

Projekt uplatnění nástrojů finančního controllingu ve zdravotnickém zařízení

Bc. Alena Švecová

Diplomová práce
2008



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Alena ŠVECOVÁ
Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Téma práce: Projekt uplatnění nástrojů finančního controllingu ve zdravotnickém zařízení

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě literární rešerše popište teoretické zásady a východiska controllingu.
- Zaměřte se zejména na oblast controllingu finančního a využití jeho nástrojů pro efektivnější řízení firmy.

II. Praktická část

- Charakterizujte zkoumanou společnost a její současný systém řízení.
- Zpracujte projekt využití vhodných nástrojů finančního controllingu pro řízení ve společnosti, navrhněte opatření a změny pro jejich efektivnější využití.
- Proveďte ekonomické zhodnocení náročnosti projektu.
- Zformulujte závěrečná doporučení pro firmu.

Závěr

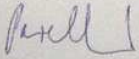
Rozsah práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

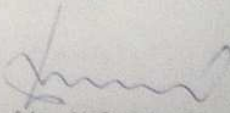
- [1] ESCHENBACH, R. Controlling. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2000. 816 s. ISBN 80-86963-86-3
- [2] FREIBERG, F. Finanční controlling. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4
- [3] HOFMEISTER, R., STEIGLER, H. Controlling. 2. vyd. Praha: Bibtex, 1992. 160 s. ISBN 80-900178-8-6
- [4] VOLLMUTH, H.J. Controlling - nový nástroj řízení. 1. vyd. Praha: PROFESS, 1990. ISBN 80-85235-54-4
- [5] VOLLMUTH, H.J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Process Consulting, 1991. 136 s. ISBN 80-7259-029-4

Vedoucí diplomové práce: Ing. Vlastimil Zeman
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 10. března 2008
Termín odevzdání diplomové práce: 5. května 2008

Ve Zlíně dne 18. února 2008


doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkan




prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá možnostmi využití nástrojů finančního controllingu ve zdravotnickém zařízení. V teoretické části jsou popsána základní východiska controllingu, čerpaná z dostupných literárních zdrojů, se zaměřením na využití ve zdravotnictví. Praktická část charakterizuje konkrétní zdravotnické zařízení, úlohu controllingu v tomto zařízení v současnosti, a navrhuje nové možnosti využití nástrojů finančního controllingu, pro jeho efektivnější řízení. Výsledkem je návrh zprávy controllera, převeden na reálná data zdravotnického zařízení, návrh začlenění pozice controllera do stávající organizační struktury zdravotnického zařízení a celkové zhodnocení přínosů tohoto projektu.

Klíčová slova:

Controlling, controller, controlling likvidity, controlling pracovního kapitálu, finanční controlling, nástroje controllingu, operativní controlling, ukazatele controllingu, zdravotní pojištění, zdravotnické zařízení, zdravotnictví, zpráva controllera.

ABSTRACT

This Master thesis examines the possibilities of usage the instruments of the financial controlling in the medical institute. The theory part describes the basic resources of controlling, draw from accessible literary sources, with the externalization on usage in the health service. Working part describes the concrete medical institute, the work of controlling in this institute in the present time and proposes to new possibilities of usage the financial controlling instruments for its more effective operating. The issue of this Master thesis is the proposal of controllers report, leads over real data of the medical institute, proposal incorporation controllers position to the current organizational structure of the medical institute and total evaluation of contribution of this project.

Keywords:

Controlling, controllman, controlling of liquidity, controlling of working capital, financial controlling, instruments of controlling, operative controlling, indicators of controlling, health insurance, medical institute, health service, controllman report.

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Vlastimilu Zemanovi z Fakulty managementu a ekonomiky ve Zlíně za cenné rady a připomínky, vstřícný přístup a čas věnovaný konzultacím.

Rovněž bych chtěla poděkovat Ing. Pavlu Hankemu ze zdravotnického zařízení za veškeré poskytnuté informace, ochotu a čas který mi věnoval.

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 CONTROLLING	12
1.1 PODSTATA CONTROLLINGU.....	14
1.2 ÚKOLY CONTROLLINGU	15
1.3 CONTROLLER.....	16
1.3.1 Pravomoc a odpovědnost controllera	17
1.3.2 Controller versus manažer.....	18
1.3.3 Začlenění controllera do organizační struktury podniku.....	19
1.4 CÍLE CONTROLLINGU	20
1.4.1 Účel cílů	21
1.4.2 Druhy cílů.....	21
1.5 REPORTING.....	22
1.6 ZPRÁVA CONTROLLERA	22
1.7 ČASOVÉ ROZDĚLENÍ CONTROLLINGU	23
2 OPERATIVNÍ A STRATEGICKÝ CONTROLLING	24
2.1 OPERATIVNÍ CONTROLLING	24
2.2 STRATEGICKÝ CONTROLLING.....	24
2.3 ROZDÍLY MEZI OPERATIVNÍM A STRATEGICKÝM CONTROLLINGEM	25
3 FINANČNÍ CONTROLLING A JEHO NÁSTROJE	26
3.1 ÚKOLY FINANČNÍHO CONTROLLINGU.....	27
3.2 CONTROLLING PRACOVNÍHO KAPITÁLU	28
3.2.1 Controlling pohledávek	29
3.2.2 Controlling zásob	29
3.3 CONTROLLING PRŮBĚŽNÉ LIKVIDITY	31
3.4 CONTROLLING KRÁTKODOBÝCH PŘEBYTKŮ A SCHODKŮ LIKVIDITY.....	33
3.4.1 Controlling krátkodobých přebytků likvidity	33
3.4.2 Controlling krátkodobých finančních zdrojů	33
3.5 FINANČNÍ PLÁNOVÁNÍ	35
3.6 FINANČNÍ KONTROLA	35
3.6.1 Stanovení kontrolních veličin	36
3.6.2 Zjištění odchylek	36
3.6.3 Analýza odchylek	37
4 CONTROLLING VE ZDRAVOTNICTVÍ	38
5 FINANCOVÁNÍ VE ZDRAVOTNICTVÍ	40

5.1	ZÁKONNÉ ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ	40
5.2	ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNY	41
5.3	ÚHRADY ZDRAVOTNÍ PÉČE	42
5.4	NOVÉ POPLATKY VE ZDRAVOTNICTVÍ.....	42
II	PRAKTICKÁ ČÁST	45
6	CHARAKTERISTIKA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ.....	46
6.1	HISTORIE ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ.....	46
6.2	SOUČASNÁ PODOBA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ	47
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ	48
6.4	ZÁKLADNÍ INFORMACE O ZAMĚSTNANCÍCH ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ.....	48
6.5	ZÁKLADNÍ KAPACITNÍ A VÝKONOVÉ UKAZATELE	51
6.6	FINANČNÍ SITUACE ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ.....	51
6.6.1	Struktura aktiv ve zdravotnickém zařízení.....	52
6.6.2	Struktura pasiv ve zdravotnickém zařízení	53
6.6.3	Náklady a výnosy zdravotnického zařízení	53
6.6.4	Vývoj hospodářského výsledku zdravotnického zařízení	56
6.6.5	Likvidita zdravotnického zařízení.....	58
6.6.6	Zadluženost zdravotnického zařízení.....	59
6.6.7	Čistý pracovní kapitál zdravotnického zařízení	59
6.6.8	Podíl státního rozpočtu na financování zdravotnického zařízení.....	60
7	SOUČASNÝ SYSTÉM ŘÍZENÍ A VYUŽITÍ FINANČNÍHO CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ.....	61
7.1	EKONOMIKA A ÚČETNICTVÍ	61
7.2	ŘÍZENÍ JEDNOTLIVÝCH PRACOVIŠŤ	61
7.3	INFORMAČNÍ SYSTÉM.....	62
7.4	ŘÍZENÍ POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ	62
7.5	CONTROLLING V SOUČASNOSTI	63
8	PROJEKT UPLATNĚNÍ NÁSTROJŮ FINANČNÍHO CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ.....	64
8.1	NÁVRH NÁSTROJŮ FINANČNÍHO CONTROLLINGU	64
8.1.1	Controlling pohledávek	64
8.1.2	Controlling závazků	66
8.1.3	Controlling zásob	67
8.1.4	Controlling průběžné likvidity	69
8.1.5	Controlling krátkodobých přebytků a schodků likvidity.....	70
9	NÁVRH ZPRÁVY CONTROLLERA	71

9.1	POHLEDÁVKY	71
9.2	ZÁVAZKY	73
9.3	ZÁSOBY	74
9.4	PRŮBĚŽNÁ LIKVIDITA	77
9.5	OSTATNÍ UKAZATELE VHODNÉ PRO ZPRÁVU CONTROLLERA	79
9.5.1	Průměrné náklady na pacienta I. chirurgické kliniky	79
9.5.2	Využití lůžek	80
9.5.3	Pohyb zaměstnanců zdravotnického zařízení.....	81
10	OPATŘENÍ A ZMĚNY PRO VYUŽITÍ CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ	82
11	CELKOVÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU.....	84
11.1	EKONOMICKÁ NÁROČNOST PROJEKTU	84
11.2	RIZIKA PROJEKTU	85
11.3	VERIFIKACE PROJEKTU	86
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	90
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ	93
	SEZNAM TABULEK.....	94
	SEZNAM PŘÍLOH.....	96

ÚVOD

Veškeré aspekty podnikání a podnikatelského prostředí procházejí od doby svého vzniku neustálým procesem vývoje, zdokonalování, rozšiřování a učení se, přičemž nejpodstatnějším úkolem pro ně je čelit neustálému konkurenčnímu boji.

Pro to, aby byly jednotlivé podniky schopny tento vývoj využít a úspěšně jej aplikovat ve svých strategiích a cílech, je nutné, přizpůsobovat se neustále měnícím podmínkám podnikání a podnikatelského prostředí a přijímat nové metody pro účinné řízení podniku a jeho neustálý rozvoj.

V poslední době se v rámci řízení podniků stále více objevuje pojem controlling, jako určitá řídicí funkce. Během posledních dvaceti let se controlling v podnikové praxi trvale vyvíjel a stal se dokonce vedoucí funkcí, která je nedílnou součástí každého moderního podniku. V teorii i praxi se však často mezi laiky i některými odborníky objevují značné názorové rozdíly o pojmu controlling. Zcela mylně, ale přitom poměrně často se controlling srovnává s kontrolou. Controlling je ale mnohem více. Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Nositelem funkce controllingu je controller, který se stává do určité míry jakýmsi „hospodářským svědomím“ podniku.

Controlling sám o sobě je velmi rozsáhlým systémem. Proto se ve své diplomové práci budu zabývat pouze jednou z jeho součástí neboli subsystémů a to controllingem finančním, který za nejdůležitější předpoklad zajištění existence podniku považuje stálou platební schopnost podniku, čili schopnost podniku v každém okamžiku uhradit své splatné platební závazky.

Finanční controlling budu ve své práci aplikovat na zdravotnické zařízení, zaměřím se zejména na možnosti využití nástrojů finančního controllingu v tomto zařízení.

Moje diplomová práce bude rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. V teoretické části se zaměřím na obecnou charakteristiku controllingu, pro pochopení jeho podstaty, základních úkolů a funkcí v podniku. Dále využiji dostupnou literaturu pro získání poznatků z oblasti controllingu finančního, zejména jeho využitelných nástrojů. Teoretickou část uzavřu základními informacemi o využití controllingu v oblasti zdravotnictví. Zaměřím se zejména na možnosti financování zdravotnictví, zdravotní pojišťovny a nově zave-

dené regulační poplatky, jako součást reformy zdravotnictví, která vstoupila v platnost prvního dne letošního roku.

V praktické části nejprve charakterizují zkoumané zdravotnické zařízení z hlediska jeho vzniku, historie, současné podoby, organizační struktury a finanční situace. Dále tomuto zdravotnickému zařízení navrhnou možnost uplatnění nástrojů finančního controllingu, které by mohlo využívat pro efektivnější řízení.

Nejprve budou tyto ukazatele navrženy formou tabulek, které poté v rámci navrhované zprávy controllera převedu na reálná data zdravotnického zařízení.

Cílem této práce je tedy navrhnout zprávu controllera v reálných datech zdravotnického zařízení s využitím nástrojů finančního controllingu, jenž by mohly zdravotnickému zařízení pomoci v řízení jeho nákladů. Důležitou roli zde bude hrát zejména zjištění případných odchylek v daných oblastech, komentář zdůvodnění těchto odchylek a možnosti jejich odstranění. Dále bude v této diplomové práci navrženo začlenění pozice controllera do stávající organizační struktury zdravotnického zařízení.

Neméně důležitým výsledkem práce bude také celkové zhodnocení náročnosti tohoto projektu.

Zdravotnické zařízení si nepřeje být v této práci zveřejněno, proto budu využívat pouze názvu „zdravotnické zařízení“ případně „nemocnice“.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

V nedávné době se v oblasti managementu, a to v teorii i praxi, objevil nový pojem controlling, jako určitý způsob řízení podniku, a s tím spojený další pojem controller, jako určitá řídicí funkce.

Jisté je, že existují různá pojetí controllingu a tedy i controllera na základě definic z nej-různějších dostupných literárních zdrojů, nicméně shoda je vždy v tom, že se jedná o nové pojetí řízení, které by mělo být ve všech směrech dokonalejší, než řízení dosavadní. [9]

Controlling chápaný jen jako kontrola, tedy jako konečná fáze systému řízení, představuje jen jiný název pro standardní kontrolu podnikových aktivit. Toto pojetí controllingu bývá nezřídka typické pro podnikovou praxi, nepředstavuje však žádnou změnu systému řízení podniku.

Za inovační lze označit controlling v jeho prvním významu – ve významu řízení, ovládání. Controlling zde představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu.

Takto koncipovaný controlling je založen na:

- Aplikaci controllingových nástrojů, metod a technik analýzy,
- systémovém vytváření controllingových informačních systémů,
- systémové komunikaci mezi organizačními útvary, změně postojů a způsobů myšlení.

Slovním základem controllingu je pojem „control“, resp. „to control“, který lze chápat ve dvojím významu:

- Ve významu řídit, ovládat, mít pod kontrolou,
- ve významu kontrolovat, prověřovat. [3]

Uvedme si některá pojetí controllingu, tak, jak je definují nejrůznější autoři ve svých publikacích:

„Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllerů. Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace.“ [5]

„Controlling je doplněním dosavadního řízení, tj. určitým vyplněním mezer, které v tomto řízení jsou, čímž se dotvoří ucelenost řídicího systému.“ [9]

„Controlling je speciální nástroj řízení, který překračuje oblasti jednotlivých řídicích funkcí a tak překonává jejich relativní omezenost; nejde tedy jen o vyplňování mezer, ale o posunutí ekonomického řízení na vyšší úroveň, z níž je celý systém řízení přehledný a tudíž lépe zvládnutelný.“ [9]

„Controlling je prostě nový název pro ucelený a metodicky dobře vybudovaný systém řízení, a to převážně hodnotového, tj. ekonomického řízení, i když technické přístupy, jako je hledání nových technických řešení výrobků a jejich nové výrobní technologie včetně nových materiálů, jsou také předmětem jeho zájmu, pokud ovšem přinesou ekonomický efekt.“ [9]

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“ [7]

„Controlling je projekt, který slouží k udržení žádoucího stavu (zisku, výnosu, produktivity, atd.) v hospodářství, který v pravidelných odstupech srovnáváme s dosaženým skutečným stavem, abychom poznali, zda jsou nutné v oblasti řízení zásahy, jimiž lze žádoucí stav udržet, resp. dosáhnout.“ [7]

Z výše uvedených definic různých autorů je jasné, že controlling není ani kontrola, ani revize! Je to v širokém smyslu určitá filosofie systematického řízení podle cílů, orientovaného na budoucnost, na dosažení podnikatelských záměrů (zejména na dosažení zisku) a na zajištění dlouhodobé budoucí existence podniku. Toto zajištění existence může podnik dosahovat, když je schopen problémy určité skupiny cílů řešit lépe než konkurence. Řízení je ovšem širší činnost než kontrolování – to je součást řízení. [6]

1.1 Podstata controllingu

Vedení podniku musí soustavně řešit dvě zásadní otázky:

- Jak může podnik spolehlivě předvídat změny ve svém okolí a pružně na ně reagovat (problém přizpůsobení)?
- Jaké jsou možnosti, aby se činnost podniku utvářela cílově orientovaně a přehledně (problém koordinace)?

Jen když se vedení podniku těmito otázkami skutečně systematicky a stále zabývá, může úspěšně vnímat svou stále obtížnější hlavní úlohu – zajištění budoucnosti podniku. K tomu je však nutné používat nástroje řízení, které jsou v praxi k dispozici a nespoléhat se na podnikatelskou intuici a improvizaci schopnosti (talent).

Jádrem controllingu je na budoucnost orientované systematické řízení podle cílů, porovnávání plánovaného stavu se skutečností, analytická práce zaměřená na diagnózu tendencí a budoucích výsledků a na hledání možností, jak je žádoucím způsobem ovlivnit.

Controlling vyžaduje od vrcholového vedení podniku jednoznačnou formulaci konkrétních, měřitelných, na termíny vázaných celopodnikových cílů, stanovení cílů hlavních a cílů vedlejších, stanovení priorit cílů. [6]

Controlling má mimo jiné:

- Inspirovat vedení k odkrývání nových možností přinášejících ekonomický efekt,
- propočítávat a hodnotit efekty podnikatelských aktivit a rozhodnutí,
- odkrývat budoucí rizika,
- programovat a plánovat vývoj podniku ve svodných i analytických ukazatelích,
- hodnotit, jak se programované a plánované cíle a aktivity plní,
- upozorňovat na hrozící a reálné odchylky od žádoucího vývoje. [6]

1.2 Úkoly controllingu

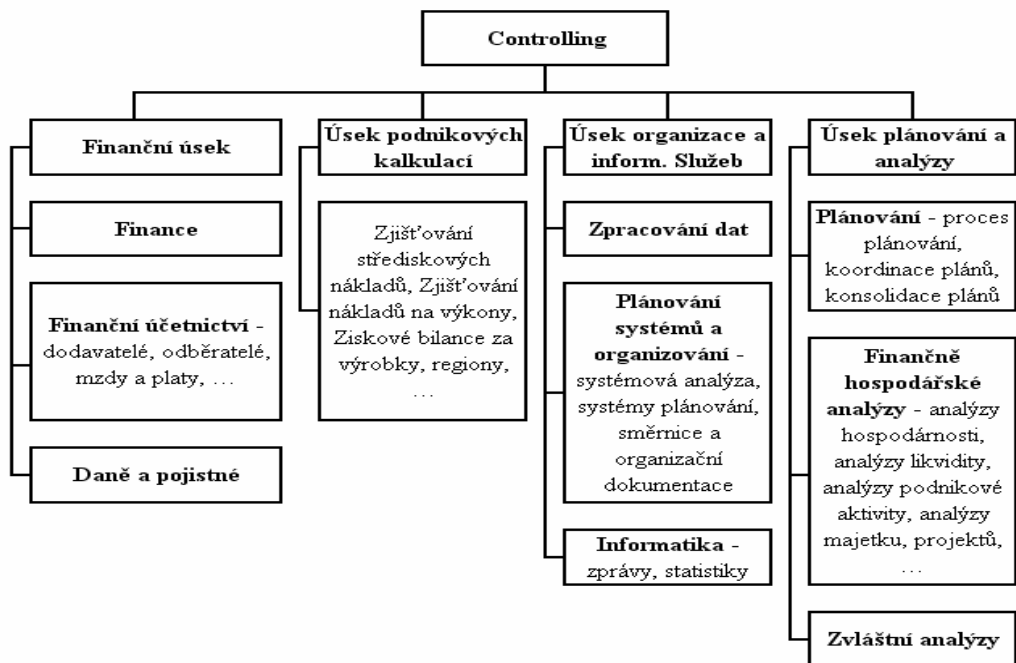
Výchozím momentem utváření každé organizační struktury je jasná definice úloh, které mají být v organizaci vykonávány. Nejinak je tomu i při vytváření controllingového útvaru. V relaci se zvoleným pojetím controllingu je třeba definovat takové úlohy či soubory úloh, které by umožnily co nejlepší realizaci controllingových funkcí v rámci konkrétních podmínek (stávající organizační struktura, řídicí styl, apod.). [3]

Pochopení a uskutečňování úkolů controllingu umožňuje vedení podniku, aby se podnik pomocí plánování a kontroly cíleně přizpůsoboval změnám okolního světa a plnil dispozičně koordinované úkoly podnikového řízení.

