	875 813,28
Zdravotnický asistent	7,0	14,00	4 372 280,64	4 734 723,84
Sanitář nebo ošetřovatel	3,5	7,00	1 567 735,68	1 577 303,28
Fyzioterapeut a ergoterapeut	1,0	2,0	806 412,00	887 519,52
Nutriční terapeut	0,5	0,5	0,00	129 524,40
Zdravotně-sociální pracovník	1,0	2,0	646 094,40	694 173,60
Celkové osobní náklady LDN včetně SP a ZP			8 252 416,80	8 899 057,92

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

Podle Vyhlášky č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, pokud jde o pobytovou formu služby, je nastavená maximální výše úhrady za poskytování následné péče 170 Kč denně za celodenní stravu v rozsahu minimálně 3 hlavních jídel včetně provozních nákladů souvisejících s přípravou stravy. [67] Celkové náklady na stravování pacientů se dají zjistit vynásobením úhrady počtem ošetřovacích dnů v každém roce.

Standardy nepřímých nákladů, například na úklid prostor, praní prádla, spotřeba energie, vody, nájem prostor a odpisy, není možné stanovit na základě dat z účetních závěrek společnosti. LDN nevykazuje s ošetřovacími dny, kromě vyšetření při příjmu a propuštění, žádné jiné zdravotní výkony. Tím pádem se dá předpokládat, že služby na LDN mají homogenní charakter a všechny náklady na hotelové služby pacienta vztahují k jednomu druhu výkonů. Jinými slovy standardy režijních nákladů je možné nastavit pomocí získání procentuálního podílu skutečných režijních nákladů na celkových nákladech na pobyt pacienta v LDN v rocích 2014 a 2015.

Tabulka 28: Standardní náklady na hotelové služby LDN v rocích 2014 a 2015 (v Kč)

	Náklady		Celkové odchylky nákladů	
	2014	2015	2014	2015
Stravování pacientů	3 672 000,00	3 672 000,00	108 670,00	1 265 170,75
Osobní náklady OP včetně SP a ZP	8 252 416,80	8 899 057,92	-1 021 183,20	-70 342,08
Úklid prostor a odvod odpadu	321 952,65	583 245,11	-24 637,35	55 435,11
Praní prádla	620 962,96	732 897,47	-47 519,04	69 658,97
Energie (včetně vytápění)	482 681,88	572 237,92	-36 937,12	54 388,92
Studená pitná voda	83 029,21	89 236,47	-6 353,79	8 481,57
Teplá užitková voda	317 856,13	215 892,41	-24 323,87	20 519,71
Nájem prostor	275 572,85	335 113,61	-21 088,15	31 851,21
Odpisy DM	61 931,69	59 333,40	-4 739,31	5 639,40
Náklady na hotelové služby	14 088 404,17	15 159 014,30	-1 078 111,83	1 440 803,55
Náklady hotelových služeb na 1 lůžkoden	652,24	701,81	-40,26	61,97

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů soukromé LDN.

7 VÝSLEDKY

Hlavním cílem práce je analyzovat náklady spojené s ubytováním a stravováním pacientů lůžkového zdravotnického zařízení, k jehož dosažení je proveden výzkum založený na sběru primárních dat, získaných na základě spolupráce se zařízením akutní péče a léčebny dlouhodobě nemocných.

LDN v Moravskoslezském kraji poskytuje služby svým pacientům jako samostatná organizační jednotka, zatímco oddělení ZZ1 jsou rozdělena do jednotlivých pavilonů, jedná se o tzv. pavilónový systém, v němž je pro každé oddělení sestaven vlastní rozpočet.

7.1 Porovnání nákladů hotelových služeb a výnosů za poskytovanou péče

Pro zpracování diplomové práce jsou vybrány konkrétní nákladové položky, které mají přímou souvislost s poskytováním hotelových služeb pro pacienty na každém pracovišti. Za přímé náklady jsou považovány osobní náklady ošetrovatelského personálu a náklady na stravování pacientů. Pro výpočet je stanoveno pět typů režijních nákladů: praní prádla, svoz a likvidace odpadů, energie, nájem prostor a odpisy dlouhodobého majetku.

Data se zpracovávají interně, použité metody jsou kombinované a shodují se ve větším množství parametrů, například počtem lůžkodnů, délkou a počtem hospitalizací. Pro detailnější zpracování diplomové práce však nejsou sesbíraná data dostačující. Výpočet skutečných osobních nákladů vychází z předpokladů, že procentuální podíl ošetrovatelského personálu tvoří 60 % na celkovém množství zaměstnanců nemocnice. Pro přesnější výpočet by byla potřeba mít k dispozici data o počtu každého povolání s příslušné výši platu na jednotlivých oddělení ZZ1.

Na základě poskytnutých dat se však podařilo provést vertikální a horizontální analýzy účetních závěrek obou zdravotnických zařízení a spočítat náklady hotelových služeb ve vazbě na lůžkoden na každém oddělení v rocích 2014 a 2015 (Tabulka 29).

Celkové náklady na oddělení geriatrické a následné péče ve výši 97,23 mil. Kč v roce 2014 a 91,35 mil. Kč v roce 2015 jsou součtem celkových nákladů všech lůžkových stanic příslušného oddělení za rok 2014 a 2015. Procentuální podíl nákladů hotelových služeb na celkových nákladech oddělení GaNP činil 63,82 % v roce 2014 a 62,91 % v roce 2015. Podle počtu lůžkodnů v jednotlivých letech lze stanovit kolik stojí pobyt a stravování pacienta na oddělení. V roce 2014 činily náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden 769 Kč, v roce 2015 se zvýšily o 5 Kč oproti předchozímu roku.

Úhrady od zdravotních pojišťoven v roce 2014 dosáhly 85,88 mil. Kč, ale v roce 2015 byly tyto výnosy ve výši 82,48 mil. Kč. Z toho vyplývá, že v přepočtu na jeden lůžkoden celkové náklady na zdravotní péči převažují nad celkovými výnosy. V roce 2014 tvoří 1 066 Kč a v roce 2015 1 111 Kč.

Vzhledem k menší kapacitě byly výnosy za zdravotní péči na oddělení dětské neurologie mnohem nižší než na oddělení GaNP a tvořily 10,78 mil. Kč v roce 2014 a 10,84 mil. Kč v roce 2015. Nicméně výnosy za zdravotní péči ve vazbě na jeden lůžkoden byly vyšší, resp. 1 899 Kč a 1 955 Kč.

Na oddělení dětské neurologie je pouze jedna lůžková stanice, celkové náklady, které činily 13,47 mil. Kč v roce 2014 a 13,98 mil. Kč v roce 2015. Z nich 9,09 mil. Kč a 9,35 mil. Kč jsou náklady na hotelové služby v jednotlivých letech. Pobyt pacienta na lůžku oddělení dětské neurologie stál nemocnici 1 600 Kč v roce 2014 a 1 686 Kč v roce 2015, což je víc než 65 % celkových nákladů na jeden lůžkoden.

Stejný poměr výnosů a nákladů hotelových služeb v přepočtu na jeden lůžkoden je možno pozorovat také na gynekologicko-porodnickém oddělení. Výnosy za zdravotní péči na jeden lůžkoden přesáhly příslušné náklady o 551 Kč v roce 2014 a o 965 Kč v roce 2015. Nicméně pobyt pacienta na lůžku na GP oddělení stál 1 078 Kč v roce 2014 a 1 262 Kč v roce 2015 a tvořil skoro 72 % a 70 % z celkových nákladů oddělení ve sledovaných letech.

Tak vysoká procenta na obou odděleních jsou výsledkem nepřesnosti výpočtu osobních nákladů. Je logické, že podíl personálního zabezpečení ošetrovatelského personálu na celkovém počtu personálu na oddělení akutní péče je nižší než na oddělení následné a dlouhodobé péče. Jinými slovy mají být skutečné osobní náklady ošetrovatelského personálu menší, a tím pádem ovlivnit celkové náklady hotelových služeb na odděleních akutní péče. Pokud ve svých výpočtech snížím procentuální podíl ošetrovatelského personálu na celkovém počtu zaměstnanců alespoň o 10 %, náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden na oddělení dětské neurologii klesnou o 8 %, a o 6 % na gynekologicko-porodnickém oddělení.

Celkové výnosy za zdravotní péči na odděleních DN a GP v sobě zahrnují nejen úhrady od pojišťoven za ošetrovací den, ale i úhrady za samostatné zdravotní výkony. Na odděleních akutní péče se vykazuje více zdravotních výkonů, než na oddělení následné nebo dlouhodobé péče. Lůžková následná péče je hrazená za ošetrovací den, v němž jsou zahrnuty všechny náklady na ošetrovací a diagnostické výkony, které se neúčtují zvlášť.

Na vyšší výnosů za zdravotní péči ve vazbě na jeden lůžkoden mají vliv tzv. výnosy za ostatní služby, které znamenají doplatek ze strany pacientů za hospitalizaci na lůžku typu nadstandard na oddělení individuální péče.

Tabulka 29: Přehled nákladů hotelových služeb a výnosů za zdravotní péči ve vazbě
na jeden lůžkoden (v tis. Kč)

Oddělení	Příspěvková organizace v Praze						LDN v Moravskoslezském kraji	
	GaNP		DN		GP		2014	2015
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Počet lůžkodnů	80 651	74 268	5 680	5 544	18 929	15 340	21 901	21 440
Celkové náklady	97 230,14	91 353,07	13 469,35	13 978,16	28 295,80	27 446,94	25 307,00	24 925,00
Náklady hotelových služeb	62 055,90	57 474,62	9 089,50	9 346,60	20 408,84	19 363,24	15 166,51	13 718,21
Náklady hotelových služeb ve vazbě na jeden lůžkoden	0,769	0,774	1,600	1,686	1,078	1,262	0,693	0,640
Procentní podíl nákladů hotelových služeb na celkových nákladech oddělení	63,82 %	62,91 %	67,48 %	66,87 %	72,13 %	70,55 %	59,93 %	55,04 %
Výnosy od VZP	62 920,88	58 813,69	5 739,57	5 542,13	17 429,18	17 752,16	19 772,56	20 220,10
Výnosy od jiných pojišťoven	22 962,11	23 673,42	5 007,52	5 165,32	11 702,24	11 753,93	6 780,44	6 781,67
Výnosy za zdravotní péči mimo zdravotní pojišťovny	103,57	0,00	2,78	70,73	1 606,84	1 927,84	0,00	0,00
Výnosy za ostatní služby	0,00	0,00	31,06	30,40	97,76	2 730,32	0,00	0,00
Celkové výnosy za zdravotní péči	85 986,56	82 487,11	10 784,43	10 836,94	30 836,02	34 164,25	26 553,00	27 154,00
Výnosy za zdravotní péči ve vazbě na jeden lůžkoden	1,066	1,111	1,899	1,955	1,629	2,227	1,212	1,267

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů zdravotnických zařízení.

Podle informace o celkovém počtu lůžkodnů v roce 2014 a 2015 a podle údajů čerpaných z knih analytické evidence LDN se dají vyjádřit náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden (Tabulka 29). Jeden den pobytu pacienta na lůžku stál

léčebnu 693 Kč v roce 2014 a 640 Kč v roce 2015, což je skoro 60% a 55% z celkových nákladů společnosti v jednotlivých letech. Výnosy od zdravotních pojišťoven činily 26,55 mil. Kč a 27 mil. Kč. Tzv. výnosy za ostatní služby nejsou evidovány v knize analytické evidence, ale z tabulky 23 je vidět, že podle výkazů zisků a ztrát sestavených na konci každého období, jsou ve výnosech evidovány tržby za zboží a ostatní provozní výnosy související s výkony.

Z celkových výnosů za zdravotní péči se dají určit výnosy ve vazbě na lůžkoden, které jsou ve výsledku dvakrát vyšší než náklady na jeden den pobytu pacienta na LDN. Na vztah mezi provozními náklady a výnosy ukazuje výsledek hospodaření z provozní činnosti. Z tabulky 25 je vidět, že tento ukazatel má nejen kladnou hodnotu, ale i tendenci stoupat. Jde o zisk.

7.2 Zpracování dat a analýza odchylek

Při implementaci metody standardních nákladů na poskytnutá data byly spočítány celkové odchylky u každého druhu nákladů v obou zdravotnických zařízeních. Pro další analýzu odchylek nastavím toleranční meze, aby bylo možno oddělit odchylky závažné od drobných. V první řadě budou za závažné odchylky považovány všechny veličiny, které se liší o 10 % od skutečných nákladů. Pozornost musí být věnovaná nejen záporným, ale i kladným odchylkám, protože úspora oproti standardu může být stejně kritická pro rentabilitu, jako překročení standardu a vést ke zhoršení celkové ziskovosti podniku.

7.2.1 Odchylky nákladů na stravování pacientů

V tabulce 30 je možné pozorovat zápornou odchylku nákladů na stravování pacientů lůžkové části gynekologicko-porodnickém oddělení v roce 2014. Oproti tomu v roce 2015 je vidět úsporu nákladů na stravování pacientů ve výši

350 tis. Kč. Tyto náklady jsou variabilní složkou celkových nákladů oddělení a mají přímý vztah k počtu hospitalizací a množství ošetřovacích dnů. V roce 2014 činil celkový počet ošetřovacích dnů na lůžkové části GP oddělení 18 929, ale podle rozpočtu bylo naplánováno pouze 18 000 dnů. Z tohoto rozdílu vniká ztráta.

Velkou úsporu nákladů na stravování pacientu měla LDN v roce 2015. Tady nejde o souvislost příslušných nákladů s počtem ošetřovacích dnů. Úspora vznikla kvůli tomu, že byl na LDN zaměstnán nutriční terapeut, který nese odpovědnost za stravování pacientů a navrhuje adekvátní doplňky.

Tabulka 30: Celkové odchylky nákladů na stravování pacientů

Oddělení	2014				2015			
	Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka		Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka	
	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %
GaNP	15 783,48	16 087,07	303,59	1,92	14 023,91	14 378,60	354,69	2,53
DN	827,63	860,14	32,51	3,93	833,43	845,60	12,17	1,46
GP	3 157,55	3 040,23	-117,32	3,72	2 478,36	2 828,70	350,34	14,14
LDN	3 563,33	3 672,00	108,67	3,05	2 406,83	3 672,00	1 265,17	52,57

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů zdravotnických zařízení.

7.2.2 Odchylky osobních nákladů

Záporná odchylka osobních nákladů ošetřovatelského personálu na LDN v roce 2014 ukazuje, že podle standardu byla tato položka nákladů ve sledovaném období ztrátovou. Důvodem může být výplata závazků vzniklých v předchozím roce, nebo náhrady mzdy (dovolená, svátek), příplatků, prémie a odměn.

Nejvýznamnějšími odchylkami přímých nákladů na GP oddělení jsou odchylky osobních nákladů, které v obou sledovaných obdobích představují skoro 50 % od skutečných nákladů. Příčinou může být neúplnost skutečných nákladů nebo nadhodnocení standardních nákladů. Skuteční osobní náklady

ošetřovatelského personálu byly spočítány pouze ze čtyř stanic (individuální péče, lůžkové, pooperační část a šestinedělí), ale standardní náklady byly stanoveny na základě požadavků na minimální personální zabezpečení celého oddělení.

Tabulka 31: Celkové odchylky osobních nákladů

Oddělení	2014				2015			
	Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka		Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka	
	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %
GaNP	33 083,13	32 060,35	-1 022,78	3,09	31 652,57	33 502,57	1 850,00	5,84
DN	5 329,21	5 656,48	327,27	6,14	5 643,68	5 944,40	300,72	5,33
GP	8 158,47	13 382,55	5 224,08	64,03	8 473,30	14 047,37	5 574,07	65,78
LDN	9 273,60	8 252,42	-1 021,18	11,01	8 969,40	8 899,06	-70,34	0,78

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů zdravotnických zařízení.

7.2.3 Odchylky režijních nákladů

Ze stejné příčiny mohl vzniknout nesoulad skutečných a standardních nákladů, na který ukazuje odchylka režijních nákladů v položce nájem prostor v roce 2014 na oddělení GaNP. Vnitřní nájemné je rozpočtováno na celé oddělení, ale do kalkulace nákladů na hotelové služby pacientů byly zahrnuty náklady jenom na lůžkových stanicích oddělení.

V položce odpisy DM lze nalézt úsporu nákladů na všech třech odděleních ZZ1, což by mohlo znamenat, že majetek mohl být uznán za nepotřebný a prodán v souladu s legislativou. [56]

Tabulka 32: Celkové odchylky režijních nákladů

Oddělení	2014				2015			
	Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka		Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka	
	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %
Nájem prostor								
GaNP	6 275,41	5 310,27	-965,14	15,38	5 404,41	5 106,03	-298,38	5,52
DN	1 450,09	1 450,00	-0,09	0,01	1 394,31	1 394,00	-0,31	0,02
GP	4 229,51	4 476,99	247,48	5,85	4 067,94	4 304,80	236,86	5,82
LDN	296,66	275,57	-21,09	7,11	303,26	335,11	31,85	10,50
Odpisy DM								
GaNP	380,31	510,00	129,69	34,10	246,12	505,00	258,88	105,18
DN	73,14	80,00	6,86	9,38	98,13	156,00	57,87	58,97
GP	122,96	132,06	9,10	7,40	121,69	142,63	20,94	17,21
LDN	66,67	61,93	-4,74	7,11	53,69	59,33	5,64	10,50

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů zdravotnických zařízení.

Odchylky proti standardům mohou vzniknout nezávisle na podniku, například v důsledku změny právních norem a proto se běžná kontrola nepřímých nákladů provádí jen výjimečně. Důraz je kladen na následnou kontrolu po uplynutí určitého časového období.