Americký Svaz Controllerů „Financial Executives Institute“ (FEI) zformuloval v roce 1962 pro controlling následující katalog úkolů:

- **Plánování** – vytvoření plánovacího systému podniku, koordinace a provádění plánovacích prací, přispívání k optimální strategii podniku, sestavení, koordinace a administrativní zajištění podnikových plánů, působení na zkvalitnění rozpočtů a kalkulací, působení na intenzivní finančně ekonomickou motivaci vnitropodnikových jednotek,
- **výkaznictví a interpretace** – nákladové účetnictví a kalkulace, manažerské účetnictví, finanční účetnictví jako informační základna rozborů, sestavení výkazů, srovnání plánu a skutečnosti, analýza včetně příčin odchylek, interpretace průběhu činnosti, závěry týkající se podniku, výrobků a vnitropodnikových jednotek,
- **hodnocení a poradenství** – poradenství pro manažery ve všech otázkách plánování, řízení, kontroly, vyhodnocování finančních a ekonomických důsledků důležitých rozhodnutí, zejména investičních, inovačních, diversifikačních, restrukturalizačních atd.,
- **daňové záležitosti** – sledování všech daňových záležitostí jako je daňové plánování, kontrola daní, správa podnikových daní aj.,
- **výkaznictví pro státní účely** – kontrola a koordinace všech výkazů pro státní instituce,
- **ochrana majetku** – vnitřní kontrolní systém, revize a zajištění ochrany majetku vč. Pojištění,
- **národohospodářské výzkumy** – průběžná analýza vnějšího prostředí podniku. [6]

Některé části uvedených úkolů v každém podniku fungují, nejde však o controlling. O controllingu je možné mluvit až tehdy, má-li podnik ucelený a koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení k podpoře vedení, který zajišťuje plnění celého souboru uvedených úkolů. Přitom není důležité, zda je k tomu účelu zřízeno nějaké centrální místo nebo oddělení s označením „controlling“. Podstatné je, že jsou všechny nejdůležitější úkoly controllingu organizačně zakotveny, tak, jak můžeme vidět na následujícím obrázku (Obr.1) a provádějí se ve vzájemném souladu. [6]



Obr. 1 Organizační diagram controllingových úloh. [Zdroj: 3]

1.3 Controller

Dle Slovníku controllingu je funkce controllera definována následovně:

„Controlleři poskytují služby manažerům. Vytvářejí a aktualizují nástroje pro plánování a rozpočtování, analýzu odchylek a odhad očekávané skutečnosti. Controlleři zajišťují transparentnost nákladů a výsledků na všech stupních řízení, od firemní politiky přes strategii a operativní plánování až po každodenní činnosti. Odpovídají za to, že vytvořené systémy, které průběžně aktualizují, odpovídají požadavkům managementu a podporují tak řízení. Znamená to, že controlleři navrhují systémy především s ohledem na cíle, rozhodovací procesy a dělbu odpovědnosti.“ [5]

Jiná publikace hovoří o controllerovi jako pracovníkovi, který neurčuje celopodnikové cíle sám, určuje je vedení podniku. Controller pomáhá při jejich formulaci a podle možností také při jejich realizaci. Celopodnikové cíle jsou pro něj závazným předpisem, který se však může v případě nutnosti měnit. Úkolem controllera je přenést a koordinovat celopodnikové cíle ve formě dílčích cílů na různé úseky odpovědnosti podniku. [6]

Obecně lze říci, že hlavní náplní práce controllera je neustálé upevňování vědomí komplexních souvislostí, tj. nutnosti integrace celého podnikového řízení, neustálé soustavné zavádění myšlení, orientované na rentabilitu u všech pracovníků podniku na všech úrovních a konečně neustálé usilování o dosažení samostatnosti práce jednotlivých řídicích pracovníků podniku – samostatné plánování, samostatné kontroly a samostatné tvorby a realizace nápravných opatření. [8]

1.3.1 Pravomoc a odpovědnost controllera

Pravomoc controllera by měla být jak poradní, tak i rozhodovací a nařizovací. Jen pravomoc poradní k zavedení účinného controllingového systému nestačí.

Odpovědnost controllera vyplývá z jeho pracovní náplně a týká se odpovědnosti za splnění strategických a operativních úkolů. Obecně možno říci, že controller je především koordinátor a poradce. Jeho hlavní odpovědnost je tedy v oblasti koordinování a poskytování správných rad. Jeho základní odpovědnost, která vlastně stojí nade vším, je pověření hledat cesty k řešení vzniklých problémů, které brání plnění cílů podniku, stanovených za jeho aktivní spoluúčasti – je to tedy jeho odpovědnost navigátorská. Controller nemůže pracovat bez podpory ze strany vedení, které mu zajistí realizaci speciální zaváděcí strategie. [8]

Souhrnným pojmem pro veškeré činnosti controllerů je „controllershhip“.

Vize Mezinárodního sdružení pro controlling (IGC – International Group of Controlling) definuje následující úkoly controllera, z nichž vyplývá také jeho odpovědnost:

- Controlleri odpovídají za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů a strategie, a tím přispívají k vyšší ziskovosti,
- controlleri koordinují dílčí cíle a plány a organizují systémy výkaznictví, které jsou orientovány na budoucnost a pokrývají všechny části podniku,
- controlleri moderují controllingový proces, tak, aby každý nositel rozhodovacích kompetencí jednal v souladu se stanovenými cíli,

- controlleři zajišťují informace potřebné k manažerskému rozhodování,
- controlleři vytvářejí a aktualizují controllingové systémy,
- controlleři jsou interními poradci všech nositelů rozhodovacích kompetencí v otázkách týkajících se plánování, výkonnosti a účetnictví. [5]

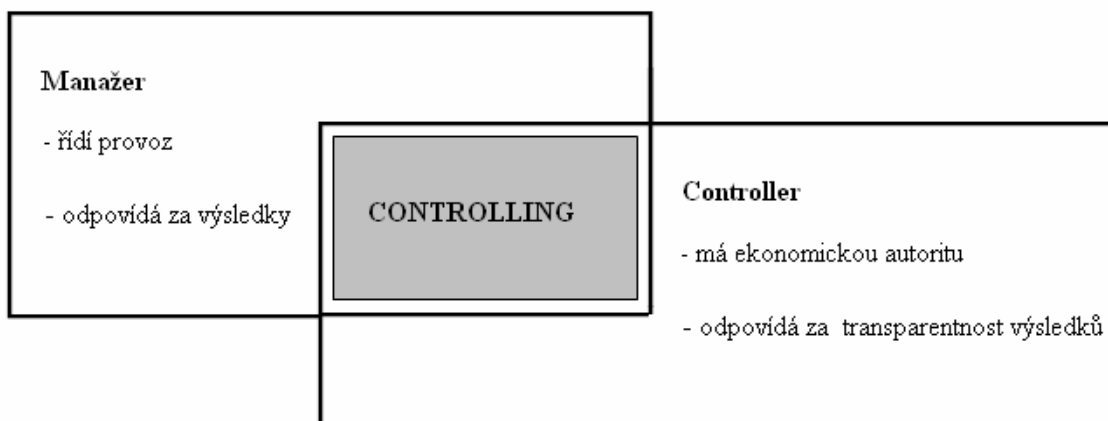
1.3.2 Controller versus manažer

Je třeba rozlišovat pojetí funkce „controlling“ a jejího nositele „controllera“. Vždy, když se hovoří o controllingu, míní se tím funkce controllingu, které provádějí controller a manažer společně. Když se explicitně uvádí controller, míní se úloha, kterou plní controller při výkonu controllingu na podporu manažerů.

Controller má tedy jako „spolupilot“ vybudovat pro vedení podnikovou „přístrojovou desku“, stále ji sledovat a o zjištěných hodnotách informovat vedení, aby se mohl uskutečnit „let řízený přístroji“ a aby podnik udržel svůj kurz. Controller je navigátorem manažera. Manažer rozhoduje, controller jeho rozhodnutí inspiruje, hodnotí, programuje, sleduje jejich plnění a dává doporučení. [1]

U všech úkolů má controller povinnost vůči manažerům, to znamená informovat je ihned a pravdivě o situaci, a to s dostatečným předstihem pro opatření, která by měl také navrhnout. Jako diagnostik musí být neustále zaměřen na budoucnost. Práce controllingu nespočívá ve shromažďování informací, ale v jejich analýze a využívání. Controller se napojuje na informační toky, z nichž některé vytváří či mění. Jeho práce není možná bez využívání vhodného systému účetnictví. [6]

I když je zřízeno místo controllera, není controlling věcí samotného controllera, nýbrž věcí každého manažera. Tuto souvislost znázorňuje obraz controllingu jako průniku množin, který pochází z nauky o množinách. Průnik množin je největší společný dělitel mezi manažery a controllery a vyjadřuje, že controlling patří jak do oblasti manažera, tak samozřejmě také do oblasti controllera (Obr. 2). [1]



Obr. 2 Controlling jako průnik funkcí controllera a manažera. [Zdroj: 5]

Pro zavedení controllingu v podniku nemá význam velikost podniku. Controlling může být velkou pomocí v malých, středních i velkých podnicích. Controlling sám problémy podniku neřeší, vede k tomu, že problémy jsou přehlednější, umožňuje snáze dosahovat celopodnikových cílů. [6]

1.3.3 Začlenění controllera do organizační struktury podniku

Ideální řešení pro začlenění controllera do organizační struktury podniku neexistuje. Vyvinuly se však určité tendence pro začlenění controllera do organizační struktury podniku. Controller by neměl být členem podnikového vedení. Měl by být přímo podřízený nejvyšší řídicí úrovni, aby se mohl lépe prosazovat.

V malých, ale i ve větších podnicích může být controlling zajišťován jednotlivcem nebo několika jednotlivci, kteří však musí mít pro tuto činnost výrazné dispozice. Důležitá je pro ně schopnost analytického a syntetického myšlení, vysoká iniciativnost a schopnost komunikace se specialisty a manažery různě profesně orientovanými.

Ve velkém podniku controllingový útvar může zahrnovat například: podnikové plánování, účetnictví, revizi, informační management a zpracování dat, controllingové služby pro jednotlivé složky podniku. Controllingový útvar vykonává s příslušnými kompetencemi definovaný soubor controllingových úkolů. [6]

Controllingový útvar je zpravidla vybaven souborem kompetencí směřujících jak dovnitř, tak vně útvaru. Kompetence orientované dovnitř controllingového útvaru se týkají řízení útvaru, zahrnující např. rozhodovací, příkazovací, prováděcí a dispoziční kompetence.

Kompetence orientované vně tohoto útvaru by měly být následující:

- **Integrační kompetence** – controllingový útvar by měl mít oprávnění k regulování vnitropodnikových vztahů a k účasti na tvorbě cílů,
- **koordinační kompetence** – představují oprávnění zavádět a koordinovat opatření k dosažení podnikových cílů, včetně oprávnění spolurozhodovat o věcných a finančních zdrojích,
- **informační kompetence** – tato kompetence představuje nejen právo na informace, ale i právo na určování jejich formy a obsahu,
- **poradenské kompetence** – oprávnění k poradenství při aplikaci nástrojů, metod a technik controllingu a při utváření plánovacího a kontrolního procesu.

V metodických, systémových a finančně hospodářských otázkách může být controllingový útvar vybaven vůči ostatním útvarům i rozhodovacími a nařizovacími kompetencemi. Controllingový útvar podniku může mít formu štábního nebo liniového útvaru. Mezi výhody štábní formy patří odlehčení útvaru od prováděcích činností a vyšší neutralita útvaru, negativně může působit případné napětí mezi štábním útvarem a manažery liniových útvarů, které může ohrožovat účinnost controllingových funkcí. U liniové formy se projevují vyšší kompetence controllingových funkcí, nevýhodou může být převážná orientace na operativní záležitosti. Praktické řešení organizačního uspořádání controllingového útvaru má v různých podmínkách různé formy řešení.

V controllingu není možné formálně přenášet úspěšné zkušenosti jednoho podniku do jiného podniku. Vždy je třeba uvážit specifické zvláštnosti daného podniku. [6]

1.4 Cíle controllingu

K nejpodstatnějším cílům controllingu patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti. K dosažení těchto cílů musí být systematicky nasazeny operativní nástroje.

Operativní a strategické cíle:

- Zlepšení rentability,
- zajištění likvidity,
- zvýšení hospodárnosti.

K rychlejšímu dosažení společně stanovených cílů by vedení podniku a řídicí pracovníci měli častěji provádět operativní analýzy a efektivněji nasazovat operativní nástroje. Proto je nutné zavádět a používat v podniku další nástroje řízení. Obsah každého systému controllingu spočívá v orientaci na cíl, budoucnost, úzké profily, trh a zákazníka. Stanovení cílů je základem controllingového řízení podniku. [8]

1.4.1 Účel cílů

Účel cílů controllingu je zejména následující:

- Udávají směr vývoje podniku a cílové hodnoty,
- jsou základem pro plánování,
- jsou zdrojem pro motivaci pracovníků,
- jsou východiskem pro kontrolní a vyhodnocovací systém (tj. jak byly cíle splněny).

1.4.2 Druhy cílů

Dle výkladového slovníku názvosloví, metod a nástrojů používaných v controllingu jsou rozlišovány následující druhy controllingových cílů:

- **Podle úrovně** – strategické, taktické, operativní,
- **podle oblastí** – podnik by měl sledovat plnění cílů zejména v těchto oblastech – pozice na trhu, inovační aktivita, produktivita, rentabilita, zajištěnost zdrojů, fungování managementu, výkonnost pracovníků a názor veřejnosti na podnik,
- **podle obsahu** – technické, ekonomické, odbytové. Technika i odbyt musí zajistit ekonomické přežití. [8]

Jiná literatura rozčleňuje podnikové cíle takto:

- **Bezprostřední cíle controllingu** – zajištění schopnosti anticipace a adaptace, zajištění schopnosti reakce, zajištění schopnosti koordinace,
- **zprostředkované cíle controllingu** – management v procesu řízení v první řadě koordinuje představy a požadavky cílů koaličních účastníků.

1.5 Reporting

Výkaznictví neboli reporting slouží k písemné, popř. podle možností a potřeb i ústní informaci, do jaké míry dosáhly jednotlivé vykazující jednotky svých cílů, v čem a z jakých nejdůležitějších důvodů se od nich odchýlily a jaká protiopatření řídicí pracovníci přijmou k odstranění negativních odchylek. Controllingově zaměřené výkaznictví tak vždy vychází z plánu, který převádí podnikové cíle na číselné hodnoty.

Nejdůležitějším typem srovnávání je srovnání plánované a skutečné hodnoty daného ukazatele, resp. srovnání skutečné hodnoty s přepočteným plánem. Smyslem výkaznictví není nalézt viníky odchylek a vyčíst jim jejich chyby, nýbrž podnítit úvahy o tom, co a jak lze zlepšit. [5]

Hlavním úkolem reportingu je zejména vytváření relativně komplexních systémů ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat vývoj podniku jednak jako celku a jednak jeho jednotlivých částí.

Na základě toho, zda jsou poskytované zprávy pravidelné, či nikoli se reporting dělí na:

- **Standardní** – zprávy jsou vyhodnocované v pravidelných intervalech, mají předem stanovenou strukturu, obvyklé časové období je jeden měsíc, čtvrtletí, rok nebo jiné,
- **mimořádný** – zprávy jsou vytvářeny na požádání, mohou být mimořádné buď z hlediska termínu nebo z hlediska obsahu. [2]

1.6 Zpráva controllera

Rutinní controllingová zpráva, která se v podnicích objevuje při měsíčním srovnání plánu a skutečnosti, má obsahovat stejné části, které jsou základem ročního plánu a podle hierarchie výkazů jsou k dispozici jednotlivým útvarům podniku.

Jedná se zejména o tyto části:

- Tržby podle sortimentu, odbytových cest, zákazníků,
- plán nákladů s variabilními a fixními náklady,
- plán hospodářského výsledku,
- finanční plán,
- stav investic,

- personální stav a personální náklady,
- plán likvidity,
- finanční ukazatele (ukazatele finanční analýzy). [6]

Zpráva controllera musí také obsahovat podrobný komentář k jednotlivým údajům, jenž je její nezbytnou součástí.

1.7 Časové rozdělení controllingu

Controlling lze dělit z různých hledisek, z hlediska času můžeme controlling rozdělit následovně.

- **Strategický controlling** – zaměřen na dlouhodobé cíle firmy, které mají zabezpečit její existenci,
- **Operativní controlling** – orientuje se na současnost, budoucnost je dána plánovacím horizontem, ohraničeným střednědobými a krátkodobými výsledky. Cílem je řídit hospodářský výsledek firmy. [10]

2 OPERATIVNÍ A STRATEGICKÝ CONTROLLING

2.1 Operativní controlling

Zatímco účetnictví je zaměřeno na minulost, operativní controlling pomáhá zaměřit se na budoucnost a v rámci jednoho roku včas řídit nápravná opatření, pokud se podnik odchýlí od určeného kurzu (od plánu). Operativní controlling je především základem krátkodobého řízení zisku v podniku. Poskytuje nástroje řízení, které:

- Činí přehlednou hospodářskou komplexnost podniku,
- včas poskytují informace k možným nápravným opatřením,
- zaručují, že podnik je řízen z celostního hlediska,
- se snaží o to, aby rovnováha mezi tržbami, náklady a ziskem na jedné straně a finanční stabilitou podniku na straně druhé, byla dosahována na základě strategického zajišťování budoucnosti,
- orientací na budoucnost pomáhají řešit úzká místa a problémy podnikání. [6]

2.2 Strategický controlling

Velkým nedostatkem operativního controllingu je koncentrace všech činností a opatření období do jednoho roku. Dnešním světovým požadavkům adekvátní nástroj řízení musí zajišťovat, že dnes budou přijata opatření, která jsou způsobilá přispívat k zajištění dlouhodobé existence podniku. Pro tyto úkoly nestačí operativní controlling, protože omezení na jednoleté období blokuje opatření k zajištění dlouhodobé existence a operativní controlling pracemi s náklady a výnosy nemůže zahrnout veličiny, které nejsou kvantitativně vyjádřitelné, ale určují budoucí výnosovou sílu.

Strategický controlling má za úkol starat se o to, aby dnes byla přijata opatření, která přispívají k zajištění budoucí existence. To znamená, že jsou dnes systematicky poznávány budoucí šance a rizika, je jich dbáno, a tím jsou vytvářeny předpoklady úspěchu pro budoucnost. Tyto předpoklady úspěchu mají rozhodující význam pro zisk podniku, protože s velkou pravděpodobností zaručují budoucí pozitivní operativní výsledky. Strategický controlling má za úkol vytvářet předpoklady pro budoucí operativní výsledky a připravit pole k dosažení budoucích výsledků. [6]

2.3 Rozdíly mezi operativním a strategickým controllinem

Mezi podstatné rozdíly operativního a strategického controllingu jsou řazeny zejména tyto:

- **Časový horizont** – na rozdíl od operativního controllingu, který má omezení časového horizontu na současné plánovací období, strategický controlling pracuje bez omezení časového horizontu,
- **veličiny** – v operativním controllingu se pracuje především s veličinami „náklady“ a „výnosy“, strategický controlling pracuje zásadně se všemi veličinami, které mají význam pro budoucí vývoj podniku,
- **okolí** – zatímco operativní controlling historicky pracuje introvertně a teprve prostřednictvím výpočtů „příspěvku na krytí fixních nákladů a tvorbu zisku“ získal extrovertní nástroj představující přechod ke strategickému controllingu, strategický controlling je především zaměřen na okolí podniku, to znamená, že při strategickém controllingu berou v úvahu všechny relevantní faktory okolí podniku, ovlivňující budoucí situaci podniku, těžištěm je zde relevantní konkurence, zdroje, atd.,
- **tlak termínů** – zatímco operativní controlling pracuje stále pod tlakem termínů, ve strategickém controllingu neexistuje tlak na přijímání rozhodnutí, v každé rozhodovací situaci je možné operativními rozhodnutími se vyhnout strategicky nutným změnám myšlení,
- **styl řízení** – operativní plánování se provádí pomocí síťového plánování, každá funkční oblast předkládá v určitém termínu svoje dílčí plány, které po různých krocích odsouhlasení vedou k integrovanému celkovému plánu, strategické plánování zdůrazňuje, že na klauzurním zasedání týmu se projednávají všechny funkční oblasti a vyhodnocují se šance a rizika z různých hledisek,
- **stanovení cíle** – na rozdíl od operativního controllingu jde u strategického controllingu o výsledek správného strategického jednání, stanovení strategického cíle podniku znamená zajištění existence, což je možné jen tehdy, když je podnik schopen řešit určité problémy lépe, než konkurence. [6]

3 FINANČNÍ CONTROLLING A JEHO NÁSTROJE

Nejdůležitějším předpokladem zajištění existence podniku je stálá platební schopnost, tj. schopnost podniku v každém okamžiku (každý den) uhradit splatné platební závazky. Podnik je platebně schopný, má-li v každém okamžiku více pohotových peněžních prostředků (peněžní hotovost, volné prostředky na účtu v bance, příp. krátkodobé obchodovatelné cenné papíry) než kolik je splatných závazků.

Všechna strategická a operativní opatření v podniku mají mimo cíl přispívat k dlouhodobému zajištění existence podniku po věcné stránce, také úkol přispívat k zajištění platební schopnosti podniku.

Controlling byl dříve zaměřen na faktory zisku a ztráty. Řízením nákladů a výnosů byl controlling dříve zaměřen především na hospodářský výsledek. Tento nedostatek vedl brzo k tomu, že se controlling začal zabývat také aktivy a pasivy, příjmy a výdaji, a na tom založenou platební schopností, likviditou, finanční rovnováhou, vedle výnosnosti (rentability) podniku.

Včasné objasnění finančních předností a nedostatků podniku (včetně opatření k odstranění slabých stránek), včasné prognózy finančních omezení, jasné stanovení zásad financování, preventivní opatření k zajištění platební schopnosti a finanční rovnováhy jsou hlavními úkoly finančního controllingu. [6]

Finanční controlling představuje subsystém podnikového controllingu, jehož cílem je zajišťování likvidity (finanční rovnováhy) podniku. Funkčnost finančního controllingu je dána podobně jako je tomu u celopodnikového controllingu, kvalitou používaných controllingových nástrojů, tzn. metod a technik, konzistencí plánovacích a kontrolních mechanismů a kvalitou informačních systémů. [3]

To však neznamená, že na úkoly finančního controllingu musí dbát nějaký útvar finančního controllingu. Tyto úkoly mohou být zajišťovány právě tak v útvaru finančního účetnictví nebo ve zvláštních útvarech finančního úseku. Rozhodující je, aby finanční controlling zahrnoval controllingově orientované určování cílů a řízení „úzkých míst“ podniku. Controllingové funkce (tj. plánování, informace, analýza/kontrola, „řízení k dodržování kurzu“) určují skupiny úkolů finančního controllingu při řízení finančního vývoje podniku. [6]

3.1 Úkoly finančního controllingu

V elementární rovině lze spatřovat funkce finančního controllingu ve třech základních sférách:

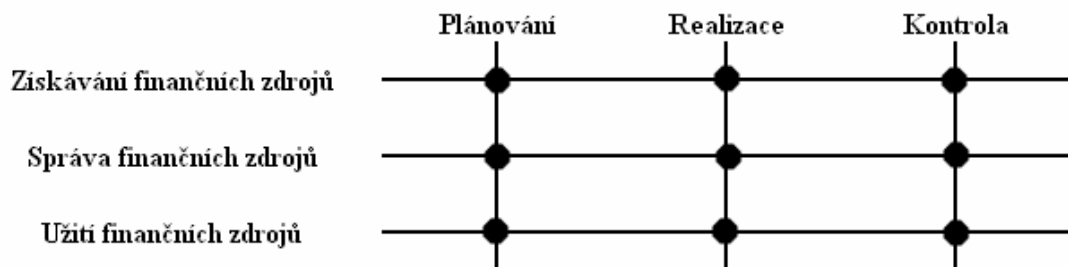
- Získávání finančních zdrojů,
- správa finančních zdrojů,
- užití finančních zdrojů.

Finanční zdroje získává podnik především od zákazníků a z kapitálového trhu. Část získaných zdrojů nenachází okamžité užití a je spravována v podobě rezerv likvidity; zbývající část zdrojů slouží k „zásobování“ úseků podniku finančními zdroji (na provoz a investice) a k obsluze dluhů (splátky), státu (daně) a akcionářů (dividendy).

Každá z výše uvedených funkcí finančního controllingu probíhá jednotlivými fázemi procesu řízení:

- **Fáze plánování** – obsahuje analytické činnosti, tvorbu prognóz finančních toků a hledání opatření k vyrovnání schodků či přebytků likvidity,
- **fáze realizace** – zahrnuje aktivity nutné pro realizaci plánu,
- **fáze kontroly** – obsahuje porovnání plánu a skutečnosti, identifikaci a analýzu odchylek a návrhy regulačních opatření.

Propojením základních sfér controllingu s jednotlivými fázemi řízení získáme devět souborů aktivit představující základní, velice globální pohled do struktury úloh finančního controllingu (Obr. 3). [3]



Obr. 3 Devět souborů aktivit finančního controllingu. [Zdroj: 3]

3.2 Controlling pracovního kapitálu

Jednou z hlavních funkcí finančního controllingu je řízení procesu využívání kapitálu. Úkol finančního controllingu spočívá v analýze, plánování a kontrole finančně hospodářských účinků jednotlivých směrů užití kapitálu. V oblasti krátkodobého užití, resp. krátkodobého investování kapitálu je controllingový proces zaměřen na kapitál vázaný v položkách oběžného majetku podniku. Tento kapitál je pracovním kapitálem (working capital), tedy kapitálem, který pracuje, obíhá či cirkuluje zásobovacím, výrobním a odbytovým procesem podniku.

Výše a struktura pracovního kapitálu podniku je výslednicí řady faktorů určených vnitřními a vnějšími podmínkami podnikového dění. Za rozhodující lze považovat především objem prodeje, výrobní program, technologii a časové uspořádání výroby, zásobovací a prodejní politiku podniku, přístup podniku k rizikům, ceny výrobních faktorů a výrobků, sezónnost a cykly výroby.

Vyšší objemy pracovního kapitálu mohou činit život podniku pohodlnějším, avšak zároveň mohou představovat dosti drahý a mnohdy zbytečný luxus. Obzvláště v situaci vysokých nákladů na kapitál a nízkých ziskových marží nutno pečlivě zvážit a analyzovat pozitivní a negativní účinky spojené s určitou úrovní pracovního kapitálu. Je třeba si uvědomit, že nízké objemy pracovního kapitálu vedou sice na jedné straně k úsporám, avšak na druhé straně zvyšují nároky na jeho řízení, vedou k vyšší zranitelnosti a nižší pružnosti podniku. Je tedy nutno hledat odpověď na otázku:

„Jak najít určitou hladinu zásob, pohledávek a finančního majetku, kterou lze považovat za optimální z hlediska zisku, rizika jeho dosažení a jiných hodnotících faktorů.“

Hledání odpovědi není snadné, neboť každý posun v úrovni pracovního kapitálu působí nejen na zisk, ale také ovlivňuje i cash-flow a míru rizika podnikových aktivit. Podnikové rozhodovací procesy v oblasti pracovního kapitálu probíhají spíše intuitivně převážně bez analýzy těchto účinků. [3]

Controlling pracovního kapitálu dále členíme na:

- Controlling pohledávek,
- controlling zásob.

3.2.1 Controlling pohledávek

Controlling pohledávek představuje aktivitu zaměřenou zejména na:

- Evidenci a kontrolu objemu pohledávek,
- „produkčnost pohledávek (vztah pohledávek k objemu prodeje),
- lhůty splatnosti pohledávek.

V praxi se celkem běžně monitorují pohledávky pomocí ukazatelů obrátky a doby obratu pohledávek. Jedná se o jednoduché a snadno pochopitelné míry, které snad právě proto mohou být za určitých podmínek zavádějí.

Obrátka pohledávek je ukazatel měřící počet obrátek pohledávek během uvažovaného období. Dává do poměru výkony podniku ve sledovaném období a vázanost kapitálu z těchto pohledávek.

Doba obratu pohledávek indikuje průměrný počet dní, které uplynou mezi vystavením faktury a jejím uhrazením.

Při pozitivním vývoji ukazatelů se zlepšuje poměr mezi prodeji a pohledávkami, z čehož se usuzuje na vyšší rychlost úhrad prodeje.

Další mírou, kterou lze monitorovat a kontrolovat vývoj vázanosti kapitálu v pohledávkách je „**stáří pohledávek**“. Přehled o věkové struktuře pohledávek se sestavuje tak, že se pohledávky k danému datu uspořádají podle data fakturace do tříd vyjadřujících intervaly jejich stáří. Mohou se vytvářet třídy po měsících, kvartálech apod. [3]

Bezpečnostní pravidla controllingu pohledávek:

„koruna obdržená dnes má větší hodnotu, než koruna obdržená zítra“

„bezpečná koruna má vyšší hodnotu, než riziková koruna“

3.2.2 Controlling zásob

Problematika týkající se řízení zásob je relativně složitá, neboť přímo či nepřímo ovlivňuje více podnikových funkcí.

Zatímco úsek odbytu prosazuje obvykle vyšší pohotovostní zásoby pro potřeby flexibilní prodejní politiky, finanční úsek se snaží prosadit co nejnižší zásoby, aby minimalizoval vázanost pracovního kapitálu v zásobách. [3]

Pozitivní efekty držby zásob:

- Možnost snížit nákupní ceny materiálu využíváním množstevních slev,
- možnost snížit náklady vyvolané objednáváním a přijímáním nakupovaného materiálu,
- možnost snížit rizika pomocí držby pojistných zásob,
- možnost absorbovat nesoulad v objemu aktivit jednotlivých na sebe navazujících fází obrátového procesu podniku,
- možnost dosažení rovnoměrnějšího využití kapacit,
- možnost spekulace na růst hodnoty zásob v čase, pokud náklady na skladování nepřevýší očekávaný efekt. [3]

Negativní efekty (náklady)držby zásob:

- Náklady držby zásob – skladovací náklady, nájemné, mzdy obsluhujícího personálu, odpisy, pojistné budov, topení, poškození a ztráty,
- náklady na pořízení zásob – transport, pojistné, pořizovací cena,
- náklady z nedostatku zásob – ztráta zakázky eventuelně zákazníků, náklady v důsledku zpoždění dodávky,
- náklady na objednání a přijímání zásob – poštovné, fakturace, přejímka, testování,
- náklady kapitálu – v zásobách jsou vázány finanční zdroje, které mohou být nákladné, nemusí jít o případ finančních úvěrů, kdy je nákladovost dána tržní úrokovou mírou, ani vlastní zdroje nejsou zadarmo – podnik přichází zejména o ušlé příležitosti, jichž by mohl dosáhnout alternativním využitím zdrojů,
- náklady vzniklé poklesem hodnoty zásob – poklesem nákupních cen např. v důsledku morálního zastarání. [3]

V rámci controllingu zásob je nezbytné řešit především tyto dvě základní otázky:

- **KDY** objednat či vyrobit danou položku?
- **KOLIK** objednat či vyrobit těchto položek?

Monitoring zásob v praxi probíhá na základě ukazatelů obrátky a doby obratu obdobně jako u již zmíněných pohledávek.

Obrátka zásob je ukazatelem, který měří rychlost transformace zásob do prodejů. Nízká hodnota obrátky indikuje vyšší zásoby a vyšší náklady držby zásob, vysoká hodnota obrátky je výsledkem nízké hladiny zásob, což je pozitivní, ale jen v případě, nejsou-li ohroženy prodeje a výroba.

Přestože ukazatel obrátky zásob nepatří mezi ukazatele likvidity, může jeho vývoj indikovat problémy v likviditě – při poklesu obrátky defacto klesá „likvidita“ zásob, což zpravidla vede ke zvýšení napjatosti v likviditě.

Doba obratu zásob je poměrem průměrných zásob a denních nákladů na prodané výrobky. Zpravidla je vykazována ve dnech.

Využití doby obratu či obrátky zásob není jen v kontrole, ale také v oblasti plánování. [3]

3.3 Controlling průběžné likvidity

Základním předpokladem pro zachování likvidity podniku je vybilancovanost příjmů a výdajů v krátkodobém i dlouhodobém časovém horizontu, což se v podnikové praxi prosazuje převážně pomocí finančních plánů a jejich kontroly.

Vybilancovaný finanční plán je předpokladem zachování průběžné, tedy každodenní likvidity, nikoli jejím garantem. V budoucnosti může nastat neplánovaný deficit likvidity, např. v důsledku odchýleného vývoje skutečného cash-flow oproti plánovanému. [3]

K tomu, aby bylo možno řídit podnik ohledně likvidity během obchodního roku, zpravidla nestačí přehled cash-flow, který poskytne změny likvidity v daném časovém období. Očekávané platební toky jsou, vycházejí ze stavu likvidity k počátku období, katalogizovány podle svého původu a aktualizovány pro jednotlivé dny, týdny nebo měsíce. Doporučuje se odstupňovat časové řady, např. běžný měsíc po dnech, šest poté následujících měsíců po jednotlivých týdnech a až do konce období po měsících (rolující finanční plánování). [1]

Peníze, které chybějí, brzdí podnikové záměry, či snižují kredit podniku se všemi z toho vyplývajícími negativními důsledky. Peníze, které přebývají, přinášejí ztráty ušlých příležitostí. Tyto jevy jsou mnohdy důsledkem fatálního přístupu podniků k řízení likvidity. Podniky nevěnují vždy odpovídající pozornost stavům disponibilních peněžních prostředků a jejich vývoji v nejbližší budoucnosti.

Zájem o řízení průběžné likvidity je v podniku určován především postojem podniku ke své vlastní platební schopnosti či neschopnosti, intenzitou peněžních toků mezi podnikem a jeho okolím, úrokovými sazbami, sankčními postihy a v neposlední řadě také kvalitou informací o stavech a tocích podnikových peněžních prostředků. [3]

Podmínku každodenní likvidity můžeme formulovat následujícím způsobem:

Platební síla daného dne \geq výdaje splatné v daný den

Platební síla podniku v určitý den představuje peněžní prostředky, které jsou též den volné k provádění úhrad splatných závazků. Tyto prostředky mohou být označeny jako disponibilní. Tvoří je počáteční stav vkladů, nevyužitý úvěrový rámec a příjmy daného dne.

Podmínka každodenní likvidity musí být splněna nejen za podnik jako celek, ale rovněž také pro jeho jednotlivá bankovní konta. Ohrožení likvidity nastává jen za situace, kdy podnik jako celek není schopen dostát svých finančních závazků, nikoli tedy v případě, kdy má např. na jednom účtu přebytky a na druhém schodky.

Pokud není uvedená podmínka splněna, nebo přebytek platební síly nad splatnými výdaji je neefektivně vysoký, je nutné provádět dispozice (přesuny) peněžních prostředků. Běžnými formami peněžních dispozic jsou např. odklady úhrad závazků, eskontování či postoupení směnky, vyrovnání schodku a přebytku mezi bankovními konty podniku, rozpouštění rezerv likvidity, atd.

Vyrovnávání likvidity daného dne by nemělo ztrácet racionalitu. Neměly by se především přehlížet vlivy na rentabilitu a na likviditu v bezprostřední, popř. vzdálenější budoucnosti.

Hlavní zásady pro řízení průběžné likvidity lze shrnout do těchto bodů:

- Vyhnout se prodlení v úhradách závazků,
- optimálně využívat úvěrové limity,
- zabránit překročení úvěrových rámců,
- zabránit ztrátám z nečinnosti peněžních prostředků,
- regulovat rychlost rotace peněžních prostředků,
- zajišťovat dostupnost flexibilních krátkodobých zdrojů,
- budovat informační systémy podporující peněžní dispozici. [3]

3.4 Controlling krátkodobých přebytků a schodků likvidity

Toky peněžních prostředků představují různou intenzitu, což způsobuje v časovém vývoji proměnlivou velikost salda likvidity. Tato salda mohou mít v určitých časových úsecích pozitivní či negativní charakter. Obě situace představují rozhodovací problém, pro jehož intenzivní řešení je zcela zásadní spolehlivá prognóza cash-flow. Na základě přehledu o budoucím vývoji salda likvidity může finanční management podniku hledat v rámci možných alternativ taková řešení, která budou směřovat jak k optimálnímu zhodnocení přebytků likvidity, tak i k optimálnímu zajištění zdrojů ke krytí jejích schodků. [3]

3.4.1 Controlling krátkodobých přebytků likvidity

Výskyt přebytků likvidity je z finančního hlediska pozitivní. Může však negativně ovlivňovat ziskovost podniku. Pokud jsou peněžní prostředky nečinné, vznikají ztráty. Těmto ztrátám lze předcházet hledáním vhodných forem zhodnocování peněžních prostředků. Vhodnost daných prostředků závisí vždy na konkrétní situaci toho či onoho podniku.

Výskyt přebytků peněžních prostředků vyvolává otázku, co s nimi. Nabízí se následující způsoby řešení:

- Ponechat peněžní prostředky na běžném účtu,
- investovat peněžní přebytky do majetkových cenných papírů,
- investovat peněžní prostředky do dlužných cenných papírů,
- investovat, resp. vložit peněžní přebytky na termínovaný účet,
- ostatní využití, např. k podpoře prodeje, k dřívějším úhradám za nižší cenu atd.