7.2.4 Celkové odchylky nákladů

Celkové odchylky nákladů hotelových služeb na LDN a na odděleních GaNP a DN nepřekračují určenou mez 10 % z celkových skutečných nákladů. Výjimkou je celková odchylka nákladů na GP oddělení, kterou ovlivňují odchylky osobních nákladů ošetrovatelského personálu. Ačkoliv takové výsledky nejsou očekávané, v těchto podmínkách dostupnosti a rozsahu poskytnutých dat není možné dosáhnout přesnějších výsledků.

Tabulka 33: Celkové odchylky nákladů hotelových služeb

Oddělení	2014				2015			
	Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka		Náklady, v tis. Kč		Celková odchylka	
	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %	skutečné	standardní	v tis. Kč	v %
GaNP	62 055,88	60 548,79	-1 507,09	2,43	57 474,62	59 697,94	2 223,32	3,87
DN	9 089,50	9 467,85	378,35	4,16	9 346,60	9 721,80	375,20	4,01
GP	20 408,84	25 723,31	5 314,47	26,04	19 363,34	25 683,62	6 320,28	32,64
LDN	15 166,52	14 088,40	-1 078,12	7,11	13 718,21	15 159,01	1 440,80	10,50

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů zdravotnických zařízení.

8 DISKUSE

Následná péče je součástí léčebného postupu terapie subakutních stavů. Tento druh péče je plně hrazen ze zdravotního pojištění, včetně lůžka. Jsou případy, kdy pacienti, u kterých pominula akutní indikace, zůstávají na lůžku. Jde o hospitalizace ze sociálních důvodů v lůžkových zdravotnických zařízeních, které jsou hrazeny ze zdravotního pojištění.

Dlouhodobá péče je určena pacientům se stálými handicapami různého typu a délkou trvání nebo osobám neschopným v důsledku vysokého věku nebo zdravotního stavu se o sebe postarat vlastními silami. Pobyt na lůžku není součástí terapie, jde spíše o zdravotní péči s hotelovými službami. Předpokládá se, že tyto služby si bude pacient hradit sám. V případě pobytu pacienta v léčebně dlouhodobě nemocných se pacient podle zákonných předpisů ministerstva práce a sociálních věcí České republiky podílí na úhradě stravy, ubytování a sociální péči. Příspěvek na péči je určen pacientům, kteří potřebují pomoc jiné osoby při zvládnutí základních životních potřeb (mobilita, orientace, komunikace, stravování, oblékání, tělesná hygiena, péče o zdraví, osobní aktivity) v rozsahu stanoveném stupněm závislosti podle zákona o sociálních službách. [68] Výše příspěvku je v rozmezí od 880 Kč do 13 200 Kč a závisí na stupni závislosti pacienta, kde například stupeň I je lehká závislost a stupeň IV je úplná závislost.

V důsledku nedostatečné kapacity zařízení typu LDN je ve zdravotnických zařízeních hospitalizována řada pacientů, kterým je poskytována dlouhodobá péče. Rozsah zdravotnických služeb v LDN není přesně určen a většina zdravotnických zařízení vykazuje jednotně ošetřovací dny dle Sazebníku zdravotních výkonů.

Úhrada pobytu pacienta na LDN probíhá nejenom dle platných legislativních norem, ale i na základě smluv, které se uzavírají mezi zdravotními pojišťovnami a zdravotnickými zařízeními. Například úhrada od VZP se provádí paušální sazbou za ošetrovací den, která je nastavená pro různé kategorie pacientů. Jedná se o metodu, během které meziročně úhrady rostou o určitá procenta a nekopírují růst výkonů v jednotlivých bodech. Pokud je pobyt pacienta na lůžku zdravotně odůvodněn, délka hospitalizace není časově omezena žádným právním předpisem a řídí se pouze zdravotním stavem pacienta. Zdravotní pojišťovny kontrolují oprávněnost poskytování zdravotní péče, protože jde často o sociální hospitalizace, které nejsou hrazené ze zdravotního pojištění. Pojišťovny hradí takový druh péče v případě, že mají zdravotnická zařízení ke smlouvě dodatek, ve kterém jsou určen konkrétní rozsah a charakter péče, a pacient může zůstat na lůžku LDN při skončení zdravotní indikace hospitalizace. Realita je taková, že úhrady nastavené pojišťovnami jsou obvykle nižší než skutečné náklady. V takovém případě se podílí na úhradě pacient a zároveň případný pacientovi přiznaný příspěvek na péči náleží zdravotnickému zařízení.

Ceny za nadstandardní pokoj v soukromých zařízeních se pohybují od 10 000 Kč za jeden měsíc. Rozdíly v cenách se odvíjí dle konkrétní lokality i typu pokoje, kde je pacient umístěn. Nárokům na moderní lůžkové zdravotnické zařízení odpovídají dvoulůžkové a třílůžkové pokoje. Pacienti zde zůstávají rok i déle a specifičnost LDN plyne z dlouhodobosti pobytu pacientů, a tudíž jejich vyšší potřeby soukromí. Samozřejmě více pacientů na pokoji znamená více pohybu a úkonu personálu a ve výsledku rušení ostatních pacientů.

Většina LDN, které nejsou součástí nemocnice, se více orientují na ošetrovatelství a nemají v blízkém dosahu specializovanou péči, jinými slovy

mají problémy se zajišťováním konziliárních služeb. Problematickou skupinou pacientů jsou například nemocní, kteří nejsou schopni navázat kontakt a je obtížně s nimi komunikovat. Ve většině LDN není ošetrovatelský personál školen na využití specifických způsobů komunikace. V případě LDN v Moravskoslezském kraji byly zavedeny metody bazální stimulace takových pacientů. Velice kladně je hodnoceno zavedení anket spokojenosti pacientů. Léčebny při velkých nemocnicích mají lepší podmínky pro vzdělávání svého zdravotnického personálu, zejména ošetrovatelského, a jsou vtaženy do procesu akreditace nebo certifikace.

Pro lůžkové zdravotnické zařízení, poskytující ubytovací služby, je důležitým faktorem správné členění nákladů a kalkulace. Kalkulace se sestavuje z důvodu vyčíslení nákladů při poskytování služeb. V praxi existuje mnoho způsobů členění nákladů a vzhledem k tomu, že většina zdravotnických zařízení tvoří složitý systém, bylo třeba zaměřit se hlavně na problematiku přiřazení nákladů.

Analýza provedená ve výzkumné části této práce dává přehled o nákladové a výnosové situaci vybraných zdravotnických zařízeních. Snahou vedení je dosáhnout co nejnižších nákladů při zachování kvalitní péče. Ve velkých nemocnicích má na starosti sledování a pravidelné vyhodnocení hospodaření jednotlivých klinik oddělení controllingu. Činnost oddělení umožňuje v případě nepříznivého vývoje provést včas vhodná opatření. Příkladem rozhodování vedoucím k úsporám je vypsání veřejných zakázek na dodávku tepelné energie a zajištění služeb hromadného stravování pacientů.

Největší podíl na celkových nákladech tvořily osobní náklady, které se nedají ovlivnit, neboť na jejich výši má významný vliv tabulkový systém. Tyto náklady lze snížit pouze propuštěním části personálu, ale je důležité si uvědomit, že je vyhláškou stanoven počet personálu na jednotlivých odděleních. Problém

osobních nákladů se stává každým rokem složitější, protože platy rostou a řešením problému nedostatečné kvalifikace personálu může být proces celoživotního vzdělávání, který je také nákladný pro zdravotnická zařízení.

Z poskytnutých dat vyplývá, že obloženost lůžek na odděleních GaNP v letech 2014 a 2015 činila skoro 80 %, což je běžná situace na odděleních lůžkové péče. Na gynekologicko-porodnickém oddělení obloženost lůžek v roce 2014 byla na úrovni 71 %, a v roce 2015 méně než 60 %. Hlavním důvodem nízké obloženosti GP oddělení je rychlý rozvoj tohoto lékařského oboru v posledních letech, díky němuž lze většinu výkonů provádět ambulantně. Oproti tomu na oddělení DN lze vidět, že obloženost lůžek v obou sledovaných obdobích byla menší než 65 %. (Tabulka 17) Vhodným řešením stávající situace je tedy restrukturalizace lůžkového fondu GP oddělení a DN v podmínkách 80% využití celkového počtu fyzicky existujících lůžek. (Tabulka 34)

Tabulka 34: Počet využitých lůžek v závislosti na obloženosti.

Oddělení	DN		GP	
	2014	2015	2014	2015
Počet fyzicky existujících lůžek	20		65	
Skutečná obloženost lůžek	63,91 %	61,40 %	71,37 %	59,73 %
Počet využitých lůžek	13	12	46	39
Počet lůžek v podmínkách 80% obloženosti	16		52	

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů ZZ1.

Pomocí vzorce 10 lze spočítat osobní náklady personálu za podmínek obloženosti lůžek, následně je porovnat se skutečnými a zjistit úsporu nákladů (Tabulka 35).

Tabulka 35: Úspora osobních nákladů ošetrovatelského personálu na GP oddělení a DN (v tis. Kč)

Oddělení	DN		GP	
	2014	2015	2014	2015
Skutečné osobní náklady OP včetně SP a ZP	5 955,01	6 258,78	13 382,55	14 047,37
Osobní náklady OP včetně SP a ZP podle obloženosti	4 949,40	4 735,40	10 866,44	11 406,47
Úspora nákladů	1 005,81	1 523,38	2 516,11	2 640,90

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů ZZ1.