Rozhodování o krátkodobých investicích peněžních prostředků vychází zejména ze stanovených cílů. Informační základnu pro tato rozhodnutí tvoří přednostně informace o budoucím vývoji peněžních toků a o parametrech podnikového okolí. [3]

3.4.2 Controlling krátkodobých finančních zdrojů

Jestliže dochází v důsledku nesynchronního vývoje příjmů a výdajů ke krátkodobým deficitům finančních zdrojů, pak lze v rámci finančního řízení reagovat těmito způsoby:

- Rozpustit rezervy likvidity,
- získat externí krátkodobé zdroje,
- urychlit příjmy, či zpozdit výdaje,

- hledat zdroje úpravou hospodářských plánů.

Hlavním specifikem, odlišujícím krátkodobé finanční zdroje od dlouhodobých je jejich flexibilita, tj. schopnost přizpůsobovat svůj objem dosahovaným schodkům, či přebytkům likvidity. Výhodou jsou také obvykle nižší náklady a snadnější, resp. rychlejší dostupnost. Oproti těmto výhodám stojí vyšší riziko insolventnosti.

Část krátkodobých finančních zdrojů získává podnik víceméně spontánně svou provozní činností, např. od dodavatelů, odběratelů apod. Potřeba krátkodobých finančních zdrojů nad rámec „spontánních zdrojů“ může mít podobu krátkodobých bankovních úvěrů, eskontních úvěrů, emitovaných krátkodobých dluhopisů a ostatních krátkodobých výpomocí.

Vytváření optimálního portfolia krátkodobých finančních zdrojů je ovlivňováno mnoha faktory kvantitativní i kvalitativní podoby. V čele se vyskytují zejména náklady úvěrů, dostupnost úvěrů, časový interval a velikost potřeby zdrojů.

Pro výběr povahy zdrojů, jejich objemů a termínů hraje podstatnou roli otázka nákladů spojených s jejich využíváním.

Dostupnost krátkodobých finančních zdrojů může být limitována např. zadlužeností podniku, neschopností poskytnout záruky, špatnými finančně hospodářskými výsledky podniku atd.

Zatímco náklady a dostupnost jsou faktory formované stranou nabídky, časový interval a velikost potřeby finančních zdrojů jsou utvářeny stranou poptávky. Chceme-li nějaké finanční zdroje, měli bychom vědět, kdy je budeme potřebovat, na jak dlouho a v jakém množství. Na tyto otázky pomáhá nalézt odpověď prognóza cash-flow. Má však charakter odhadu, proto i odpovědi týkající se objemových a časových parametrů poptávky mohou být jen rámcové.

Rozhodování o finančním krytí krátkodobé potřeby kapitálu představuje velmi častý praktický problém. Pokud se podniku nabízí jen jeden způsob finančního krytí, nebo pokud je jeden z více možných způsobů bezkonkurenčně nejlepší, je řešení problému triviální. V praxi je však mnohem častější situace, kdy může podnik vybírat z více konkurenčních alternativ, které mají proměnlivé pořadí. Nalezení optimálního „dávkování“ jednotlivých způsobů finančního krytí krátkodobé potřeby pak není vždy snadné.

Primárním cílem je zajistit finanční krytí za minimálních nákladů. Kritérium nákladů však nelze v tomto případě osamostatnit. Je nutno brát v potaz také rizika spojená se změnou předpokládaných podmínek, které představují pro podnik potenciální ohrožení (sankční postihy, vypovězení smluv, ohrožení nezávislosti atd.). [3]

3.5 Finanční plánování

Plánování je myšlenkové předvídání možného budoucího vývoje, výběr žádoucího cílového stavu a vymezení příslušných opatření, potřebných pro dosažení cílového stavu. Prostřednictvím plánování by se měl podnik přizpůsobovat externím i interním změnám a rozhodovat se s přihlédnutím k jejich budoucím dopadům. [5]

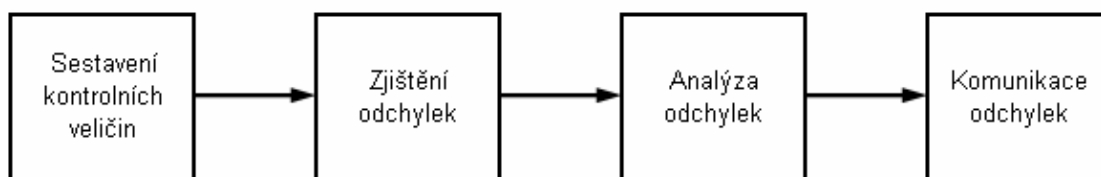
Výsledkem plánování je vytvoření odpovídajících plánů, které jsou „cestou“ pro dosažení cíle.

Finanční plánování má za úkol udržet likviditu a stabilitu podniku. V časovém horizontu nad jeden rok jde o optimalizaci poměru vlastního a cizího kapitálu s uvážením zamýšlených investic a v souladu s cíli odvozenými od podnikového poslání. Je tedy třeba posoudit, zda lze budoucí vývoj profinancovat při současném zachování platební schopnosti. K tomu je třeba plánovat, kolik finančních prostředků a kdy bude v plánovaných letech zapotřebí a odkud a kdy mají být tyto prostředky kryty. Vhodným nástrojem je zde např. plánový výkaz cash-flow (plánování strukturální a strategické likvidity).

V časovém horizontu do jednoho roku je nutné prostřednictvím vhodného předběžného výhledu zajistit udržení platební schopnosti v každém okamžiku. K tomu je potřeba na základě bilančních zůstatků a pohybů na účtu zisků a ztrát sestavit časový plán výdajů a příjmů. Nástroj, který se k tomu využívá je rozpočet likvidity neboli plán likvidity s odhadem očekávané skutečnosti (finanční controlling).

3.6 Finanční kontrola

Předpokladem finanční kontroly je jasné vymezení veličin, které se mají srovnávat, správné zachycení odchylek, analýza odchylek a komunikace odchylek určeným adresátům. Tyto předpoklady lze názorně zobrazit v následujícím schématu (Obr. 4). [3]



Obr. 4 Schéma hlavních prvků kontrolního procesu. [Zdroj: 3]

Forma a obsah prvků procesu kontroly jsou určovány hlavně cílovými záměry kontroly, formou, obsahem, rytmem a metodikou tvorby finančního plánu a úrovní podnikových informačních systémů.

Finanční kontrola probíhá ve třech základních krocích:

- Stanovení kontrolních veličin,
- zjištění odchylek,
- analýza odchylek.

3.6.1 Stanovení kontrolních veličin

Předmětem kontroly jsou v tomto případě veličiny příjmů a výdajů nebo veličiny změn stavů položek rozvahy. Kontrolní veličiny by měly být strukturovány tak, aby bylo možné porovnáním skutečných a plánovaných hodnot zhodnotit vývoj reálné podnikové likvidity a nalézt příčinné souvislosti tohoto vývoje. Vhodným příkladem uspořádání kontrolních veličin může být tzv. pyramidální strukturalizace, založená na postupném rozkladu souhrnné veličiny na vrcholu pyramidy do dílčích veličin nacházejících se na nižších úrovních pyramidy. [3]

3.6.2 Zjištění odchylek

Zdrojem dat o skutečných hodnotách kontrolních finančních veličin je účetní systém podniku. Odchytky skutečných hodnot od plánovaných se vyjadřují absolutně jako rozdíl skutečnosti a plánu nebo relativně jako procentní podíl absolutní odchytky z plánované hodnoty. Je třeba dbát zejména na to, aby znaménko u rozdílu mezi skutečností a plánem vyjadřovalo jednoznačně pozitivní či negativní jev. [3]

U příjmů a výdajů pak dostáváme následující pořadí veličin:

- | | | |
|--------------------------------------|---|-----------------|
| • Odchylka příjmů: skutečnost – plán | } | + pozitivní jev |
| • Odchylka výdajů: plán – skutečnost | | - negativní jev |

3.6.3 Analýza odchylek

Předpokladem zpětného působení kontroly na prováděcí a řídicí činnosti podniku je nalezení příčin vzniku odchylek mezi skutečnými a plánovanými veličinami. Předmětem analýzy příčin by však neměly být veškeré odchylky, ale pouze ty, které mají podstatný vliv na finanční stabilitu podniku.

Odchylky finančních toků mohou být způsobeny trvalým snížením či zvýšením finančních toků oproti plánu, nebo také časovým posunem realizace skutečného toku oproti plánovanému. Odchylky ve velikosti jsou v oblasti běžných příjmů a výdajů způsobeny hlavně cenovými výkyvy a změnami v objemu podnikových aktivit. Časové odchylky mohou být způsobeny změnami v časové realizaci zbožových nebo peněžních toků.

Příkladem ucelené analýzy příčin odchylek skutečných hodnot od plánovaných lze uvést kontrolu nákladů. V případě stálého sortimentu nákladů je možné identifikovat tři základní druhy dílčích odchylek, které mají ve vztahu k celkové odchylce vysvětlující charakter:

- Cenová odchylka – vzniká změnami cen výrobních faktorů,
- spotřební odchylka – vzniká změnami ve spotřebě výrobních faktorů,
- kapacitní odchylka – vzniká změnami ve využití kapacity. [3]

4 CONTROLLING VE ZDRAVOTNICTVÍ

Další novou rozsáhlou oblastí, ve které nastupuje controlling, je zdravotnictví. Zde působí zejména zdravotní pojišťovny, nemocnice, samostatní lékaři, pečovatelské služby a jiné subjekty se specifickými rysy, jako např. výrobní a obchodní podniky.

Zvláštní povaha „zboží“ produkovaného těmito aktéry – čili „zdraví“ – vedla k tomu, že toto hospodářské odvětví je ve velké míře regulováno zákony. Změny legislativních podmínek jsou důležitou hnací silou k rozšíření controllingu ve zdravotnictví.

Zákonem je regulováno nejen externí účetnictví (např. prostřednictvím závazné účetní osnovy), ale účetní řád nemocnic (KHBV) předepisuje zavedení kalkulace nákladů a určuje účetní osnovu jako minimální požadavek. Dále je k tomu předepsána kalkulace výkonů jako paralelní účetnictví ke kalkulaci nákladů.

Nemocnice v Německu byly konfrontovány s výzvou k uvedení jejich systému controllingu do souladu s novými systémy úhrad v závislosti na výkonech, které platí od roku 2003 a jsou známy pod zkratkou DRG (Diagnostic Related Groups).

Systém DRG rozděluje obrovské množství různých zdravotnických výkonů v nemocnicích podle podobnosti struktury nákladů do homogenních skupin. Tak dochází ke zprůhlednění nabídky výkonů jednotlivých nemocnic a zároveň je položen základ pro zavedení standardizovaného systému úhrad.

V Austrálii, kde byl systém DRG také zaveden, vznikl katalog, který zahrnuje 661 výkonů. Pro každou skupinu DRG je přitom stanoveno, jakou úhradu nemocnice dostane za poskytnutý výkon.

Pro aplikaci nových systémů úhrad je nezbytné provozně hospodářské plánování, řízení, kontrola poskytovaných služeb a zavedení kalkulace vyhovující různým požadavkům.

Ve specifických podmínkách nemocnice je kalkulace procesních nákladů vhodná k tomu, aby splnila požadavky plynoucí z DRG.

Dalšími úkoly controllingu při řízení nemocnice je provádění analýz spádových oblastí (trhu), vedoucích lékařů, diagnóz a jejich četnosti, vytížení lůžek v nemocnici a vypracování návrhů budoucích výkonů a budoucího obsazení. Controller je při stanovení hodnot plánu a tvorbě rozpočtu jednotlivých klinik moderátorem rozhovorů mezi šéflékaři a vedením nemocnice.

Pojem medicínský controlling se dříve týkal otázek spojených s vedením nemocnice a vyžadujících zvláštní medicínské znalosti, např. při kontrole číselného označení diagnóz a výkonů, vypracování medicínských postupů ošetření a provádění odpovídajících analýz odchylek. Medicínský controlling předpokládá úzkou spolupráci pracovníků s medicínským a ekonomickým vzděláním a současně poukazuje na to, že controlling nemůže být delegován pouze na jediné místo či osobu. [4]

5 FINANCOVÁNÍ VE ZDRAVOTNICTVÍ

5.1 Zákonné zdravotní pojištění

Právo na bezplatnou zdravotní péči o občany je v České republice stanoveno zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. Základní forma péče je financována ze zákonného pojištění prostřednictvím devíti zdravotních pojišťoven.

Zdravotně pojištěny jsou osoby, mající trvalý pobyt na území České republiky, nebo osoby bez trvalého pobytu, které jsou zaměstnanci zaměstnavatele se sídlem na území České republiky.

Zákonem je také dána povinnost být zdravotně pojištěn, zdravotní pojištění tedy musí odvádět každý zákonem stanovený plátce, kterým je:

- Pojištěnec, tj. zaměstnanec v pracovním poměru, osoba samostatně výdělečně činná, či osoba uvedená v § 5 zákona o veřejném zdravotním pojištění,
- zaměstnavatel,
- stát.

Zdravotní pojištění vzniká dnem narození (jde-li o osobu s trvalým pobytem na území České republiky) nebo dnem, kdy se osoba bez trvalého pobytu na území České republiky stala zaměstnancem anebo získáním trvalého pobytu na území České republiky.

Zánik zdravotního pojištění se vztahuje ke dni úmrtí pojištěnce, ukončení trvalého pobytu či ztrátu zaměstnání.

Ze zákonného zdravotního pojištění se hradí péče poskytnutá pojištěnci s cílem zachovat nebo zlepšit jeho zdravotní stav. Do zákonem stanoveného rozsahu péče patří:

- léčebná péče ambulantní a ústavní (včetně diagnostické péče, rehabilitace, péče o chronicky nemocné a péče o dárce tkání nebo orgánů související s jejich odběrem),
- pohotovostní a záchranná služba,
- preventivní péče,
- dispenzární péče,

- odběr tkání nebo orgánů určených k transplantaci a nezbytné nakládání s nimi,
- poskytování léčivých přípravků, prostředků zdravotnické techniky a stomatologických výrobků,
- lázeňská péče a péče v odborných dětských léčebnách a ozdravovnách,
- závodní preventivní péče,
- doprava nemocných a náhrada cestovních nákladů,
- doprava zemřelého dárce do místa odběru a z tohoto místa,
- doprava odebraných tkání a orgánů,
- posudková činnost,
- prohlídka zemřelého pojištěnce a pitva, včetně dopravy. [13]

5.2 Zdravotní pojišťovny

V současné době si každý pojištěnec může vybrat kteroukoli z devíti zdravotních pojišťoven. Podle zákona o veřejném zdravotním pojištění lze pojišťovnu měnit jednou za 12 měsíců, a to vždy jen k prvnímu dni kalendářního čtvrtletí. Novorozenec se automaticky stává pojištěncem té pojišťovny, u které je pojištěna jeho matka. Základním kritériem pro výběr zdravotní pojišťovny by měla být především dostupnost smluvní lékařské péče pojišťovny, neboť působnost některých pojišťoven je pouze regionálního charakteru a může se stát, že nejbližší zdravotnické zařízení nebude mít uzavřeny smlouvy se všemi zdravotními pojišťovnami. Dalším kritériem ovlivňujícím volbu pojišťovny je praktická využitelnost nabízených výhod. Každá pojišťovna vytváří tzv. fond prevence, z něhož jsou financovány zdravotní programy, v jejichž rámci mohou pojištěnci čerpat nejrůznější výhody. [13]

Pojištěnci mohou v České republice využívat služeb kterékoli ze zaměstnaneckých pojišťoven. Těch je v současnosti celkem 9 a jsou to:

- Česká národní zdravotní pojišťovna,
- Hutnická zaměstnanecká pojišťovna,
- Metal – Aliance pojišťovna,

- Oborová zdravotní pojišťovna,
- Revírní bratrská pokladna,
- Vojenská zdravotní pojišťovna,
- Všeobecná zdravotní pojišťovna,
- Zdravotní pojišťovna Škoda,
- Zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra.

5.3 Úhrady zdravotní péče

Zdravotní péče, poskytnutá ve zdravotnických zařízeních ústavní péče, s výjimkou zdravotní péče v odborných léčebných ústavech, léčebnách dlouhodobě nemocných a ve zdravotnických zařízeních vykazujících ošetřovací den podle seznamu výkonů, se hradí podle smluvního ujednání mezi zdravotní pojišťovnou a zdravotnickým zařízením podle § 2 odst. 1 zákona č. 532/2002 Sb.:

- Paušální sazbou,
- podle seznamu výkonů,
- na návrh zařízení dohodnutým způsobem úhrady kombinovaným s platbou za diagnózu.

Výše úhrady se sjedná ve smlouvě mezi zdravotní pojišťovnou a lůžkovým zařízením, přičemž výše úhrady při poskytování akutní lůžkové péče je stanovena s platbou za diagnózu a ostatní zdravotní péče bude hrazena paušální sazbou.

Jiný způsob úhrady, než je uvedeno výše, je možný, pokud celková výše úhrady bude vyšší než úhrada stanovená, nebo se zdravotnické zařízení a zdravotní pojišťovna na takovém způsobu úhrady dohodnou a tento způsob není v rozporu s právními předpisy upravujícími veřejné zdravotní pojištění. [12]

5.4 Nové poplatky ve zdravotnictví

To, o čem se tak dlouho diskutovalo, se 1.1.2008 stalo skutečností. Právě toto datum totiž přineslo do zdravotnictví změnu v podobě schválení reformních kroků, které se bezesporu dotkne jak občanů – pacientů, tak také lékařů a zdravotnických institucí.

Za změnu nejdůležitější je v rámci zdravotnictví považováno zavedení regulačních poplatků a doplatků. U lékařů, ve zdravotnických zařízeních a lékárnách jsme tak nuceni od počátku letošního roku tyto poplatky v daných případech uhradit.

Poplatky a doplatky se sčítají a započítávají se do ročního limitu, který je stanoven na maximálně 5000 korun na osobu za rok. Pojišťovna je povinna každé čtvrtletí tento limit kontrolovat a případný přeplatek pojištěnci vrátit. Ovšem ne všechno lze do tohoto limitu zahrnout. [11]

Do limitu se započítávají následující poplatky:

- 30 Kč za každou návštěvu lékaře, při které bylo provedeno klinické vyšetření – konkrétně se jedná o návštěvu praktického, zubního či ženského lékaře, popř. psychologa či logopeda nebo návštěvu u lékaře poskytujícího specializovanou ambulantní zdravotní péči, a to včetně ambulancí lůžkových zdravotnických zařízení,
- 30 Kč za každou návštěvu doma poskytnutou praktickým lékařem,
- 30 Kč za každý léčivý přípravek hrazený plně nebo částečně z veřejného zdravotního pojištění (na každém receptu mohou být předepsány maximálně 2 druhy léčivých přípravků, přičemž maximální množství jednoho druhu vydaného na jeden recept je 3 balení).

Nově se hradí, ale do limitu se nezapočítávají tyto poplatky:

- 60 Kč za každý ošetřovací den při pobytu v nemocnici, odborném léčebném ústavu, léčebně dlouhodobě nemocných či lázeňském zařízení,
- 90 Kč za poskytnutí pohotovostní služby v zařízeních lékařské služby první pomoci či ústavní péče.