Snížením počtu lůžek o 4 by oddělení DN dosáhlo v roce 2014 úspory ve výši 1 mil. Kč a v roce 2015 ve výši 1,5 mil. Kč. Restrukturalizace lůžkového fondu se navíc uvolní prostory k dalšímu užití, např. jinými odděleními.

Vedení ZZ1 se snaží nejenom snížit náklady, ale i zvýšit výnosy ze zdrojů mimo zdravotních pojišťoven, například získáním dotace ze státního rozpočtu ČR nebo formou grantů na vědeckovýzkumnou činnost od grantových agentur. Soukromá LDN, na rozdíl od státní organizace nemůže spoléhat na dotace svých zřizovatelů, a proto je její snahou poskytování co nejkvalitnější péči, aby uspěla v konkurenci.

Jednotlivá oddělení ZZ1 mají přidělený rozpočet, se kterým hospodaří, ale je těžké zjistit, v jaké míře se každé oddělení podílelo na celkové úhradě od zdravotních pojišťoven v minulosti. Není možné určit skutečné náklady na konkrétní případ, protože neexistuje vazba mezi výnosy a náklady jednotlivých oddělení.

Při zpracování této diplomové práce jsem měla k dispozici data o nákladech každého oddělení, zejména každého produktivního střediska jako například lůžkové části, ambulance, operačních sálů apod. Data popisují vykázanou zdravotní péči a poskytují informace o počtu ošetrovacích dnů, o provedených výkonech, o množství použitého zvlášť účtovaného materiálu a léčiva. Součástí dat jsou údaje o nákladech a výnosech z ekonomického informačního systému

nemocnice ve formě změn na účtech třídy 5 a 6 za určité období. Z těchto údajů se dají vybrat nákladové položky, které jsou předmětem alokací a souvisí s hotelovými službami (Tabulka 36). Pro stanovení nákladů hotelových služeb je vhodná prostá kalkulace dělením, protože na každém oddělení se spotřebovává stejný podíl přímých a nepřímých nákladů na jeden den pobytu pacienta na lůžku.

Tabulka 36: Vybrané účty, související s hotelovými službami

Číslo účtů	Název účtů
50201	Spotřeba energie – elektrická energie
50202	Spotřeba energie – voda, stočné
50203	Spotřeba energie – pára, teplo
50203	Spotřeba energie – plyn
5189905	Ostatní služby – úklid dodavatelsky
5189906	Ostatní služby – praní prádla dodavatelsky
5189908	Ostatní služby – svoz a likvidace odpadu
52	Mzdové náklady včetně pojištění
551	Odpisy
73	Vnitropodnikové náklady – nájemné

Zdroj: vlastní zpracování interních materiálů nemocnic:

Osobní náklady převzaté z finančního účetnictví velmi často neumožňují rozdělení na osobní náklady lékařů, středního zdravotního personálu a ostatní náklady. V rámci účetnictví těmto osobním nákladům odpovídají zaúčtované náklady na účtech od 521 až 525. Proto je toto detailní členění osobních nákladů obvykle přebíráno z personálního informačního systému, který umožňuje sledovat osobní náklady podle kategorií zaměstnanců.

Po výpočtu osobních nákladů ošetrovatelského personálu se dají sečíst všechny náklady, související s pobytem pacienta na lůžku, včetně režijních nákladů (podpůrné činnosti a správní režie), a rozdělit tyto celkové náklady na počet ošetrovacích dnů, vykázaných na oddělení za určité období. Ve výsledku jsou náklady hotelových služeb na jeden ošetrovací den.

V kapitole 6.1.9 této práce postupem výše popsáním byly stanoveny náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden na odděleních akutní a následné péče příspěvkové organizace v Praze a v léčebně dlouhodobě nemocných v Moravskoslezském kraji. Náklady na pobyt pacienta na lůžku jsou na oddělení GaNT a LDN skoro podobné a jsou v rozmezí od 640 Kč do 780 Kč (Tabulka 17 a 26). Oproti tomu se náklady hotelových služeb na odděleních akutní péče liší dvojnásobně. Výsledky jsou samozřejmě ovlivněny nepřesností výpočtů osobních nákladů na odděleních DN a GP, což bylo zmíněno v kapitole Výsledky, ale i kdyby byla k dispozici data o detailním členění osobních nákladů zaměstnanců obou oddělení, výsledky by se lišily jen o 10 %.

Cílem manažerského účetnictví je včasné poskytnutí užitečných informací a doporučení řídicím pracovníkům pro rozhodování o budoucích variantách rozvoje podniku. Tento systém registruje, klasifikuje a seskupuje vnitropodnikové údaje za účelem návrhu nebo vhodných opatření při řízení podnikatelského procesu. Manažerské účetnictví je v podniku dobrovolné a sleduje náklady a výnosy v jednotlivých hospodářských střediskách. Tento typ účetnictví se obvykle vede v excelovém programu, ve kterém lze snadno spravovat data formou tabulek umožňujících evidenci informací o nákladech a výnosech a následné třídění dle charakteru a místa vzniku.

V rámci této diplomové práce je doporučeno třídění nákladů hotelových služeb ze tří hledisek:

- 1) Dle místa vzniku či odpovědnosti, tj. podle střediska (lůžková oddělení, pooperační, oddělení následné péče).
- 2) Dle účelu, tj. podle souvislosti nákladů s pobytem pacienta na lůžku, protože účelový vztah nákladů identifikuje pacienta jako nositele, který způsobuje vznik nákladů.

- 3) Dle kalkulace, tj. rozdělení přímých a režijních nákladů jednotlivých oddělení podle skupin účtové třídy 5 ve směrné účtové osnově (Tabulka 36). Za kalkulační jednici je zvolen jeden lůžkoden.

Pokud manažerské účetnictví eviduje informace o diagnózách, počtu pacientů a délce hospitalizace, lze snadno rozdělit náklady hotelových služeb i podle náročnosti jednotlivých kategorií pacientů a tím pádem pomocí kalkulace dělením s poměrovými čísly spočítat náklady ve vazbě na lůžkoden s co největší pravděpodobnosti. Systém umožní sledovat výskyt sociálních hospitalizací a odhadovat očekávané úhrady za poskytovanou péči a výši výnosů za sledované období. Pokud je pro nemocnici nebo jednotlivá oddělení nastaven rozpočet, je doporučeno sledovat závažné odchylky jednotlivých druhů nákladů od rozpočtu tak, aby byl včas zachycen potenciální problém a mohla se aplikovat jeho řešení.

V analýze současného stavu jsem se snažila nastínit postupy a metody při kalkulaci nákladů hotelových služeb v nemocnicích evropských zemí a České republiky. Na základě rešerše byly zjištěny přístupy používané pro kalkulaci, jako například metoda zdola nahoru (bottom-up approach) pro výpočet nákladů na stravování pacientů nebo metoda shora dolů (top-down approach) pro výpočet osobních a režijních nákladů.

Podobné výpočty byly popsány autory článku «Unit Costs of Inpatient Hospital Days» v časopisu «Pharmacoeconomics» v roce 2003. [22] Cílem jejich práce bylo zjištění nákladů na jeden den hospitalizace na odděleních JIP v nemocnicích Nizozemska. Za vstupní data byly považovány osobní náklady sester, náklady na ZUM a ZULP, stravování a ubytování pacientů, praní prádla, režijní náklady spojené s odpisováním a údržbou. Výstupem práce byly, kromě celkových nákladů na jeden den hospitalizace, procentuální podíly, které tvořily jednotlivé druhy nákladů na celkových. Autoři dospěli k závěru, že v závislosti na délce hospitalizace náklady na pobyt a stravování pacientů tvořily od 77 %

do 80 % z celkových nákladů oddělení, včetně ZUM a ZULP. Taková skutečnost je podmíněná tím, že autoři nezahrnuli do kalkulace celkových nákladů oddělení osobní náklady lékařů, které by ve velké míře ovlivnily výsledky. Dá se předpokládat, že pokud by byly spočítány úplné celkové náklady na jeden den hospitalizace, klesly by procentuální podíly každého druhu nákladů. Na oddělení JIP je pacientům poskytována akutní lůžková péče a příslušné náklady jsou skoro podobné těm, které se vyskytují na jiných odděleních akutní lůžkové péče. Liší se výše nákladů na stravování pacientů a náklady, které jsou spojeny s výkony na oddělení.

Autoři pozdější studie, která byla publikována v roce 2012 v časopise «Value in Health» provedli kalkulaci úplných nákladů oddělení JIP v sedmi vybraných nemocnicích z čtyř evropských zemí. [23] Ve výsledku tvořil procentuální podíl nákladů hotelových služeb pacientů na celkových nákladech každého oddělení od 50 % do 60 %, přičemž poměr osobních nákladů ošetrovatelského personálu a osobních nákladů lékařů byl 2:1.

Z výše uvedených dvou studií lze podle autorů spočítat náklady hotelových služeb na jeden den hospitalizace pacienta na oddělení JIP. S ohledem na směnný kurz v roce 2003 tvořila tato částka přibližně 815 EUR, ale v roce 2012 byla ve výši 775 EUR za jeden den pobytu pacienta na lůžku. V porovnání s náklady hotelových služeb na odděleních DN a GP tyto částky vypadají neuvěřitelnými a vyvolávají hodně otázek ohledně nákladovosti zdravotní péče v ČR. Odpověď na tuto otázku jsou rozdíly HDP v evropských zemích s HDP v ČR a zároveň i odlišné způsoby kalkulace nákladů a financování zdravotní péče.

9 ZÁVĚR

V současné době se zvyšují požadavky na kvalitu poskytovaných zdravotních služeb, přitom zdroje financování ve zdravotnictví jsou omezené. Tento stav nutí zdravotnická zařízení k hledání možných úspor. Manažeři ve zdravotnických zařízeních neustále hledají cesty ke snížení nákladů, k čemuž je nutné disponovat přesnými daty o výši jednotlivých druhů nákladů a také je nutné získat přehled o vynakládání finančních prostředků v každém případě hospitalizace

Diplomová práce se zabývá analýzou nákladů na hotelové služby pacientů z pohledu zdravotnického zařízení akutní péče a léčebny dlouhodobě nemocných.

V teoretické části jsou vymezeny pojmy související s tématem práce a základními modely financování zdravotní péče, typy zdravotnických zařízení podle druhů poskytovaných služeb a základní typy kalkulačních metod. V rámci řešení tématu je provedena literární rešerše ze zahraničních studií a jsou popsány metody, které jsou implementovány na data poskytnutá zdravotnickými zařízeními.

V praktické části diplomové práce jsou analyzovány náklady a výnosy zdravotnických zařízení jako celku a každého oddělení zvlášť. Analýzou bylo zjištěno, že největší položkou nákladů hotelových služeb jsou osobní náklady a náklady na stravování pacientů a nejvýznamnější položkou výnosů jsou výnosy od zdravotních pojišťoven. Důležité jsou informace o jednotlivých nákladech souvisejících s pobytem pacienta na lůžku. Relevantní náklady zahrnují osobní náklady ošetrovatelského personálu, náklady na stravování pacientů, energii, nájem a úklid prostor, praní prádla, svoz a likvidaci odpadu, vodné a stočné a odpisy dlouhodobého majetku.

Na základě poskytnutých dat jsou stanoveny náklady hotelových služeb na jeden lůžkoden a jejich procentní podíl na celkových nákladech oddělení, které jsou porovnány s výnosy za poskytovanou péči.

Metodou standardních nákladů jsou spočítány celkové odchylky skutečných nákladů od nákladů podle rozpočtu a dále jsou popsány předpoklady pro vznik těchto odchylek a návrhy na snižování nákladů, například cestou restrukturalizace lůžkového fondu.

Dílčím cílem diplomové práce je sumarizovat parametry nákladů hotelových služeb do jednoduchého manažerského systému. Důležité je podotknout, že jsou kalkulovány a hodnoceny pouze náklady, které lze číselně snadno vyjádřit, k splnění dílčích cílů je zapotřebí detailnějších informací. Pokud jsou k dispozici data o délce hospitalizace každého případu umístění pacienta na lůžku, typu onemocnění a diagnózy, jinými slovy náročnost jednotlivých kategorií pacientů, lze s větší pravděpodobností odhadnout, kolik činí náklady hotelových služeb a zároveň i výnosy za poskytovanou zdravotní péče v každém případě hospitalizace.

V rámci diplomové práce jsou specifikovány odlišnosti úhrad za poskytovanou péči na akutním lůžku, na lůžku následné a dlouhodobé péče. Dle dostupných publikací jsou výsledky porovnány se zahraniční praxí. Výstupem této diplomové práce je komplexní přehled problematiky nákladů hotelových služeb z pohledu dvou odlišných zdravotnických zařízení, který může být využit i jinými poskytovateli zdravotní péče.

10 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ. *Ekonomika zdravotnictví*. Vyd. 1. Brno: Národní centrum ošetrovatelství a nelékařských zdravotnických oborů, 2005. ISBN 8070134291.
- [2] *Zdravotnická ročenka České republiky 2016*. Praha: Ústav zdravotnických informací a statistiky České republiky, 2017. ISSN 1210-9991. Dostupné také z: <http://www.uzis.cz/katalog/rocenky/zdravotnicka-rocenka-ceske-republiky-1961-az-2013>
- [3] DURDISOVÁ, Jaroslava. *Ekonomika zdraví*. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 8024509989.
- [4] Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách). In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-372>
- [5] Mapa poskytovatelů. In: *Národní registr poskytovatelů zdravotních služeb - veřejná část* [online]. Praha: Koordinační středisko rezortních zdravotnických informačních systémů, 2016 [cit. 21. 3. 2018]. Dostupné z: <http://nrpzs.uzis.cz/index.php?pg=mapa-poskytovatelu>
- [6] GLADKIJ, Ivan. *Management ve zdravotnictví: ekonomika zdravotnictví: řízení lidských zdrojů ve zdravotnictví: kvalita zdravotní péče a její vyhodnocování*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2003. Praxe manažera (Computer Press). ISBN 8072269968.
- [7] Druhy zdravotní péče. In: *Ministerstvo zdravotnictví České republiky* [online]. Praha: MZČR, 2014 [cit. 6. 3. 2017]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/Cizinci/obsah/druhy-zdravotni-pece_2627_22.html
- [8] Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 6. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-48>
- [9] Zákon č. 592/1992 Sb., České národní rady o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 6. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-592>

- [10] DOLANSKÝ, Hynek. *Ekonomika zdravotnických a sociálních služeb*. Vyd. 1. Opava: Slezská univerzita v Opavě, Filozoficko-přírodovědecká fakulta, Ústav ošetřovatelství, 2008. ISBN 9788072484829.
- [11] POPESKO, Boris. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 9788074785092.
- [12] Ročenka VZP pro 2016. In: *Ročenky* [online]. VZP, 2016[cit. 24. 4. 2018]. Dostupné z: https://prod-publicweb-media.azureedge.net/media/Default/rocenky/rocenka_2016.pdf
- [13] Vyhlášení dotačního řízení MPSV pro kraje a Hlavní město Prahu pro rok 2016 v oblasti poskytování sociálních služeb. In: *Ministerstvo práce a sociálních věcí* [online]. Praha: MPSV, 23.6.2015 [cit. 21. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/21372>
- [14] DRBAL, Ctibor. *Česká zdravotní politika a její východiska*. 1. vyd. Praha: Galén, 2005. ISBN 8072623400.
- [15] MACÍK, Karel a Martin ZRALÝ. *Moderní kalkulace nákladů: sbírka příkladů*. Vyd. 1. Praha: České vysoké učení technické, 1996. ISBN 8001015467.
- [16] KAPLAN, Robert a Steven ANDERSON. *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press, 2007. ISBN 9781422101711.
- [17] Health and Social Insider Monitor. *Náklady na zdravotnictví v roce 2016* [online]. Praha: HaSIM, ©2013-2016 [cit. 21. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.hasim.cz/content/naklady-na-zdravotnictvi-v-roce-2016>
- [18] Zdravotnictví jako součást národní ekonomiky 2013. In: *Zdravotnická statistika*. Praha: Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR, 2014. ISSN 1801-545X. ISBN 978-80-7472-132-8. Dostupné také z: <http://www.uzis.cz/category/tematicke-rady/ekonomika-financni-analyzy/zdravotni-pojistovny>
- [19] Nemocnice v České republice v roce 2011. In: *Zdravotnická statistika* [online]. Praha: Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR, 2012 [cit. 21. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.uzis.cz/rychle-informace/nemocnice-ceske-republice-roce-2011>
- [20] Výsledky zdravotnických účtů ČR - 2010-2015: *Zdravotnictví, pracovní neschopnost*. Praha: Český statistický úřad, 2017. Dostupné také z: <https://www.czso.cz/csu/czso/vysledky-zdravotnickych-uctu-cr-2010-2015-revize>