Poplatky se neplatí, pokud se jedná o preventivní prohlídku provedenou praktickými lékaři, vyšetření a prohlídky prováděné v rámci opatření proti infekčním onemocněním či závodní preventivní péči. Stejně tak není zpoplatněn ani výdej léčivých přípravků, který není vázán na lékařský předpis, nebo není hrazen z veřejného zdravotního pojištění.

Placení poplatků jsou zproštěni pojištěnci umístění v dětském domově či nacházející se v ochranném léčení nařízením soudem a pojištěnci, kteří jsou příjemci pomoci v hmotné nouzi. Od placení je také osvobozen pojištěnec, který je povinen podrobit se léčbě při léčbě infekčního onemocnění, nařízené izolaci či karanténě.

Každý pacient, který zaplatí poplatek za návštěvu ordinace, lékařského zařízení, či lékárny, má nárok na vydání účtenky. V případě reklamace výše zaplacených poplatků a doplatků je nezbytné mít u sebe veškeré originály všech účtenek.[11]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ

Zdravotnické zařízení, se kterým budu pracovat v praktické části mé diplomové práce patří mezi dvanáct nemocnic přímo řízených Ministerstvem zdravotnictví České republiky a je zároveň největším zdravotnickým zařízením v kraji, kde působí.

V posledních letech byl v tomto zdravotnickém zařízení dokončen rozsáhlý projekt modernizace a dostavby. Nové prostory se špičkovým vybavením se staly výsledkem akce, v rámci které byl také v roce 2004 dostavěn chirurgický monoblok, jenž se stal páteří nemocnice. Moderní komplex výrazným způsobem zvýšil úroveň diagnostické a léčebné péče v chirurgických oborech, intenzivní medicíně a resuscitační péči o pacienty.

Tato nemocnice zajišťuje nemocným základní, specializovanou i vysoce specializovanou péči, má na 50 pracovišť, 1433 lůžek a přes 3000 zaměstnanců. Ročně se zde ošetří více než 500 000 pacientů.

6.1 Historie zdravotnického zařízení

V roce 1892 udělil císař František Josef I. a také Zemský sněm v Brně souhlas s výstavbou někdejších Zemských ústavů na Tabulovém vrchu, kde o dva roky později začal vyrůstat předchůdce dnešní nemocnice. Ústavy tehdy měly 212 lůžek, později byl počet zvýšen na 268. Přes primitivní, vesměs jen manuální technologii, byla nemocnice 19. srpna 1896 předána ředitelství do užívání. V nové nemocnici byla zřízena interna, oddělení chirurgie, oční oddělení, infekce, lékárna, sklad materiálu, byty lékařů, dům úředníků a domov řádových sester. Dále kuchyně, prádelna, strojovna s kotelnou a stáj. V roce 1899 se otevírala nová porodnice, v roce 1904 nový oční pavilon, v roce 1906 prosektura, o další dva roky později dermatovenerologie, laboratoře a druhý operační sál chirurgie. ORL bylo v budově oční kliniky zřízeno v roce 1925, po dalších pěti letech se otevřelo také dětské oddělení.

Další etapa výstavby nemocnice začala v roce 1950 vybudováním stomatologické kliniky. V dalším roce bylo otevřeno alergologické oddělení při II. interní klinice a v roce 1953 nová hospodářská budova. V šedesátých letech byly uvedeny do provozu tato oddělení a kliniky:

- 1956-1960 – adaptovaná gynekologicko-porodnická klinika,
- 1959 – samostatná neurochirurgie,

- 1961 – oddělení soudního lékařství,
- 1961 – nemocniční lékárna,
- 1962 – II. chirurgická klinika,
- 1964 – urologická klinika.

Dále byla v roce 1964 přestavěna III. interní klinika, v roce 1965 zprovozněno oddělení nukleární medicíny a nové ústřední biochemické laboratoře. V roce 1968 byla dokončena přestavba I. a II. interní kliniky a také rozšířeno transfúzní oddělení. V roce 1976 byla dokončena výstavba nové budovy dětské kliniky a přístavba operačních sálů I. chirurgie, urologie a prostor pro ARO. V roce 1977 byla otevřena III. stomatologická klinika, v roce 1979 onkologická klinika. V roce 1980 proběhla rekonstrukce I. a II. stomatologické kliniky. V roce 1981 byla zprovozněna nová kožní klinika, v roce 1982 alergologické oddělení a krevní banka. Od roku 1984 byla prováděna rekonstrukce ortopedické kliniky a o rok později byla dokončena LDN. Po roce 1989 se po zrušení krajů začalo jednat o akci modernizace a dostavby nemocnice. Šlo o výstavbu centrálního objektu operačních oborů – takzvaného chirurgického monobloku, s výstavbou 14 nových chirurgických sálů s nejmodernějším technologickým vybavením. Akce byla dokončena v roce 2004 a tato nemocnice se stala jednou z nejmodernějších a nejlépe vybavených nemocnic v České republice.

6.2 Současná podoba zdravotnického zařízení

V současné době toto zdravotnické zařízení představuje rozsáhlý komplex čítající na 50 pracovišť. Celkový počet 50ti pracovišť se člení na:

- 26 klinik,
- 6 ústavů,
- 15 oddělení,
- lékárnu,
- centrální operační sály,
- středisko závodní preventivní péče.

Ze zdravotnického hlediska je těchto 50 pracovišť rozčleněno také do tří základních oblastí, a to interních oborů, oborů komplementu a chirurgických oborů (PŘÍLOHA P3).

6.3 Organizační struktura zdravotnického zařízení

Popisované zdravotnické zařízení je vybrané zdravotnické, vzdělávací a výzkumné zařízení, které v rámci hlavní činnosti poskytuje:

- Lůžkovou a ambulantní zdravotní péči od základní po vysoce specializovanou,
- vzdělávání v pregraduálním a postgraduálním studiu posluchačů a absolventů fakult, praktické vyučování žáků středních a vyšších zdravotnických škol,
- zajišťování klinických hodnocení léčiv, ověřování zdravotnické techniky a plnění vědeckovýzkumných úkolů.

Kromě těchto hlavních činností provozuje hospodářskou činnost v rozsahu a za podmínek stanovených zřizovatelem.

Statutárním orgánem je ředitel, kterého jmenuje a odvolává ministr zdravotnictví.

Organizační struktura zdravotnického zařízení (PŘÍLOHA P1) je stávající organizační struktura tohoto zdravotnického zařízení.

6.4 Základní informace o zaměstnancích zdravotnického zařízení

Sledované zdravotnické zařízení je největší zaměstnavatel v kraji své působnosti. K poslednímu dni roku 2007 zaměstnávalo 3 407 zaměstnanců ve fyzických počtech. V následující tabulce (Tab.1) lze vidět průměrné přepočtené počty zaměstnanců za poslední tři uzavřené roky.

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2005-2007. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Roky	Průměrné přepočtené počty zaměstnanců	Meziroční index
2005	3 075,48	-
2006	3 130,37	1,02
2007	3 115,75	0,99

Podíl žen činil 78,7 %, tj. 2 680 zaměstnankyň a mužů 21,3 %, tj. 727 z celkového počtu zaměstnanců, jak lze vidět v následující tabulce (Tab.2). Tato tabulka také dává přehled o věkové struktuře zaměstnanců.

Tab. 2 Členění zaměstnanců podle věku a pohlaví k 31.12.2007. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Věk	Muži	Ženy	Celkem	% podíl
do 20 let	1	23	24	0,7
21-30 let	179	754	933	27,38
31-40 let	220	739	959	28,15
41-50 let	148	645	793	23,28
51-60 let	138	489	627	18,4
60 let a více	41	30	71	1,09
Celkem	727	2 680	3 407	100
% podíl	21,34	78,66	100	-

Rok 2006 byl ve znamení implementace nového zákoníku práce – zákona č. 262/2006 Sb. do praxe. Pro nemocnici to znamenalo, tak jako v ostatních zařízeních lůžkového typu, především nelehkou úlohu zajištění diagnostické, léčebné a ošetrovatelské péče bez pohotovostních služeb na pracovišti v souladu s příslušnými ustanoveními zákoníku práce.

Ve mzdové oblasti byla realizována jedna z dalších platových úprav – změna tarifů a aplikace nového katalogu prací s příslušnými změnami platových tříd v jednotlivých kategoriích zaměstnanců. Vývoj průměrné mzdy lze vidět v tabulce (Tab.3).

Tab. 3 Vývoj průměrné mzdy v letech 2005-2007 v Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Roky	Průměrná mzda (v Kč)	Meziroční index
2005	21 220	-
2006	21 959	1,034
2007	24 517	1,116

Nárůst průměrného platu podle jednotlivých kategorií zaměstnanců ujednaný v Kolektivní smlouvě ve výši 5% byl překročen a vývoj mezd je možno z tohoto pohledu hodnotit pozitivně. Nárůst za celou nemocnici byl 11,65%.

Nárůst průměrných mezd se také bezpochyby projevil v nárůstu celkových mzdových prostředků zdravotnického zařízení. Tyto lze vidět v následující tabulce (Tab.4).

Tab. 4 Nárůst mzdových nákladů v roce 2007 v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2006	2007	Nárůst
Mzdové prostředky bez OON (tis.Kč)	916 670	986 766	70 096
Ostatní osobní náklady (tis.Kč)	3 078	12 166	9 088
Mzdové prostředky celkem (tis.Kč)	919 748	998 932	79 184

Nárůst ostatních osobních nákladů byl způsoben sepsáním dohod o pracovní činnosti zaměstnancům, kteří zajišťují nepřetržitou péči na pracovištích nemocnice. Ostatní osobní náklady v dohodách nahrazovaly v I. pololetí chybějící pohotovost na pracovištích. Tato skutečnost je jedním z důvodů absolutního růstu a čerpání mezd a také ostatních osobních nákladů.

Na tento nárůst mezd navazuje i růst pojištění placený organizací, tj. 35 % z objemu hrubých mezd a 2 % povinného přídělku FKSP což představuje řádově další výdaje organizace na pojistné.

Zdravotnické zařízení zavedlo následující opatření k regulaci čerpání mzdových nákladů:

- Vedení nemocnice jednalo se všemi rozpočet překračujícími pracovišti a klinikami,
- byl stanoven nepřekročitelný limit na mimořádné odměny,
- bylo rozhodnuto o zastavení růstu počtu zaměstnanců.

Zdravotnické zařízení dále sleduje vývoj počtu svých zaměstnanců podle jednotlivých kategorií, vývoj mezd podle kategorií, členění zaměstnanců podle vzdělání a pohlaví, vznik a ukončení pracovních poměrů a dobu trvání pracovního poměru. V nemocnici nejsou sledovány jazykové znalosti zaměstnanců.

6.5 Základní kapacitní a výkonové ukazatele

V následující tabulce se nachází přehled základních ukazatelů kapacity a výkonu za celé zdravotnické zařízení v letech 2005-2007.

Tab. 5 Základní kapacitní a výkonové ukazatele. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2005	2006	2007
Lůžka celkem	1 421	1 433	1 433
Z toho: lůžka JIP	157	157	157
lůžka dospělí	1 095	1 110	1 110
lůžka děti	169	166	166
Počet hospitalizací	48 400	45 238	44 191
Průměrná ošetrovací doba ve dnech	8,0	8,0	7,8
Využití lůžek v %	78,6	74,5	71,4
Počet velkých operací celkem	18 064	16 914	16 579
Počet ambulantních ošetření	659 968	691 261	682 105

Z této tabulky (Tab.5) je patrný nárůst počtu lůžek v roce 2006 o 12 vzhledem k roku 2005, v roce 2007 již tento počet zůstává vzhledem k předcházejícímu konstantní. Tento mírný nárůst je způsoben neustálým rozšiřováním kapacity a modernizací nemocnice. Počet hospitalizací se ve sledovaném období snižuje, a s tím souvisí také snížení průměrné ošetrovací doby a procentuelního využití lůžek. Poměrně velký pokles můžeme vidět v počtu velkých operací v roce 2006, v dalším roce lze vidět také snížení, které již ale není tak razantní. Co se týká ambulantních ošetření, zaznamenala nemocnice v roce 2006 nárůst o přibližně 30 000 ošetření, v roce 2007 již došlo k mírnému poklesu o zhruba 10 000 na 682 105 ročních ambulantních ošetření.

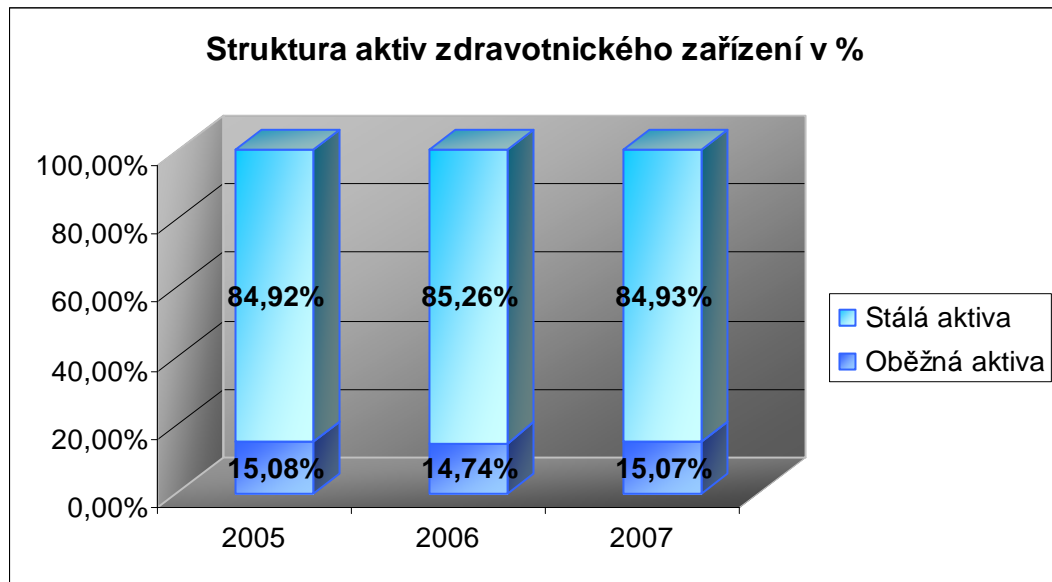
6.6 Finanční situace zdravotnického zařízení

Základními finančními výkazy popisované nemocnice je rozvaha a výkaz zisku a ztrát, z nichž budu čerpat informace pro tuto část mé diplomové práce. Oba výkazy jsou zpracovávány v rámci finančního účetnictví nemocnice a jsou součástí účetní závěrky, výroční zprávy a roční zprávy o hospodaření zdravotnického zařízení pro daný kalendářní rok.

V této části práce se zaměřím zejména na popis majetkové a finanční struktury nemocnice s využitím vybraných ukazatelů finanční analýzy.

6.6.1 Struktura aktiv ve zdravotnickém zařízení

Zdrojem pro posouzení celkové struktury aktiv je rozvaha zdravotnického zařízení pro daný kalendářní rok.

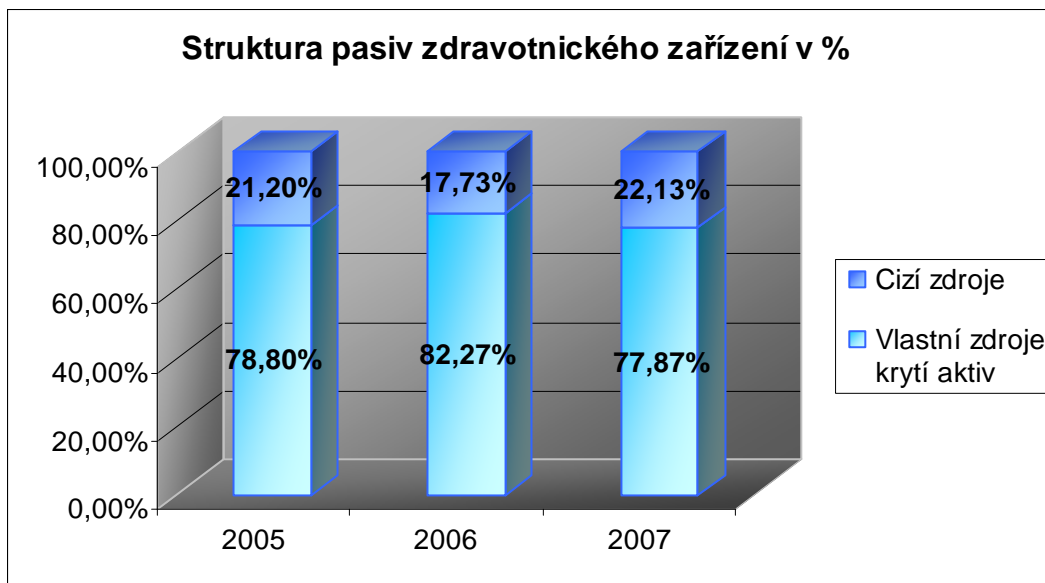


Obr. 5 Struktura aktiv zdravotnického zařízení v %. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Z předcházejícího obrázku (Obr.5) je patrné, že majetková struktura nemocnice je ve všech třech sledovaných letech přibližně stejná. Oběžná aktiva se pohybují zhruba v rozmezí kolem 15ti %, zbytek je tvořen stálými aktivy. Vysoká hodnota stálých aktiv je způsobena zejména množstvím dlouhodobého hmotného majetku, který mimo jiné tvoří pozemky, stavby a samostatné movité věci. Především tyto tři položky se nejvíce podílejí na tak vysoké hodnotě stálých aktiv.

Pro organizaci charakteru zdravotnického zařízení je takovéto složení majetkové struktury typické. Při velmi malém podílu likvidního majetku má sice nemocnice omezené možnosti při přeměně krátkodobého majetku na peněžní prostředky, ale není pro ni podstatné tyto finanční prostředky udržovat na bankovních účtech, nýbrž s nimi neustále pracovat.

6.6.2 Struktura pasiv ve zdravotnickém zařízení



Obr. 6 Struktura pasiv zdravotnického zařízení v %. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Z obrázku o struktuře pasiv (Obr.6) vyplývá, že poměr vlastního kapitálu a cizích zdrojů byl v letech 2005 a 2007 přibližně stejný a to 78-79% vlastního kapitálu a 21-22% cizích zdrojů. V roce 2006 byla situace nepatrně jiná, kdy poměr cizích zdrojů klesl a tvořil 17,73% pasiv společnosti. Tento mírný pokles byl způsoben zejména snížením krátkodobých závazků, konkrétně splacením dlouhodobého bankovního úvěru.

Pro nemocnici je výhodné, že využívá více svých vlastních zdrojů na úkor cizích zdrojů, které mají ve sledovaném období trvale nízký charakter.

6.6.3 Náklady a výnosy zdravotnického zařízení

Následující tabulka (Tab.6) znázorňuje celkové výnosy a náklady zdravotnického zařízení a nejvýznamnější (ne však všechny) položky, které se na struktuře výnosů a nákladů podílejí.

Tab. 6 Náklady a výnosy zdravotnického zařízení. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2005	2006	2007
Náklady celkem (v tis. Kč)	2 741 229	3 109 283	3 528 550
Léky	302 647	337 064	344 785
Krev	45 239	43 234	44 175
Zdravotnický materiál	342 854	470 476	500 128
Osobní náklady	1 133 596	1 259 267	1 348 438
Odpisy	164 147	167 932	150 997
Výnosy celkem (v tis. Kč)	2 775 617	3 184 998	3 279 313
Zdravotní pojišťovny	2 115 103	2 332 352	2 709 325
Dotace	21 376	215 376	20 578
VH před zdaněním	34 388	75 715	-249 237

Celkové náklady zdravotnického zařízení mají každoročně rostoucí tendenci. Na jejich hodnotě se nejvyšší mírou podílejí zejména rostoucí osobní náklady, zahrnující mzdy zaměstnanců, sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady. Dalšími významně rostoucími položkami nákladů jsou léky a zdravotnický materiál.