- [21] NOVÁK, Josef. *Kalkulace úhrady nadstandardních pokojů*. Praha: Česká zdravotní a.s., 2009. Dostupné také z:
http://www.ldnvrsovice.cz/fileadmin/user_upload/Jaro09/kalkulace_cen.pdf
- [22] OOSTENBRINK, Jan, Tineke BUIJS-VAN DER WOUDE, Michel VAN AGTHOVEN, Marc KOOPMANSCHAP a Frans RUTTEN. *Unit Costs of Inpatient Hospital Days*. *PharmacoEconomics* [online]. 2003, 21(4), 263-271 [cit. 24. 4. 2017]. DOI:
 10.2165/00019053-200321040-00004. ISSN 1170-7690. Dostupné také z: <http://link.springer.com/10.2165/00019053-200321040-00004>
- [23] TAN, Siok, Jan BAKKER, Marga HOOGENDOORN et al. *Direct Cost Analysis of Intensive Care Unit Stay in Four European Countries: Applying a Standardized Costing Methodology*. *Value in Health* [online]. 2012, 15(1), 81-86 [cit. 21. 3. 2017]. DOI:
 10.1016/j.jval.2011.09.007. ISSN 10983015. Dostupné také z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1098301511035091>
- [24] IGNATYEVA, Victoria, Johan SEVERENS, Isaac RAMOS, Gagik GALSTYAN a Maria AVXENTYEVA. *Costs of Hospital Stay in Specialized Diabetic Foot Department in Russia*. *Value in Health Regional Issues* [online]. 2015, 7, 80-86 [cit. 21. 3. 2017]. DOI:
 10.1016/j.vhri.2015.09.003. ISSN 22121099. Dostupné také z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S2212109915000631>
- [25] ANH, Dang, Arthorn RIEWPAIBOON, Le THO, Soon KIM, Batmunkh NYAMBAT a Paul KILGORE. *Treatment Costs of Pneumonia, Meningitis, Sepsis, and Other Diseases among Hospitalized Children in Viet Nam*. *Journal of Health, Population and Nutrition* [online]. 2010, (285), 436-442 [cit. 21. 3. 2017]. ISSN 2072-1315. Dostupné také z: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2963765/pdf/jhpn0028-0436.pdf>
- [26] BARASA, Edwine, Philip AYIEKO, Susan CLEARY a Mike ENGLISH. *A Multifaceted Intervention to Improve the Quality of Care of Children in District Hospitals in Kenya: A Cost-Effectiveness Analysis*. *PLoS Medicine* [online]. 2012 [cit. 21. 3. 2017]. DOI:
 10.1371/journal.pmed.1001238. Dostupné také z: <http://journals.plos.org/plosmedicine/article/asset?id=10.1371%2Fjournal.pmed.1001238.PDF>

- [27] DEPONT, Fanny, Elke HUNSCHE, Abdelilah ABOUELFATH et al. *Medical and non-medical direct costs of chronic low back pain in patients consulting primary care physicians in France*. *Fundamental & Clinical Pharmacology* [online]. 2010, 24(1), 101-108 [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1111/j.1472-8206.2009.00730.x. ISSN 07673981. Dostupné také z: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1472-8206.2009.00730.x>
- [28] ERICSON, Lisa, Lennart BERGFELDT a Ingela BJÖRHOLT. *Atrial fibrillation: the cost of illness in Sweden*. *The European Journal of Health Economics* [online]. 2011, 12(5), 479-487 [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1007/s10198-010-0261-3. ISSN 16187598. Dostupné také z: <http://link.springer.com/10.1007/s10198-010-0261-3>
- [29] FRIESEMA, I., A. LUGNÉR a Y. DUYNHOVEN. *Costs of gastroenteritis in the Netherlands, with special attention for severe cases*. *European Journal of Clinical Microbiology & Infectious Diseases* [online]. 2012, 31(8), 1895-1900 [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1007/s10096-011-1518-1. ISSN 09349723. Dostupné také z: <http://link.springer.com/10.1007/s10096-011-1518-1>
- [30] SVENSSON, J., S. BORG a P. NILSSON. *Costs and quality of life in multiple sclerosis patients with spasticity*. *Acta Neurologica Scandinavica* [online]. 2014, 129(1), 13-20 [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1111/ane.12139. ISSN 00016314. Dostupné také z: <http://doi.wiley.com/10.1111/ane.12139>
- [31] MARTINEZ, P., C. RODRIGUEZ-BLAZQUEZ, S. PAZ, L. LIZÁN, M.J. FORJAZ, B. FRADES a R. MORENO. *Relationship Between the Direct Medical Costs and Direct Non-Medical Costs of Parkinson's Disease According to Disease Severity During 4 Years of Follow-Up in Spain*. *Value in Health* [online]. 2014, 17(7), 395 [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1016/j.jval.2014.08.883. ISSN 10983015. Dostupné také z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S1098301514028137>
- [32] LI, Qiang, Weixi JIANG, Quanli WANG, Yuan SHEN, Jingyuan GAO, Kaori SATO, Qian LONG a Henry LUCAS. *Non-medical financial burden in tuberculosis care: a cross-sectional survey in rural China*. *Infectious Diseases of Poverty* [online]. 2016, 5(1), [cit. 21. 3. 2017]. DOI: 10.1186/s40249-016-0101-5. ISSN 20499957. Dostupné také z: <http://www.idpjournals.com/content/5/1/5>

- [33] MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočtnictví*. Vyd. 2. přeprac. Praha: Vydavatelství ČVUT, 2002. ISBN 8001026094.
- [34] Vyhláška č. 348/2016 Sb., o stanovení hodnot bodu, výše úhrad hrazených služeb a regulačních omezení pro rok 2017. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017. [cit. 6. 3. 2017] Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-348>
- [35] *Zateplení českolipské nemocnice sníží náklady na energii. Zdravotnictví a medicína* [online]. Praha: Mladá fronta, 2014 [cit. 21. 3. 2017]. Dostupné z: <http://zdravi.euro.cz/clanek/sestra/zatepleni-ceskolipske-nemocnice-snizi-naklady-na-energii-476666?category=z-domova>
- [36] Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. In: *Zákony pro lidi*, 2017, [cit. 6. 3. 2017] Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-134>
- [37] *Centrální nákup energií šetří zdravotnictví příští rok 40 milionů. Zdravotnictví a medicína*. [online]. Praha: Mladá fronta, 2012 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <http://zdravi.euro.cz/denni-zpravy/z-domova/centralni-nakup-energii-setri-zdravotnictvi-pristi-rok-40-milionu-468367>
- [38] *Ministr Němeček: Centralizovaným nákupem energií jsme ušetřili 100 milionů. Ministerstvo zdravotnictví České republiky* [online]. Praha: MZČR, 2015 [cit. 2017-03-23]. Dostupné také z: http://www.mzcr.cz/dokumenty/ministr-nemecekcentralizovany-nakupem-energii-jsme-usestrili100-milionu_10860_1.html
- [39] Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. In: *Zákony pro* [online]: 2017, [cit. 6. 3. 2017] Dostupné také z: Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-219>
- [40] Vyhláška č. 306/2012 Sb., o podmínkách předcházení vzniku a šíření infekčních onemocnění a o hygienických požadavcích na provoz zdravotnických zařízení a ústavů sociální péče. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017, [cit. 23. 3. 2017] Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-306>
- [41] *Recepty na praní nemocničního prádla. ÚKLID+ČIŠTĚNÍ* [online]. Praha: UKLIDPLUS.CZ, 2013 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <http://www.uklidplus.cz/rubriky/recepty-na-prani-nemocnicniho-pradla>

- [42] Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-258>
- [43] Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-185>
- [44] Vyhláška č. 93/2016 Sb., o Katalogu odpadů. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-93>
- [45] *Odpady ze zdravotnických zařízení. Státní zdravotní ústav* [online]. Praha: QCM, 2015 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.szu.cz/tema/zivotni-prostredi/odpady-ze-zdravotnickych-zarizeni>
- [46] Nařízení vlády č. 352/2014 Sb.: Nařízení vlády o Plánu odpadového hospodářství České republiky pro období 2015-2024. In: *Zákony pro lidi* [online], 2014 [cit. 23. 3. 2017] Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-352/zneni-20150101>
- [47] Zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů (zákon o vodovodech a kanalizacích). In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-274>
- [48] Vyhláška č. 602/2006 Sb., kterou se mění vyhláška č. 137/2004 Sb., o hygienických požadavcích na stravovací služby a o zásadách osobní a provozní hygieny při činnostech epidemiologicky závažných. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-602>
- [49] WILKINSON, P.J., S.P. DART a C.J. HADLINGTON. *Cook-chill, cook-freeze, cook-hold, sous vide: risks for hospital patients?* Journal of Hospital Infection [online]. 1991, 18, 222-229 [cit. 2017-03-23]. DOI: 10.1016/0195-6701(91)90027-6. ISSN 01956701. Dostupné také z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/0195670191900276>
- [50] Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. In: *DAUC.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2007 [cit. 2017-03-23]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/?search_query=

- [51] Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- [52] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074002748.
- [53] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- [54] MOCKOVČIAKOVÁ, Alena, Danuše PROKŮPKOVÁ a Zdeněk MORÁVEK. *Příspěvkové organizace: výklad je zpracován k právnímu stavu* Praha: ASPI, 2006-2012. Meritum (ASPI). ISBN 9788073577360.
- [55] Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-170/zneni-20170701#cast1>
- [56] Vyhláška č. 62/2001 Sb., Ministerstva financí o hospodaření organizačních složek státu a státních organizací s majetkem státu. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-62>
- [57] Zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby. In: *Zákony pro lidi* [online], 2017 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-92>
- [58] CHEN, Hung-hsin. *Comparative Analysis and Benchmarking: Corporate Strategy Analysis of Four International Pharmaceutical Companies*. Parkland, FL • USA: DISSERTATION.COM, 2003. ISBN 158112189X. Dostupné také z: <http://www.bookpump.com/dps/pdf-b/112189Xb.pdf>
- [59] RAGIN, Charles. *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. S.l.: University of California Press, 2013. ISBN 9780520280038. Dostupné také z: <https://ddd.uab.cat/pub/papers/02102862n80/02102862n80p299.pdf>
- [60] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd.* Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

- [61] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 9788073577124.
- [62] POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [63] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001. ISBN 80-7169-985-3.
- [64] *Zdravotnická statistika ČR: Hospitalizovaní v nemocnicích ČR 2016*. Praha: Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR, 2017, (0862-5654), 140 s. ISSN 1210-8731. Dostupné také z: <http://www.uzis.cz/katalog/zdravotnicka-statistika/hospitalizovan%C3%AD>
- [65] Vyhláška č. 99/2012 Sb.: Vyhláška o požadavcích na minimální personální zabezpečení zdravotních služeb. In: *Zákony pro lidi* [online], 2012 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-99/zneni-20171101>
- [66] Chválková, Jindřiška. *Platy a mzdy ve zdravotnictví v letech 2014 a 2015*. In: Odborový svaz zdravotnictví a sociální péče ČR [online]. 07.11.2016 [cit. 2018-03-17]. Dostupné také z: <http://osz.cmkos.cz/cz/clanky/platy-a-mzdy-ve-zdravotnictvi-v-letech-2014-a-2015.aspx>
- [67] Vyhláška č. 505/2006 Sb.: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách. In: *Zákony pro lidi* [online], 2018 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-505/zneni-20180101>
- [68] Zákon č. 108/2006 Sb.: Zákon o sociálních službách. In: *Zákony pro lidi* [online], 2018 [cit. 24. 4. 2018]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-108>

11 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Schematické znázornění procesu vychledávání studií	34
Obrázek 2: Procentuální zastoupení zaměstnanců v rocích 2014 a 2015.....	78

12 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Celkový přehled zdravotnických zařízení v roce 2016.....	12
Tabulka 2: Podíl celkových výdajů na zdravotnictví na hrubém domácím produktu ve vybraných zemích Evropy	22
Tabulka 3: Celkové výdaje na zdravotnictví 2012-2016 (v mil. Kč).....	32
Tabulka 4: Náklady zdravotních pojišťoven podle segmentu péče v rocích 2012 – 2016 (mil. Kč).....	32
Tabulka 5: Odpisové skupiny	54
Tabulka 6: Roční odpisová sazba pro hmotný majetek.....	57
Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	58
Tabulka 8: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 (v tis. Kč).....	74
Tabulka 9: Rozdělení výnosů v rocích 2014 a 2015 (v tis. Kč)	76
Tabulka 10: Počet hospitalizací na lůžkách léčebny dlouhodobě nemocných a na akutních lůžkách.....	77
Tabulka 11: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na Oddělení GaNP (v Kč).....	80
Tabulka 12: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na Oddělení GaNP (v Kč)	81
Tabulka 13: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na Oddělení DN (v Kč).....	82
Tabulka 14: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na Oddělení DN (v Kč).....	83
Tabulka 15: Rozdíl mezi skutečnými náklady a plánovaným rozpočtem na GP oddělení (v Kč).....	84
Tabulka 16: Rozdíl mezi skutečnými výnosy a plánovaným rozpočtem na GP oddělení (v Kč).....	84
Tabulka 17: Náklady na hotelové služby na vybraných odděleních (v tis. Kč)..	87

Tabulka 18: Osobní náklady na odděleních v závislosti na počtu úvazků nelékařského zdravotnického povolání v rocích 2014 a 2015.....	89
Tabulka 19: Náklady na hotelové služby na vybraných odděleních podle rozpočtu (v tis. Kč).....	91
Tabulka 20: Celkové odchylky nákladů na hotelové služby na vybraných odděleních (v tis. Kč)	92
Tabulka 21: Vývoj aktiv a pasiv – horizontální analýza účetních závěrek LDN	95
Tabulka 22: Struktura aktiv a pasiv – vertikální analýza účetních závěrek LDN.....	96
Tabulka 23: Vývoj výnosů a nákladů – horizontální analýza výkazů zisku a ztráty LDN.	97
Tabulka 24: Struktura výnosů – vertikální analýza výkazů zisku a ztráty LDN.....	99
Tabulka 25: Vývoj hospodářského výsledku LDN.....	100
Tabulka 26: Vybrané položky nákladů na hotelové služby LDN v rocích 2014 a 2015 (v Kč).....	101
Tabulka 27: Osobní náklady ošetrovatelského personálu LDN v letech 2014 a 2015 (v Kč).....	102
Tabulka 28: Standardní náklady na hotelové služby LDN v rocích 2014 a 2015 (v Kč).....	103
Tabulka 29: Přehled nákladů hotelových služeb a výnosů za zdravotní péči ve vazbě na jeden lůžkoden (v tis. Kč).....	107
Tabulka 30: Celkové odchylky nákladů na stravování pacientů.....	109
Tabulka 31: Celkové odchylky osobních nákladů	110
Tabulka 32: Celkové odchylky režijních nákladů	111
Tabulka 33: Celkové odchylky nákladů hotelových služeb	112
Tabulka 34: Počet využitých lůžek v závislosti na obložnosti.	116

Tabulka 35: Úspora osobních nákladů ošetrovatelského personálu na GP oddělení a DN (v tis. Kč).....	117
Tabulka 36: Vybrané účty, související s hotelovými službami.....	118

13 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Podobná řešení tématu v zahraničních studiích	137
Příloha B: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 na odděleních geriatric a následné péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení (v Kč).....	139
Příloha C: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 na odděleních geriatric a následné péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení (v tis. Kč)	140
Příloha D: Účetní závěrka (ROZVAHA) LDN v Moravskoslezském kraji	141
Příloha E: VÝKAZ ZISKU A ZTRATY LDN v Moravskoslezském kraji.....	143

Příloha A: Podobná řešení tématu v zahraničních studiích

Autor	Název článku	Rok	Stát	Použité metody	Použitá data	Výsledky
Siok Swan Tan, PhD	The Unit Costs of Inpatient Hospital Days, Outpatient Visits, and Daycare Treatments in the Fields of Oncology and Hematology	2010	Nizozemsko	the microcosting methodology	Celkové náklady na léčbu z 30 onkologických a hematologických oddělení z 6 fakultních a 24 všeobecných nemocnic.	Náklady hotelových služeb tvoří 77-80 % a záleží na délce hospitalizace.
Siok Swan Tan, PhD	Direct Cost Analysis of Intensive Care Unit Stay in Four European Countries: Applying a Standardized Costing Methodology	2012	Německo, Itálie, Nizozemsko, Spojené království	the standardized costing methodology (the bottom-up approach and the top-down approach)	Přímé náklady na jednotce intenzivní péče ze sedmi oddělení.	Liší se procentní podíl (od 50 % do 60 %) nákladů hotelových služeb kvůli různým ekonomickým ukazatelům v každé z uvedených zemí.
Victoria I. Ignatyeva, MPH	Costs of Hospital Stay in Specialized Diabetic Foot Department in Russia	2015	Rusko	the standard multiple regression analysis	Náklady léčebných výkonů, léků a na pobyt v nemocnici v 194 případech hospitalizací.	Poměr nákladů na pobyt v nemocnici a stravy k celkovým nákladům při různých závažnostech, komplikacích a stádiích onemocnění se významně neliší.
Dang Duc Anh	Treatment Costs of Pneumonia, Meningitis, Sepsis, and Other Diseases among Hospitalized Children in Viet Nam	2010	Vietnam	the ratio of costs to charges method (RCCs)	Celkové náklady na léčbu 980 dětí ve věku 12 měsíců, 80 % se zánětem plic, 8 % – meningitida, 3 % pneumokokové infekce, 9 % – sepsy a dalších nemocí.	Náklady hotelových služeb při podezřelých a potvrzených pneumokokových onemocněních se odlišovaly jenom v poměru 2:1.
Edwine W. Barasa	A Multifaceted Intervention to Improve the Quality of Care of Children in District Hospitals in Kenya A Cost-Effectiveness Analysis	2012	Keňa	the cluster randomized controlled trial (cRCT)	Do čtyř nemocnic Keni strategie ETAT+ byla zavedena v plné míře, a do ostatních čtyř – jenom částečně.	Náklady hotelových služeb byly klíčovými faktory nákladů na léčbu a přispěly mezi 73.18 % a 79,98 % z celkových nákladů na léčbu.