Největší podíl výnosů zdravotnického zařízení tvoří výnosy od zdravotních pojišťoven, jejichž strukturu lze vidět v následující tabulce (Tab.7).

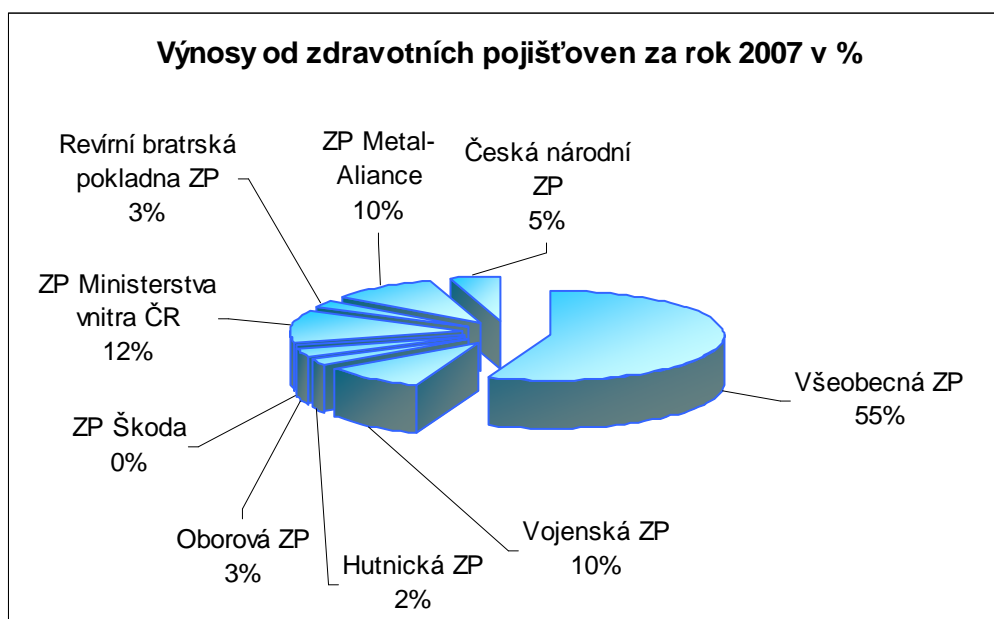
Tab. 7 Výnosy od zdravotních pojišťoven v tis. Kč. [Zdroj: vlastní zpracování]

(tis. Kč)	2005	2006	2007
Všeobecná ZP	1 269 696	1 321 862	1 511 654
Vojenská ZP	210 413	223 882	275 419
Hutnická ZP	54 983	66 023	53 545
Oborová ZP	64 462	69 476	89 364
ZP Škoda	390	357	320
ZP Ministerstva vnitra ČR	188 405	205 146	312 087
Revírní bratrská pokladna ZP	49 496	66 238	70 123
ZP Metal-Aliance	248 154	259 675	271 800
Česká národní ZP	66 425	80 921	125 013
Celkem	2 152 424	2 293 580	2 709 325

Z předchozí tabulky je patrné, že na výnosech od pojišťoven se ve sledovaném období nejvíce podílela Všeobecná zdravotní pojišťovna, která vždy tvořila více než 50%ní podíl na celkových výnosech od pojišťoven. Za ní následovala Zdravotní pojišťovna Metal-Alliance, dále pak Vojenská zdravotní pojišťovna, Zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra a ostatní. Zanedbatelný podíl výnosů tvoří platby od Zdravotní pojišťovny Škoda, které se za sledované období pohybují pouze v rozmezí 1,4 – 1,5 % celkových výnosů od pojišťoven.

V roce 2007 všechny zdravotní pojišťovny prováděly úhradu poskytnuté zdravotní péče formou paušálu, ZP Škoda s ohledem na počet ošetřených pojištěnců realizovala úhradu výkonovým způsobem za 0,82 Kč/bod.

Na dalším obrázku (Obr.7) se nachází procentuelní struktura výnosů od pojišťoven za rok 2007.



Obr. 7 Výnosy od zdravotních pojišťoven za rok 2007 v %. [Zdroj: Vlastní zpracování]

V roce 2007 měla nejvyšší podíl na výnosech Všeobecná zdravotní pojišťovna s 55%ním podílem, s přibližně 12% ním podílem za ní následuje Zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra, dále Vojenská zdravotní pojišťovna a pojišťovna Metal-Alliance, obě s 10%ním podílem. Minimálním podílem přispívají v tomto období Revírní bratrská pokladna, Oborová a Hutnická zdravotní pojišťovna a Zdravotní pojišťovna Škoda, která tvoří nejmenší podíl výnosů od zdravotních pojišťoven za rok 2007.

6.6.4 Vývoj hospodářského výsledku zdravotnického zařízení

Základními zdroji informací pro posouzení vývoje hospodářského výsledku zdravotnického zařízení jsou rozvaha a výkaz zisku a ztráty za sledované období.

Tab. 8 Výsledek hospodaření zdravotnického zařízení v letech 2005-2007 v tis. Kč.

[Zdroj: Vlastní zpracování]

(tis. Kč)	2005	2006	2007
Výsledek hospodaření za běžné účetní období	34 387	75 715	-247 444
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	-279 791	-245 404	-169 689
Výsledek hospodaření po zdanění	-245 404	-169 689	-417 133

Výsledek hospodaření za běžné účetní období je v letech 2005 a 2006 trvale kladný. Na základě neuhrazené ztráty minulých let, která se promítá do všech sledovaných období a je důsledkem hospodářského a finančního propadu z let 2002 a 2003, se celkový výsledek hospodaření dostává do záporných hodnot, jak je patrné z předcházející tabulky (Tab.8).

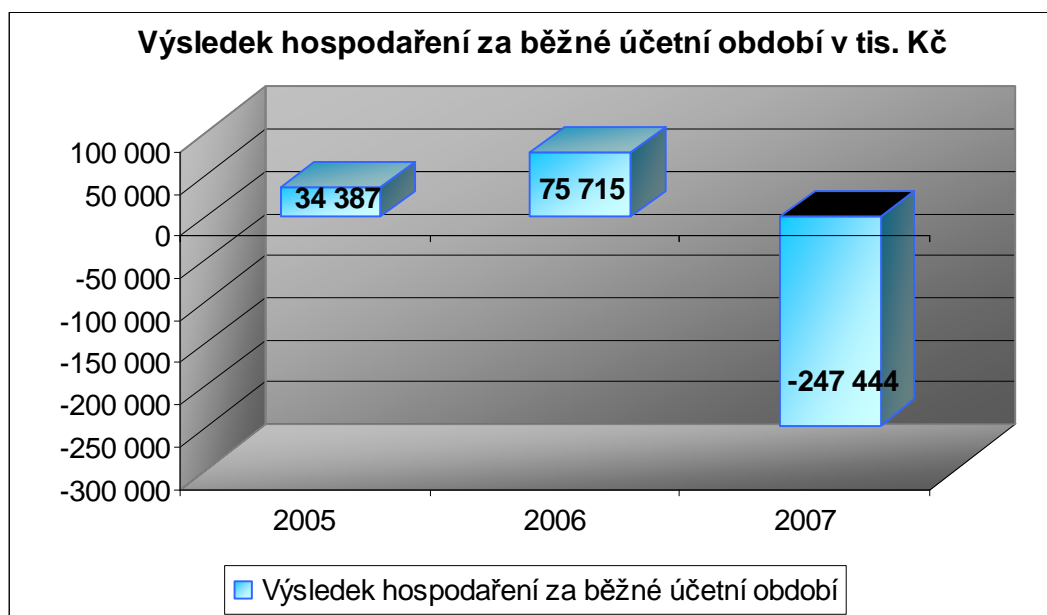
V roce 2007 je zřetelně viditelná změna ve vývoji hospodářského výsledku, kde za běžné účetní období již dosahuje nemocnice vysoké ztráty a to -247 444 tis. Kč. V tomto roce hospodářský výsledek negativně ovlivňuje zejména dotace zřizovatele na vybrané činnosti, které nejsou hrazeny ze zdravotního pojištění a nemocnice je musí zabezpečovat a hradit z vlastních prostředků. Skutečné náklady na vybrané činnosti činily za rok 2007 částku 20 105 tis. Kč, oproti přiznané dotaci ve výši 5 579 tis. Kč.

Záporný výsledek hospodaření za běžné účetní období roku 2007 je také výsledkem záměru nového vedení nemocnice o zobrazení co nejrealnějšího hospodaření organizace s promítnutím všech kladných a hlavně záporných vlivů, jako jsou:

- Nereálné odpisové sazby dlouhodobého majetku, byl odepisován majetek, který byl již fyzicky opotřeben,
- vytvoření rezerv na restrukturalizaci a nevyčerpané dovolené, které se v minulých letech netvořily,
- zúčtování odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně, výsledek revize o hospodaření z majetkem státu provedené v roce 2006.

Proto byla v listopadu 2007 provedena 2. změna plánu na rok 2007, která obsahovala tyto očekávané negativní vlivy, s předpokládanou ztrátou ve výši 307 mil. Kč. Skutečně vykázaná ztráta je ve výši 247 mil. Kč již po zúčtování finančního nekrýtí fondu reprodukce majetku, se kterým se v návrhu plánu nepočítalo.

Na následujícím obrázku (Obr.8) lze vidět grafické zobrazení vývoje hospodářského výsledku zdravotnického zařízení za běžné účetní období v letech 2005-2007.



Obr. 8 Výsledek hospodaření za běžné účetní období v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Zdravotnické zařízení se uplatněním negativních vlivů zúčtovaných do nákladů organizace v roce 2007 snažila jednorázově vyrovnat s negativy pro další účetní období.

Základní opatření pro zlepšení vývoje hospodářského výsledku v dalších letech jsou následující:

I. Hospodářská a finanční opatření

- Udržení mzdového vývoje s respektováním vlivů do tarifních mezd,
- racionalizace nemocnice,
- efektivní hospodaření a dodržování pravidel hospodárnosti a úspornosti,
- dodržování rozpočtů a jednotlivých předepsaných limitů,
- využívání informačních technologií.

II. Organizační a řídicí opatření

- Minimalizovat čerpání nákladného přímého materiálu,
- zpřesnění systému kontroly v preskripci léků.

III. Všeobecná opatření

- Optimalizace nákladů na energie, léky a SZM,
- úspornost v čerpání nákladů na opravy a údržbu,
- minimalizace skladových zásob.

6.6.5 Likvidita zdravotnického zařízení

Likvidita vyjadřuje schopnost zdravotnického zařízení hradit své finanční závazky. Ukazatele, které jsou použity pro výpočet likvidity v podstatě poměřují to, čím zdravotnické zařízení může platit, s tím, co musí platit.

Tab. 9 Likvidita zdravotnického zařízení. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2005	2006	2007
Běžná likvidita	0,8023	0,8925	0,7476
Pohotová likvidita	0,7298	0,7903	0,6649
Okamžitá likvidita	0,0947	0,1670	0,2097

Ukazatel běžné likvidity v předchozí tabulce (Tab.9) udává, kolikrát jsou krátkodobé závazky kryty oběžnými aktivy. Doporučená hodnota tohoto ukazatele se pohybuje v rozmezí 1,5 – 2,5. U zdravotnického zařízení dosahuje tento ukazatel velmi nízkých hodnot. Doporučených hodnot nedosahuje v žádném ze sledovaných let.

Pohotová likvidita by se měla pohybovat v rozmezí 1,0 – 1,5, přičemž ani u tohoto ukazatele výpočty za sledovaného období této hodnoty nedosahují.

Okamžitá likvidita by se měla pohybovat v rozmezí 0,2 – 0,5. Pozitivně lze v tomto případě hodnotit dosažení tohoto rozmezí v roce 2007.

Ukazatele likvidity je nutné chápat jako orientační charakteristiky. Pro budoucí schopnost zdravotnického zařízení dostát svým závazkům je nutná důkladná analýza prostřednictvím

plánu příjmů a výdajů, zahrnujícím všechny faktory, které by mohly v budoucnu podstatně ovlivnit příjmovou nebo výdajovou stranu.

6.6.6 Zadluženost zdravotnického zařízení

Zadluženost sama o sobě ještě nemusí být negativní charakteristikou. Zdravotnické zařízení by mělo usilovat zejména o optimální finanční strukturu a o nejvhodnější poměr vlastních a cizích zdrojů.

Tab. 10 Zadluženost zdravotnického zařízení. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2005	2006	2007
Míra zadluženosti vlastního kapitálu	0,2690	0,2155	0,2841
Krytí stálých aktiv vlastním kapitálem	0,9280	0,9649	0,9169
Krytí stálých aktiv dlouhodobými zdroji	0,9416	0,9649	0,9169

Míra zadluženosti vlastního kapitálu by měla dosahovat maximálně hodnoty 1. Jak je patrné z předcházející tabulky (Tab.10), ve sledovaném období se pohybuje pouze v rozmezí 0,22 – 0,28, znamená to tedy, že zdravotnické zařízení má dostatek finančních prostředků pro splácení dlouhodobých cizích zdrojů. Hodnoty dalšího ukazatele se ve sledovaném období pohybují těsně pod hodnotou 1, což znamená, že zdravotnické zařízení prozatím nevyužívá vlastní kapitál pro krytí krátkodobých stálých aktiv. Ukazatel krytí stálých aktiv dlouhodobými zdroji se ve sledovaném období pohybuje taktéž těsně pod hodnotou 1, což naznačuje poměrně velkou finanční stabilitu.

Pro zadluženost zdravotnického zařízení je důležité, že v roce 2006 byl splacen dlouhodobý bankovní úvěr ve výši 50 mil. Kč. V roce 2007 tedy již nemocnice nedisponuje žádnými dlouhodobými závazky.

6.6.7 Čistý pracovní kapitál zdravotnického zařízení

Čistým pracovním kapitálem se rozumí rozdíl mezi oběžnými aktivy a krátkodobými cizími zdroji. Má významný vliv na platební schopnost nemocnice.

V následující tabulce (Tab.11) je uveden vývoj čistého pracovního kapitálu ve sledovaném období. Jelikož je tento ukazatel ve všech sledovaných letech záporný, musím jeho vývoj

hodnotit negativně. Znamená to, že krátkodobé závazky převyšují krátkodobý majetek, který je zdrojem pro splácení těchto závazků.

Tab. 11 Čistý pracovní kapitál zdravotnického zařízení v tis.

Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	2005	2006	2007
Oběžná aktiva	651 492	610 748	570 159
Krátkodobé závazky	812 012	684 335	762 702
Čistý pracovní kapitál	-160 520	-73 587	-192 543

6.6.8 Podíl státního rozpočtu na financování zdravotnického zařízení

Na financování některých činností prováděných ve zdravotnickém zařízení se určitou měrou podílí také zdroje čerpané ze státního rozpočtu, jejichž strukturu lze vidět v následující tabulce (Tab. 12).

Tab. 12 Činnosti zdravotnického zařízení financované státním rozpočtem v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Položka	tis. Kč
Soudní lékařství	4 562
Sociální činnosti	641
AT centrum	41
Nemoci z povolání	245
Granty	3 729
Celkem	9 218

Nejvyšší položku z činností financovaných státním rozpočtem tvoří soudní lékařství a granty. Granty představují peněžní prostředky, které jsou zdravotnickým zařízením využívány na výzkum a vývoj.

7 SOUČASNÝ SYSTÉM ŘÍZENÍ A VYUŽITÍ FINANČNÍHO CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ

Zkoumané zdravotnické zařízení prošlo v nedávné době podstatnou změnou týkající se řízení celého komplexu, a to nástupem nových zaměstnanců na vrcholové pozice managementu. Tito s sebou přinášejí nové strategie, nové nápady a nové možnosti řízení nemocnice a jsou přesvědčeni, že právě jejich aktivita bude tou, která povede k dalšímu rozvoji nemocničního zařízení a úspěšnému podnikání ve zdravotnické oblasti tak, aby si toto zařízení udrželo své stávající postavení největšího, nejširšího a nejkvalitnějšího poskytovatele zdravotnických služeb v kraji své působnosti a docházelo k jeho komplexnímu rozvoji a dalšímu rozšiřování.

7.1 Ekonomika a účetnictví

Součástí organizačního schématu nemocnice je ekonomický úsek, který zabezpečuje vedení účetnictví jak celé nemocnice, tak sleduje hospodaření jednotlivých pracovišť, sestavuje účetní výkazy, sleduje ekonomické ukazatele a v případě potřeby je schopno z nepřeberného množství informací, které spravuje poskytnout celému managementu a vedení požadované údaje.

Základními výkazy nemocnice jsou rozvaha, výkaz zisku a ztrát a cash flow (výkaz o peněžních tocích). Tyto výkazy jsou sestavovány pravidelně pololetně a ročně, v případě potřeby také v menších časových intervalech. Tvorba výkazů probíhá za celou nemocnici, ale také u jednotlivých pracovišť (klinik, oddělení,...). Velmi pečlivě jsou také sledovány náklady a výnosy zdravotnického zařízení i jeho jednotlivých částí. V případě výnosů je kladen důraz zejména na platby od pojišťoven, které tvoří jejich podstatnou část.

7.2 Řízení jednotlivých pracovišť

V současné době tvoří toto zdravotnické zařízení na 50 jednotlivých pracovišť, jejichž soupis je uveden v příloze (PŘÍLOHA P3).

Každé z těchto pracovišť je samostatnou jednotkou, která zodpovídá za své hospodaření. Tato pracoviště mají své vlastní výkazy a rozpočty. V minulosti v případě že některé z pracovišť dosahovalo ztráty, bylo řešení většinou takové, že se tato ztráta regulovala ze zisků ostatních pracovišť. Nyní chce nový management nastolit v této oblasti změnu. Jejich prio-

ritou je to, aby si vedení jednotlivých klinik a oddělení osvojilo fakt, že jen v určitých situacích může být jejich hospodaření mimořádně ztrátové. V tomto případě je pro vedení nemocnice důležité zejména to, aby si jednotlivá oddělení dokázala svoji ztrátu obhájit, uvést adekvátní důvody k tomu, proč je jejich hospodářský výsledek záporný a přijít s vhodnými možnostmi řešení.

7.3 Informační systém

Zdravotnické zařízení využívá nemocniční informační systém MEDEA. Jedná se o řízený systém zdravotní péče, v němž se zpracovávají veškeré dokumentace pacientů, dále využitelné pro lékařskou péči a činnost.

V MEDEA jsou uloženy karty pacientů, do nichž se zaznamenávají jednotlivé výkony a ošetření, jenž byla danému pacientovi provedena. Tyto výkony jsou bodově ohodnoceny a na základě jejich ohodnocení se posléze kalkulují celkové náklady. Výstupem z MEDEA jsou jednak měsíční zprávy pro pojišťovny, na jejichž základě tyto provádějí své platby a jednak zprávy pro nemocnici, z nichž zjišťuje celkové vynaložené náklady na ošetření pacientů a bodové ohodnocení jednotlivých prováděných ošetřujících činností.

Jednotlivé karty pacientů, výpis jejich výkonů a bodové ohodnocení zůstávají nadále k dispozici pro případné pozdější využití, podobnost úkonů nebo potřebu vyhledání informací.