Autor	Název článku	Rok	Stát	Použité metody	Použitá data	Výsledky
Fanny Depont	Medical and non-medical direct costs of chronic low back pain in patients consulting primary care physicians in France	2010	Francie	The standard norm-based scoring methods	1000 pacientů, ve věkové skupině od 35 do 75 let. Průměrná cena za pobyt. Průměrná doba pobytu 6,4 dnů.	Procentní podíl přímých nezdravotnických nákladů k celkovým byl v rozsahu od 14 do 15.
Lisa Ericson	Atrial fibrillation: the cost of illness in Sweden	2012	Švédsko	The standardized costing methodology	Data z registru pacientů švédského Národního svazu pro zdravotnictví a sociální péče.	Náklady na dopravu pacientů do zdravotnického zařízení byly ve výši 11,65 % od celkových nákladů.
I. H. M. Friesema	Costs of gastroenteritis in the Netherlands, with special attention for severe cases	2012	Nizozemsko	The friction cost method	Národní zdravotnický registr.	4,35 % – ve věkové skupině pacientů nad 18 let a 1,15 % – ve věkové skupině pacientů mladších 18 let.
J. Svensson	Costs and quality of life in multiple sclerosis patients with spasticity	2014	Švédsko	Numerical Rating Scale	124 diagnóz roztroušené sklerózy	Přímé nezdravotnické náklady představovaly 60 % celkových nákladů na léčbu.
P. Martinez	Relationship Between the Direct Medical Costs and Direct Non-Medical Costs of Parkinson's Disease According to Disease Severity During 4 Years of Follow-Up in Spain	2014	Španělsko	The multiplying rates	198 pacientů v průměrném věku 63 let, trpících Parkinsonovou nemocí od 8 do 14 let, z nichž 50 % jsou muži.	Nákladů se liší v závislosti na stádiu Parkinsonovy nemoci a postupně se zvyšují během čtyř let: od € 723,47 do €4,255.20 pro I,II III stadia nemoci a od € 653,27 do € 1,676.35 pro IV stadium
Qiang Li	Non-medical financial burden in tuberculosis care: a cross-sectional survey in rural China	2016	Čína	The Kruskal-Wallis and Mann-Whitney U tests	797 případů hospitalizace, průměrný věk pacientů 56 let, 594 jsou ženy a 203 jsou muži. Počet rodinných příslušníků, úroveň vzdělání, způsob pojištění, primární diagnóza nebo opakující se.	20 % případů měly velké nezdravotnické náklady kvůli rozdílům mezi jednotlivými městy, věkovými skupinami, geografickými lokalitami, úrovněmi vzdělání a příjmy rodiny

Příloha B: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 na odděleních geriatrie a následné péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení (v Kč)

Název účtu	oddělení geriatrie a následné péče (stanice A, A II, B, B II, C, C II, D, D II, Akutní geriatrie – lůžková část)		oddělení dětské neurologie (lůžková část)		gynekologicko-porodnické oddělení (indiv.péče, lůžková, pooperační část a šestinedělí)	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Spotřebované nákupy (50)	8 639 118,07	8 256 229,41	435 560,52	390 255,35	1920 435,89	1 241 822,75
z toho:						
- spotřeba potravin (50106)	77 775,63	96 524,72	2 279,80	7 934,15	5 844,66	3 907,71
Služby (51)	19 030 264,11	17 401 786,46	1 250 140,77	1 262 756,06	4299 359,21	3 247 328,31
z toho:						
- úklid dodavatelsky (5189905)	1 108 444,75	1 101 294,02	234 519,98	266 725,26	553 028,65	383 869,92
- praní prádla dodavatelsky (5189906)	1 363 174,83	1 197 953,43	65 713,61	59 445,94	-	-
- strava dodavatelsky (51899071)	15 783 477,60	14 023 911,53	827 633,38	833 432,62	3157 550,20	2 478 360,05
Osobní náklady (52)	56 016 133,06	53 922 613,10	9 023 376,67	9 614 438,20	13 813 861,86	14 434 929,75
Jiné provozní náklady (54)	1 501 137,20	1 788 218,01	101 419,53	146 058,78	366 138,68	372 431,68
Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (55)	1 639 165,78	660 532,77	91 867,80	112 981,54	198 215,09	792 649,00
z toho:						
- odpisy staveb, zdrav. techniky a ostat. samost. movitých věcí (55102)	380 310,00	246 122,40	73 137,00	98 130,00	122958,00	121 689,00
Finanční náklady (56)	66 960,00	70 901,00	7 695,00	6 480,00	43 740,00	45 360,00
Náklady celkem	86 892 778,22	82 100 305,75	10 910 060,29	11 532 969,93	20 641 750,73	20 134 521,49

Příloha C: Rozdělení nákladů v rocích 2014 a 2015 na odděleních geriatric a následné péče, dětské neurologie a na gynekologicko-porodnickém oddělení (v tis. Kč)

Název účtu	oddělení geriatric a následné péče (lůžková část)		oddělení dětské neurologie (lůžková část)		gynekologicko-porodnickém oddělení (indiv.péče, lůžková, pooperační část a šestinedělí)	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Tržby za vlastní výkony a zboží (60)	86 460 265,58	82 468 045,25	10 780 935,50	10 808 584,43	30 838 006,78	34 164 255,30
z toho:						
- tržby z prodeje služeb (602)	86 460 265,58	82 467 615,25	10 780 935,50	10 808 584,43	15 994 763,55	34 164 255,30
- výnosy z pronájmu (603)	-	-	-	-	-	-
- tržby za zboží (604)	-	430,00	-	-	-	-
Jiné provozní výnosy (64)	81 950,95	88 868,09	3 489,98	28 351,10	66 868,31	48 551,00
Finanční výnosy (66)						
Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů (67)	-	47 180,00	-	-	-	-
Výnosy celkem	86 542 216,53	82 604 093,34	10 784 425,48	10 836 935,53	30 904 875,09	34 212 806,30

Příloha D: Účetní závěrka (ROZVAHA) LDN v Moravskoslezském kraji

(v celých tisících Kč)			OBDOBÍ							
Označení	AKTIVA	Číslo řádku	2014			2015				
			Běžné účetní období			Minulé účetní období	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto	Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM (A.+B.+C.+D.I.)	001	13 688	683	13 005	11 307	10 097	736	9 361	13 005
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I.+B.II.+B.III.)	003	946	683	263	456	1 029	736	293	263
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0	0	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	946	683	263	456	1 029	736	293	263
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0	0	0	0	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.)	007	10 533	0	10 533	8 596	7 056	0	7 056	10 533
C.I.	Zásoby	008	112	0	112	108	77	0	77	112
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0	0	0	0	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky	010	7 695	0	7 695	3 013	1 887	0	1 887	7 695
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	2 726	0	2 726	5 475	5 092	0	5 092	2 726
D.I.	Časové rozlišení	012	2 209	0	2 209	2 255	2 012	0	2 012	2 209
	PASIVA									
	PASIVA CELKEM (A.+B.+C.I.)	013		13 005		11 307		9 361		13 005
A.	Vlastní kapitál (A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.1.+A.V.2.)	014		10 590		9 160		7 084		10 590
A.I.	Základní kapitál	015		210		210		210		210
A.II.	Kapitálové fondy	016		2 725		2 346		2 932		2 725
A.III.	Fondy ze úisku	017		21		21		21		21
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018		6 583		6 588		2 034		6 583
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+/-/	019		1 051		-5		1 887		1 051
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/	020		0		0		0		0

B.	Cizí zdroje (B.I.+B.II.+B.III.+B.IV.)	021	2 400	2 136	2 270	2 400
B.I.	Rezervy	022	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky	023	0	0	0	0
B.III.	Krátkodobé závazky	024	2 400	2 136	2 270	2 400
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoc	025	0	0	0	0
C.I.	Časové rozlišení	026	15	11	7	15

Příloha E: VÝKAZ ZISKU A ZTRATY LDN v Moravskoslezském kraji

(v celých tisících Kč)			OBDOBÍ			
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období			
			2014		2015	
			běžném	minulém	běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	01	21	18	12	21
A.	Náklady vynaložená na prodané zboží	02	3	4	2	3
+	Obchodní marže (I.-A.)	03	18	14	10	18
II.	Výkony	04	26553	23 152	27 154	26 553
B.	Výkonová spotřeba	05	9544	9 354	9 879	9 544
+	Přidaná hodnota (I.-A.+II.-B.)	06	17027	13 812	17 285	17 027
C.	Osobní náklady	07	15456	16 261	14 949	15 456
D.	Daně a poplatky	08	10	2	2	10
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	67	59	54	67
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	0	0	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	0	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	0	0	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	109	2 518	92	109
H.	Ostatní provozní náklady	14	227	78	39	227
V.	Převod provozních výnosů	15	0	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	16	0	0	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+).ažV.)	17	1376	-70	2 333	1 376
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18	0	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19	0	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1 až VII.3)	20	0	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21	0	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	22	0	0	0	0
IX.	Výnosy z přeceněnicenných papírů a derivátů	23	0	0	0	0
L.	Náklady z přeceněnicenných papírů a derivátů	24	0	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25	0	0	0	0
X.	Výnosové úroky	26	23	16	43	23
N.	Nákladové úroky	27	0	0	0	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	2	92	0	2
N.	Ostatní finanční náklady	29	32	15	19	32
XII.	Převod finančních výnosů	30	0	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	31	0	0	0	0

*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI.až P.)	32	-7	93	24	-7
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	328	28	470	328
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření – Q)	34	1041	-5	1 887	1 041
XIII.	Mimořádné výnosy	35	10	0	0	10
R.	Mimořádné náklady	36	0	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XII.-R.-S.)	38	10	0	0	10
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření – T)	40	1051	-5	1 887	1 051
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy – R.)	41	1379	23	2 357	1 379