7.4 Řízení pohledávek a závazků

Pohledávky za odběrateli jsou vedeny v knize došlých faktur a v analytické evidenci účetnictví jako „Odběratelé podle jednotlivých druhů“. Nezaplacené pohledávky jsou do půl roku po splatnosti průběžně upomínány a po druhém neúspěšném upomenutí jsou předávány k právnímu vymáhání. Poté je zdravotnickým zařízením navrhován splátkový kalendář. V případě že nejsou pohledávky dlužníky dobrovolně uhrazeny, jsou předány k právnímu vymáhání. Po ukončení případného neúspěšného právního vymáhání jsou pohledávky řešeny k odpisu. Návrh odpisu je účtován jako odpis pohledávky, dále je odepsaná pohledávka v běžném roce evidována v účetnictví na podrozvahových účtech a zůstává v evidenci v knize vydaných faktur.

Závazky jsou negativně ovlivněny zejména závazky z dlouhodobých investic, na které jsou dohodnuty splátkové kalendáře až do roku 2009.

7.5 Controlling v současnosti

V současné době zdravotnické zařízení nemá přímo oddělení controllingu ani kvalifikovanou pozici controllera.

Sledování výkazů a ukazatelů provádí v současné době ekonomické a oddělení, jehož součástí je také účetnictví.

Ekonomické oddělení provádí také rozpočtování, pravidelné měsíční rozborů a veřejné projednávání vývoje rozpočtu – pravidelné porady přednostů, primářů a vrchních sester.

Proto bych ve své práci chtěla zdravotnickému zařízení navrhnout možnost řízení na základě nástrojů finančního controllingu, které by pro ně mohlo být přínosné zejména v možnosti hlubšího sledování této oblasti v souvislosti s finančním řízením a začlenění kvalifikované pozice controllera do organizační struktury nemocnice.

8 PROJEKT UPLATNĚNÍ NÁSTROJŮ FINANČNÍHO CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ

Projektem v mé diplomové práci bude navržení nástrojů finančního controllingu zkoumanému zdravotnickému zařízení. Nejprve navrhnu možné využití těchto nástrojů teoreticky za pomoci tabulek, které poté převedu v rámci navrhované zprávy controllera na data nemocnice. V závěru projektu navrhnu také možné začlenění pozice controllera do stávající organizační struktury zdravotnického zařízení a zhodnotím ekonomické klady a zápory tohoto kroku.

Zdravotnické zařízení má nejlepší předpoklady pro komplexní začlenění pozice controllera do své stávající organizační struktury, možnost využívání informačního systému a veškerých zdrojů, potřebných pro práci controllera, včetně detailně vedeného účetního systému.

8.1 Návrh nástrojů finančního controllingu

Zdravotnické zařízení nemá v současnosti pozici controllera, ani oddělení controllingu, proto lze říci, že sledování nástrojů finančního controllingu zde probíhá ve značně omezené podobě. Pro efektivnější řízení tedy navrhnu následující ukazatele finančního controllingu, které bude moci zdravotnické zařízení v budoucnu využívat.

8.1.1 Controlling pohledávek

Pro controlling pohledávek je důležitá zejména evidence a kontrola pohledávek a lhůta splatnosti pohledávek.

Zdravotnické zařízení by mělo sledovat vývoj celkových částek pohledávek v jednotlivých měsících a vývoj celkových částek pohledávek za jednotlivými odběrateli po měsících. Při tomto sledování by se mělo zaměřit zejména na rozčlenění těchto celkových částek na pohledávky do splatnosti a pohledávky po splatnosti.

Na základě těchto údajů lze poté sestavit přehlednou tabulku pro sledování pohledávek na základě jejich stáří. Sledování tohoto nástroje je uplatnitelné pouze v rámci celého zdravotnického zařízení, protože platby od pojišťoven jsou fakturovány pouze v rámci celého zdravotnického zařízení, nikoliv na jednotlivé kliniky, oddělení nebo ústavy.

V následující tabulce (Tab.13) je navržena evidence celkových pohledávek, pohledávek do splatnosti a pohledávek po splatnosti, jejichž vývoj je nutné sledovat v jednotlivých měsíčních obdobích. Tato tabulka dává ucelený přehled o výši pohledávek.

Tab. 13 Návrh měsíčního sledování pohledávek za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Pohledávky celkem (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)
Leden			
Únor			
Březen			
Duben			
Květen			
Červen			
Červenec			
Srpen			
Září			
Říjen			
Listopad			
Prosinec			

Pro zdravotnické zařízení je také vhodný monitoring pohledávek v závislosti na jednotlivých dlužnících, což jsou v tomto případě zdravotní pojišťovny. Tabulka (Tab.14) navrhuje sledování pohledávek za jednotlivými dlužníky zdravotnického zařízení v měsíčních intervalech.

Tab. 14 Návrh měsíčního sledování pohledávek za jednotlivými odběrateli zdravotnického zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Pohledávka	Leden		...		Prosinec	
	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)
Všeobecná ZP						
Vojenská ZP						
Hutnická ZP						
Oborová ZP						
ZP Škoda						
ZP MV ČR						
RBP ZP						
ZP Metal- Aliance						
Česká národní ZP						

8.1.2 Controlling závazků

V případě řízení závazků je podstatné zejména soustavné jednání s dodavateli, aby nedošlo k zastavení či omezení dodávek z důvodu platebních podmínek. Podobně jako u pohledávek je v případě závazků nutné sledovat zejména jejich strukturu a lhůtu splatnosti. V následující tabulce (Tab.15) je zdravotnickému zařízení navrženo měsíční sledování závazků.

Tab. 15 Návrh měsíčního sledování závazků za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Závazky celkem (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)
Leden			
Únor			
Březen			
Duben			
Květen			
Červen			
Červenec			
Srpen			
Září			
Říjen			
Listopad			
Prosinec			

8.1.3 Controlling zásob

Pro nemocnici jako celek je vhodný monitoring zásob po měsících, jak je navrženo v následující tabulce (Tab.16). Je důležité vytvářet rozpočty zásob na jednotlivé měsíce a posléze sledovat odchylky, které vznikají jako rozdíl plánu a skutečnosti za sledovaný měsíc.

Na jednotlivých pracovištích zdravotnického zařízení by měla být sledována zejména výše spotřeby materiálu. Mezi nejvýznamnější materiálové položky na jednotlivých odděleních patří léky, krev a speciální zdravotnický materiál. Pro řízení zásob na jednotlivých nemocničních pracovištích je tedy důležité zejména rozpočtovat tyto tři významné položky materiálu, sledovat jejich měsíční vývoj, a určovat případné odchylky srovnáním jejich skutečné spotřeby v porovnání s plánem.

Tab. 16 Návrh měsíčního sledování zásob za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Plánované zásoby (tis.Kč)	Skutečné zásoby (tis.Kč)	Odchylka +/-
Leden			
Únor			
Březen			
Duben			
Květen			
Červen			
Červenec			
Srpen			
Září			
Říjen			
Listopad			
Prosinec			

V následující tabulce (Tab.17) se nachází nejvýznamnější materiálové položky jednotlivých oddělení nemocnice a návrh na měsíční monitoring jejich skutečných hodnot v porovnání s plánem těchto položek.

Tab. 17 Návrh měsíčního sledování nejvýznamnějších položek materiálu na oddělení zdravotnického zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc		Léky	Krev	Spec. zdrav. materiál
Leden	Plán (tis.Kč)			
	Skutečnost (tis.Kč)			
	Odchylka (+/-)			
Únor	Plán (tis.Kč)			
	Skutečnost (tis.Kč)			
	Odchylka (+/-)			
Březen	Plán (tis.Kč)			
	Skutečnost (tis.Kč)			
	Odchylka (+/-)			
...				

8.1.4 Controlling průběžné likvidity

Podobně jako u předešlých návrhů je také pro likviditu navržen jako vhodný měsíční monitoring. Jelikož platby od pojišťoven jsou prováděny za celé zdravotnické zařízení, lze sledovat nastavené ukazatele pouze za nemocnici jako celek. V následující tabulce (Tab.18) je navrženo měsíční sledování příjmů zdravotnického zařízení.

Tab. 18 Návrh měsíčního sledování příjmů za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Příjem (tis.Kč)	Leden	Únor	...
Všeobecná ZP			
Vojenská ZP			
Hutnická ZP			
Oborová ZP			
ZP Škoda			
ZP MV ČR			
Revírní brat. pokladna ZP			
ZP Metal-Aliance			
Česká národní ZP			
Cizinci			
Regulační poplatky			
Lékárna			
Prodej zboží a léčiv			
Ostatní			
Celkem			

Nejdůležitějšími položkami příjmů jsou platby od jednotlivých pojišťoven, položka ostatní zahrnuje zdravotní výkony za úhradu, tržby z nájemného a tržby z prodeje majetku.

Základním předpokladem pro zachování platební schopnosti každého podniku, tedy i takového jakým je zdravotnické zařízení typu nemocnice, je rovnost jeho příjmů a výdajů, přičemž je nezbytné, aby příjmy vždy přesahovaly výdaje.

Stejně jako u příjmů, je vhodný měsíční monitoring také pro výdaje. V následující tabulce (Tab.19) jsou uvedeny jednotlivé položky výdajů, které jsou pro zdravotnické zařízení nezbytné a návrh na jejich měsíční sledování.

Tab. 19 Návrh měsíčního sledování výdajů za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Výdaj (tis.Kč)	Leden	Únor	...
Léky			
Krev			
Biologické implantáty			
Spec. zdrav. materiál			
Všeobecný materiál			
Potraviny			
Daně			
Mzdy			
Nájemné			
Lékárna			
Služby			
Ostatní			
Celkem			

8.1.5 Controlling krátkodobých přebytků a schodků likvidity

Nejrůznější toky peněžních prostředků probíhající ve zdravotnickém zařízení mohou v určitých případech způsobovat buď přebytky nebo schodky likvidity.

Pro vedení zdravotnického zařízení to znamená vykonat rozhodnutí, ve kterém je na základě přehledu o vývoji budoucí likvidity nutné, rozhodnout o optimálním zhodnocení případných příjmů a zajištění nezbytných zdrojů pro pokrytí negativních schodků.

Přebytky se mohou na první pohled zdát pozitivními, ovšem pokud by tyto peněžní prostředky zůstaly nečinné, mohly by způsobovat ztráty. Ve zdravotnickém zařízení musí v tomto případě být rozhodnuto o jejich uplatnění, a to např. vkladem na bankovní účet, nebo výhodnou investicí.

Pokud by vznikla situace, kdy by došlo k deficitu finančních zdrojů, byla by tématem rozhodnutí ve zdravotnickém zařízení zejména možnost získání externích zdrojů pro jejich vyrovnání. Případné urychlení příjmů nebo zpomalení výdajů by nebylo možné kvůli smlouvám se zdravotními pojišťovnami.

9 NÁVRH ZPRÁVY CONTROLLERA

V této části diplomové práce bude zpracován návrh zprávy controllera za měsíc únor roku 2008. Pro lepší orientaci vývoje jednotlivých ukazatelů budou v tabulkách zpracovány také údaje za období prosinec 2007, leden 2008 a v některých případech bude navržen také výhled na možnosti využití controllingu v dalších měsících. Toto období bylo vybráno v ohledu na možnost získání dat od zdravotnického zařízení.

Zprávu controllera zpracovává controller obvykle v měsíčním nebo jiném vyhovujícím intervalu. Měla by být zdrojem informací jak pro vedení zdravotnického zařízení, tak pro vedení jednotlivých klinik a oddělení, případně pro jiné možné využití v rámci zdravotnického zařízení. Pro zprávu controllera je významné zejména srovnání plánovaných hodnot se skutečnými, zjištění případných odchylek, komentář k těmto odchylkám a návrhy na jejich možné odstranění. Zpráva controllera by měla být přehledným, srozumitelným, komplexním dokumentem, přednášeným controllerem na poradách, kde by měla být navržena případná nápravná opatření.

9.1 Pohledávky

Následující tabulka pohledávek znázorňuje celkové měsíční částky pohledávek ve sledovaném období, které jsou rozčleněny na pohledávky do splatnosti a pohledávky po splatnosti. Pohledávky po splatnosti se dále člení na období do 30ti dní a 31 a více dní. Pro zdravotnické zařízení je nutné sledovat veškeré částky pohledávek po jednotlivých měsících, zejména pak vývoj pohledávek po splatnosti, které je od dlužníků nutné vymáhat.

Tab. 20 Pohledávky celkem dle splatnosti za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Pohledávky celkem (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	
			Do 30 dní	31 a více dní
Prosinec 2007	282 438,46	281 281,68	1 156,78	1 383,23
Leden 2008	242 203,60	242 113,60	90,00	1 000,24
Únor 2008	380 815,70	306 423,55	74 392,15	720,49

Z tabulky pohledávek (Tab.20) je patrné, že v měsíci lednu došlo k poklesu celkových pohledávek i pohledávek po splatnosti Tyto poklesy byly způsobeny zejména zlepšenou pla-

tební schopností pojišťoven, se kterými zdravotnické zařízení intenzivně jednalo. Naopak v měsíci únoru lze vidět velký nárůst jak celkových pohledávek, tak zejména pohledávek po splatnosti. Zdravotnické zařízení by se mělo tímto obrovským nárůstem pohledávek po splatnosti důsledně zabývat, jednat s pojišťovnami, které je způsobují a následně tyto pohledávky od jednotlivých pojišťoven intenzivně vymáhat. To, které pojišťovny se nejvíce významně podílely na růstu částek pohledávek v měsíci únoru lze vidět v následující tabulce (Tab.21), kde je zobrazeno měsíční sledování pohledávek na základě jednotlivých odběratelů, kterými jsou v případě zdravotnického zařízení zdravotní pojišťovny.

Tab. 21 Pohledávky za jednotlivými odběrateli za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Pohledávka	Prosinec 2007		Leden 2008		Únor 2008	
	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)
Všeobecná ZP	206 329	270	189 211	306	223 406	74 343
Vojenská ZP	23 955	1 525	17 475	0	27 915	0
Hutnická ZP	7 406	0	3 126	0	6 187	0
Oborová ZP	7 251	155	9 562	222	8 115	207
ZP Škoda	34	0	28	0	36	0
ZP MV ČR	21 628	0	14 824	0	19 152	0
RBP ZP	1 827	0	1 254	0	1 127	0
ZP Metal- Aliance	3 368	0	1 763	0	7 852	0
Česká národní ZP	8 100	560	4 870	562	12 633	562
Celkem	279 898	2 510	242 113	1 090	306 423	75 112

V tabulce pohledávek (Tab.21) se nachází rozdělení pohledávek do splatnosti a po splatnosti podle jednotlivých odběratelů, čili zdravotních pojišťoven. V tabulce lze vidět, že zdravotnické zařízení má ve sledovaném období mnohem vyšší částky pohledávek do splatnosti, než po splatnosti.

Největším dlužníkem zdravotnického zařízení je Všeobecná zdravotní pojišťovna, která ve sledovaném měsíci vykazuje nejvyšší částku pohledávek po splatnosti a to téměř 74,5 mil. Kč. Nulové pohledávky po splatnosti vykazuje Vojenská zdravotní pojišťovna, Hutnická zdravotní pojišťovna, zdravotní pojišťovna ŠKODA, zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra, Revírní bratrská pokladna a zdravotní pojišťovna Metal-Aliance, což znamená, že veškeré své závazky vůči zdravotnickému zařízení zaplatily v řádném termínu. Celkově lze říci, že platební morálka pojišťoven je dobrá.

Pohledávky vznikají zdravotnickému zařízení na základě zpožděných plateb pojišťoven, což se poté také odráží ve zpoždění úhrady závazků samotného zdravotnického zařízení. Výše jednotlivých pohledávek lze omezit pouze účinnějšími jednáními s pojišťovnami týkajícími se platebních podmínek a sestavením vyhovujících splátkových kalendářů. Pokud by ani tato opatření nevedla ke snížení částek pohledávek, je nezbytné je od dlužníků vymáhat, a to i soudně.

9.2 Závazky

Podobně jako v případě pohledávek je vhodné sledovat také závazky do splatnosti a po splatnosti. V současné době má zdravotnické zařízení pouze krátkodobé závazky, protože jediný dlouhodobý závazek, který mělo – dlouhodobý bankovní úvěr, byl již v plné výši splacen.

Tab. 22 Závazky celkem dle splatnosti za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Závazky celkem (tis.Kč)	Do splatnosti (tis.Kč)	Po splatnosti (tis.Kč)	
			Do 30 dní	31 a více dní
Prosinec 2007	762 202,55	611 235,55	63 766,25	87 200,75
Leden 2008	684 335,72	427 346,72	99 943,78	157 045,22
Únor 2008	863 250,11	583 523,11	127 529,34	152 197,66

V předchozí tabulce (Tab.22) se nachází přehled o závazcích zdravotnického zařízení. Celkový stav závazků po poklesu z měsíce ledna zaznamenává v porovnání s únorem opět nárůst o přibližně 179 tis. Kč. Částka pohledávek do splatnosti je vyšší než po splatnosti, z čehož vyplývá, že zdravotnické zařízení uhradilo větší část svých závazků včas. Negativně musím hodnotit zejména velmi vysoké částky závazků po splatnosti nad 31 dní v posledních dvou sledovaných měsících. Na opožděné splácení dluhů zdravotnického zařízení mají významný vliv opožděné platby od jejich dlužníků – zdravotních pojišťoven. Tomu lze zabránit vymáháním pohledávek ke zdravotním pojišťovnám.

Na závazcích zdravotnického zařízení se podílejí především neuhrazené platby dodavatelům za materiál a energie.

Zdravotnické zařízení by se mělo zaměřit na platby svých závazků včas do doby splatnosti, případně při vzniku závazků po splatnosti dodržovat lhůtu do 30 dní. V budoucnu by mohlo dojít k nakumulování stávajících dluhů a vzniku nových a nemocnice by mohla mít velké problémy s jejich dalším splácením.

9.3 Zásoby

Pro analýzu odchylek zásob, tedy jejich zjištění, určení příčin a následných opatření je nezbytné sledování stavu zásob v jednotlivých měsících a jejich měsíční rozpočtování.

Zdravotnické zařízení v současné době zásoby nerozpočtuje. Doplnění jednotlivých druhů zásob probíhá v případě jejich poklesu ve skladech pod určitou předem stanovenou hodnotu. To s sebou přináší pro zdravotnické zařízení dvě hlavní rizika. Prvním je možný nedostatek zásob a druhým jsou vysoké náklady na držbu zásob ve skladech.

Podle mého názoru by také v případě zásob, jakožto velmi důležité položky ve zdravotnickém zařízení mělo probíhat měsíční rozpočtování. Právě rozpočtování zásob je třeba věnovat v tomto případě zvýšenou pozornost.

Na základě analýzy spotřeby zásob v jednotlivých měsících z minulých let jsem toho názoru, že pro zdravotnické zařízení by bylo vhodné rozpočtovat zásoby na základě srovnání se stejnými obdobími předchozích let.

Nejvyšší spotřebu zásob eviduje zdravotnické zařízení v letních a podzimních měsících, kdy hrozí zejména zvýšené riziko úrazu a vyšší nemocnost. Na základě těchto predikcí je poté možné naplánovat spotřebu zásob tak, aby mohly být bezproblémově hrazeny a nehro-

zil nedostatek zásob, nebo naopak jejich přebytek, který by byl poté spjat s vysokými náklady na jejich držbu.

Následující tabulka (Tab. 23) srovnává skutečný a plánovaný stav zásob zdravotnického zařízení ve sledovaném období.

Tab. 23 Stav zásob za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc	Měsíční plán zásob (tis.Kč)	Skutečné zásoby (tis.Kč)	Odchylka +/-
Prosinec 2007	60 000	59 487	+ 513
Leden 2008	65 000	62 359	+ 2 641
Únor 2008	65 000	62 928	- 2 072

Na základě analýzy spotřeby materiálu v jednotlivých měsících předchozích let je patrné, že sledované období co do hodnoty spotřeby zásob patří mezi nejvyšší v roce. Jedná se o zimní období, které je vysoce rizikové zejména na úrazovost a nemocnost pacientů a s tím spojenou následnou léčbu a případnou hospitalizaci.

Z tabulky (Tab.23) je patrný rozdíl ve spotřebě zásob měsíce prosince. Je zde pozitivní odchylka 513 tis. Kč. Měsíční plán 60 000 tis. Kč jsem stanovila na základě srovnání měsíce prosince minulých let, stejně tak plán pro leden a únor. Ve skutečnosti tedy bylo v prosinci spotřebováno méně zásob, než byl jejich měsíční plán. Důvodem je zejména pokles počtu hospitalizovaných osob a prováděných plánovaných operací v období konce roku.

Pro odstranění případných vzniklých odchylek by zdravotnické zařízení mělo intenzivně řešit absenci měsíčního rozpočtování zásob. Důkladnými analýzami ze spotřeby zásob jednotlivých měsíců minulých let by mohly být vytvořeny detailní rozpočty pro následující období na základě sledování spotřeby jejich jednotlivých položek.

Tab. 24 Spotřeba materiálu na I. chirurgické klinice v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Měsíc		Léky	Krev	Spec. zdrav. materiál
Prosinec 2007	Plán (tis.Kč)	55,000	10,000	15,000
	Skutečnost (tis.Kč)	53,858	9,536	14,700
	Odchylka (+/-)	+ 1,142	+ 0,464	+ 0,300
Leden 2008	Plán (tis.Kč)	55,000	10,000	15,000
	Skutečnost (tis.Kč)	56,270	11,287	15,634
	Odchylka (+/-)	-1,270	-1,287	-0,634
Únor 2008	Plán (tis.Kč)	55,000	10,000	15,000
	Skutečnost (tis.Kč)	49,256	7,285	12,362
	Odchylka (+/-)	+ 5,744	+ 2,715	+ 2,638

Na většině klinik a oddělení tvoří nejvyšší částky spotřeby materiálu léky, krev a speciální zdravotnický materiál. Pro srovnání těchto položek ve sledovaném období jsem si vybrala I. chirurgickou kliniku, která v oblasti spotřeby materiálu patří mezi nejnáročnější ve zdravotnickém zařízení. Plán pro jednotlivé měsíce jsem opět sestavila na základě analýzy předchozích období (Tab.24).

V měsíci únoru lze u všech třech druhů materiálu vidět pozitivní odchylku. Nejvyšší z nich je u léků, a to převážně z důvodu menšího množství hospitalizovaných pacientů a zejména menšího množství náročných operačních zákroků a následného pooperačního doléčení. V předchozím měsíci se u všech třech druhů materiálu jedná o negativní odchylky, z důvodu větší úrazovosti a nemocnosti pacientů. Také měsíc prosinec je velmi náročný na úrazovost a nemocnost, proto by se daly také v tomto měsíci očekávat negativní odchylky. Není tomu tak zejména z důvodu propouštění pacientů na období Vánoc a také menšího množství plánovaných operací na toto období.

Jak nemocnice jako celek, tak především jednotlivá pracoviště by se měla důsledně zabývat odstraněním případných, zejména negativních odchylek a to zaměřením se na rozpočtování jednotlivých položek zásob a materiálu na jednotlivá měsíční období.

9.4 Průběžná likvidita

Pro sledování likvidity, tedy platební schopnosti zdravotnického zařízení je nejdůležitějším faktem to, aby příjmy vždy přesahovaly výdaje. Proto je důležité tyto sumy pravidelně měsíčně monitorovat a zajímat se zejména o to, které položky se nejvíce podílejí na výši příjmů a naopak které položky nejvíce ovlivňují výši výdajů zdravotnického zařízení.

V tabulkách (Tab.25, Tab.26) jsou měsíční příjmy a výdaje zdravotnického zařízení za sledované období. Pozitivní pro průběžnou likviditu je fakt, že příjmy trvale přesahují výdaje. Pozitivně lze hodnotit růst příjmů v jednotlivých sledovaných měsících, ovšem naproti tomu působí také růst výdajů ve sledovaných měsících.

Tab. 25 Příjmy za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Příjem (tis.Kč)	Prosinec 2007	Leden 2008	Únor 2008
Všeobecná ZP	108 164	124 972	147 952
Vojenská ZP	17 692	20 951	18 111
Hutnická ZP	6 295	4 462	7 536
Oborová ZP	5 784	6 495	8 184
ZP Škoda	30	26	22
ZP MV ČR	17 065	25 009	27 856
Revírní brat. pokladna ZP	5 134	5 376	3 254
ZP Metal-Alliance	20 187	22 698	25 017
Česká národní ZP	8 756	12 875	11 882
Cizinci	2	0	3
Regulační poplatky	0	978	1 365
Lékárna	2 464	2 875	2 613
Prodej zboží a léčiv	37 152	42 516	40 188
Ostatní	6 736	7 515	6 925
Celkem	235 461	276 748	300 908

V měsíci únoru jsou příjmy o 131 302 tis. Kč vyšší než výdaje. Na celkové hodnotě příjmů za únor 2008 se nejvíce podílí Všeobecná zdravotní pojišťovna, dále příjmy z prodeje zboží a léčiv a příjmy od zdravotní pojišťovny Ministerstva vnitra. Tyto tři nejvýznamnější položky příjmů mají také ve sledovaném období trvale rostoucí charakter. V případě pojišťoven je růst příjmů úměrný růstu jejich ošetřených pacientů ve sledovaném období.

V případě příjmů z prodeje zboží a léčiv se sice v měsíci únoru oproti lednu jedná o malý pokles, stále ovšem tvoří podstatnou položku celkových příjmů. To je způsobeno zejména větší poptávkou po léčivech a zdravotnickém zboží v zimním období.

Významnou položku příjmů tvoří v měsíci lednu a únoru 2008 nově zavedené regulační poplatky, které vstoupily v platnost 1.1.2008. Proto je v měsíci prosinci 2007 u této položky nulová hodnota. Již v prvních dvou měsících vidíme u této položky významný růst, kdy v měsíci únoru dosahuje již téměř 1,5 mil Kč. Pro nemocnici to znamená jednak pozitiva v případě příjmů, jednak negativa v reakcích pacientů. Lze především očekávat sníženou návštěvnost ambulancí v závislosti na zavedeném 30ti korunovém poplatku za návštěvu a předepsané léky, ale také co možná největší zkrácení hospitalizací na požadavek pacienta v závislosti na 60ti korunový poplatek za jeden den hospitalizace.

Příjmy z regulačních poplatků bude zdravotnické zařízení prozatím využívat ke zkvalitnění péče o pacienty, jako např. modernizace čekáren atp., do budoucna je ovšem velmi důležité strukturu a výši těchto příjmů detailně sledovat a zabývat se dalšími možnostmi jejich případného využití.

Tab. 26 Výdaje za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Výdaj (tis.Kč)	Prosinec 2007	Leden 2008	Únor 2008
Léky	27 065	30 166	30 254
Krev	2 896	3 255	3 500
Biologické implantáty	414	402	378
Spec. zdrav. materiál	40 185	41 900	44 250
Všeobecný materiál	2 736	2 122	2 710
Potraviny	3 125	3 412	3 375
Daně	2 172	2 144	2 192
Mzdy	76 604	74 402	74 800
Nájemné	120	120	120
Lékárna	796	817	824
Služby	7 009	7 121	7 135
Ostatní	72	64	68
Celkem	163 194	165 925	169 606

Na celkovou sumu výdajů v jednotlivých měsících nejvíce působí výdaje na mzdy, speciální zdravotnický materiál a léky. V měsíci únoru mají tyto položky nejvyšší hodnotu za sledované období. Nejvýznamnější nárůst můžeme v měsíci únoru vidět u položky speciálního zdravotnického materiálu, který je způsoben zejména v důsledku předzásobení. Trvale rostoucí charakter mají výdaje týkající se lékárny v závislosti na růstu cen léčiv a také položka léky, kde se stejně tak projevují především rostoucí ceny.

Pro trvalé zachování své likvidity je pro zdravotnické zařízení nutné měsíční sledování jednotlivých položek příjmů a výdajů a analýza jejich vývoje.

9.5 Ostatní ukazatele vhodné pro zprávu controllera

Kromě výše uvedených důležitých ukazatelů finančního controllingu je vhodné do zprávy controllera průběžně v jednotlivých měsících začleňovat také některé jiné ukazatele, vhodné ke sledování.

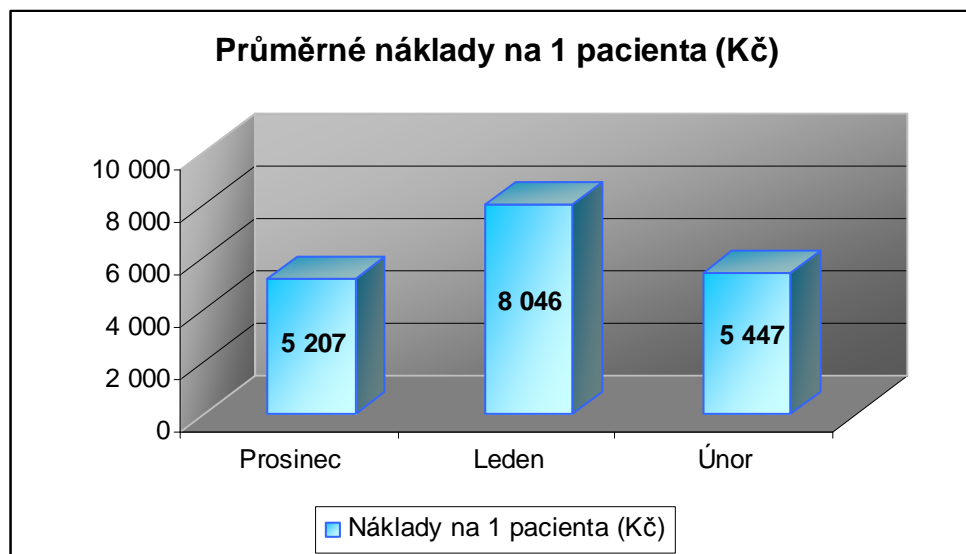
9.5.1 Průměrné náklady na pacienta I. chirurgické kliniky

Nejen pro I. chirurgickou kliniku, ale také pro ostatní pracoviště nemocnice je vhodné sledování vývoje průměrných nákladů na jednoho pacienta.

Tab. 27 Průměrné náklady na 1 pacienta I. chirurgické kliniky v Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	Náklady (Kč)	Počet pacientů	Náklady na 1 pacienta (Kč)
Prosinec 2007	926 875	178	5 207
Leden 2008	1 745 918	217	8 046
Únor 2008	1 122 103	206	5 447

Nejvyšší náklady na jednoho pacienta byly v měsíci lednu, jak můžeme vidět v předcházející tabulce (Tab.27). Jak již bylo dříve řečeno, leden je jedním z měsíců, které jsou náročné na počet hospitalizovaných osob z hlediska úrazovosti a nemocnosti. Proto také v tomto měsíci rostou průměrné náklady na pacienta, neboť je prováděno větší množství dražších výkonů. V měsíci únoru jsou tyto náklady 5 447 Kč, což zdravotnické zařízení považuje za průměrnou hodnotu.



Obr. 9 Průměrné náklady na 1 pacienta I. chirurgické kliniky. [Zdroj: Vlastní zpracování]

9.5.2 Využití lůžek

Tab. 28 Využití lůžek zdravotnického zařízení v %. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	Prosinec 2007	Leden 2008	Únor 2008
Zdravotnické zařízení	78%	79%	79%
I. chirurgická klinika	69%	72%	75%

Zdravotnické zařízení má poměrně stabilní využití lůžek, které má trvale k dispozici. V měsíci prosinci bylo využití lůžek 78%, v lednu a únoru 79%. Pro nemocnici je vhodné využít kapacitu svých lůžek v co nejvyšší míře, protože náklady na neobsazené lůžko převyšují náklady na lůžko obsazené.

Na I. chirurgické klinice se menší využití lůžek v měsíci prosinci vztahuje k menšímu počtu hospitalizací a prováděných operací v tomto měsíci. V lednu již můžeme vidět mírný nárůst využití lůžek, v únoru dosahuje hodnoty 75%.

I přes dosavadní poměrně příznivý vývoj ve využití lůžek očekává zdravotnické zařízení v tomto ukazateli poměrně razantní změny. V závislosti na nově zavedené regulační poplatky vztahující se také k platbě za hospitalizaci se očekává jistá zdrženlivost pacientů

vůči dlouhodobějším hospitalizacím. Z toho důvodu by mohlo dojít také ke snížení procentuelního využití lůžek v následujících měsících.

9.5.3 Pohyb zaměstnanců zdravotnického zařízení

Velmi důležitým ukazatelem vhodným pro zprávu controllera je také pohyb zaměstnanců v jednotlivých měsících.

Tab. 29 Pohyb zaměstnanců ve zdravotnickém zařízení. [Zdroj: Vlastní zpracování]

	Prosinec 2007		Leden 2008		Únor 2008	
	Příchod	Odchod	Příchod	Odchod	Příchod	Odchod
Zdravotnické zařízení	4	2	17	6	9	3
I. chirurgická klinika	1	0	2	0	2	1

Tabulka o pohybu zaměstnanců (Tab. 29) udává, kolik zaměstnanců zdravotnické zařízení přijalo do pracovního poměru a kolik zaměstnanců pracovní poměr opustilo. Nejvyšší nárůst příchodů je zaznamenán v lednu, kdy zdravotnické zařízení přijalo do trvalého pracovního poměru 17 nových zaměstnanců, z toho 2 zaměstnance na I. chirurgickou kliniku. Ve stejném měsíci můžeme sledovat také nejvyšší počet ukončených pracovních poměrů a to 6 za celé zdravotnické zařízení. Z analýzy předchozího vývoje pohybu zaměstnanců lze usoudit, že právě leden je měsícem jejich největší migrace.

10 OPATŘENÍ A ZMĚNY PRO VYUŽITÍ CONTROLLINGU VE ZDRAVOTNICKÉM ZAŘÍZENÍ

Zdravotnické zařízení nemá v současné době oddělení controllingu ani pozici controllera ve své organizační struktuře. Na základě zpracování návrhu zprávy controllera považují za vhodné zavedení kvalifikované pozice controllera v rámci této nemocnice.

Na počátku by bylo vhodné, umístit controllera do organizační struktury tak, aby mohl úzce spolupracovat s ekonomickým a účetním oddělením nemocnice, od kterých by získával veškeré potřebné informace pro vykonávání své funkce a mohl s nimi diskutovat případné problémy, nedostatky, odchylky a návrhy pro jejich možné odstranění. Ve zdravotnickém zařízení je dokonale zavedený účetní systém, z kterého je možné čerpat veškeré potřebné informace účetního charakteru. Také ekonomické oddělení se v současnosti zabývá zpracováním nejrůznějších analýz, které taktéž mohou být nápomocny při zpracovávání prvních controllingových zpráv. Pro začátek bych tedy navrhovala umístit pozici controllera vedle hlavního ekonoma zdravotnického zařízení.

Controller by si měl v tomto zdravotnickém zařízení vytvořit prestižní pozici, v rámci které bude posléze prezentovat své zprávy. Měl by využívat zejména jednotlivých ukazatelů a nástrojů finančního controllingu, tyto v pravidelných měsíčních intervalech zpracovávat, analyzovat, vyhodnocovat, prezentovat a navrhopat opatření k odstranění negativních odchylek.

V hodnou pomůckou při zpracovávání dat by pro controllera mohl být také nemocniční informační systém, jako zdroj informací pro rychlejší a účinnější zpracovávání a výstup dat. V tomto případě je vhodné aby zdravotnické zařízení zabezpečilo neomezená přístupová práva controllera do informačního systému, který by mu umožnil získat potřebná data pro jeho práci.

Controller by měl být jakýmsi spojením mezi jednotlivými pracovišti zdravotnického zařízení, měl by vést úzkou spolupráci s vedením nemocnice, zejména s nejrůznějšími manažery, primáři a vedoucími lékaři, pro které by zajišťoval veškeré nutné informace, jako podklady pro další rozhodování v řízení. Měl by ve své zprávě controllera prezentovat veškeré zjištěné odchylky, objasnit příčiny jejich původu a zejména ve spolupráci s manažery navrhopat veškerá možná řešení pro jejich odstranění. V dalších zprávách by měl být také zmí-

něh fakt, zda daná opatření skutečně vedla k eliminaci odchylek a zda by tedy bylo vhodné je nadále v nejrůznějších obměnách využívat.

Controller by měl podávat cenné rady pro řízení a efektivní chod celého zdravotnického zařízení, měl by být tím, kdo bude schopen podat veškeré informace o vývoji nejrůznějších ekonomických i neekonomických ukazatelů, včetně jejich predikce do budoucnosti.

Pro vedení nemocnice je tedy nejdůležitější začlenit pozici controllera své organizační struktury tak, aby se jednalo o pozici umožňující spolupráci se všemi zúčastněnými stranami, a schválit závaznou strukturu obsahu zprávy controllera, se všemi využitelnými nástroji finančního controllingu, které bude v pravidelných měsíčních intervalech obměňovat novými daty, komentáři a návrhy.

Jakmile se tato práce stane rutinní měsíční záležitostí, bylo by pro zdravotnické zařízení vhodné rozšířit controlling o využití operativních a strategických ukazatelů, které by mohly rozšířit a zkvalitnit vypovídací schopnost zprávy controllera a vést detailnějšímu a kvalitnějšímu sledování důležitých oblastí.

První výsledky vhodné implementace pozice controllera do zdravotnického zařízení by měly být zřetelné v okamžiku, kdy dojde k prvním náznakům týkajícím se snižování nákladů a efektivnějším využíváním zdrojů.

11 CELKOVÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Hlavním úkolem celého projektu bylo navrhnout zdravotnickému zařízení možnost využití nástrojů finančního controllingu. Pro co největší efektivnost v uplatňování těchto nástrojů je vhodné zavést do organizační struktury novou pozici controllera.

Začlenění pozice controllera do organizační struktury zdravotnického zařízení s sebou přináší některé ekonomické i rizikové efekty, kterým bude zdravotnické zařízení čelit.

11.1 Ekonomická náročnost projektu

Ekonomická náročnost projektu zahrnuje veškeré náklady, které jsou spojeny se zavedením pozice controllera. Jedná se tedy o náklady spojené s osobou controllera a náklady na prostředky, kterými bude tato pozice vykonávána. Do osobních nákladů na controllera je tedy třeba zahrnout měsíční mzdu a sociální a zdravotní pojištění, které za něj bude měsíčně odváděno.

Pro vytváření zpráv controllera je nutné pořídit odpovídající hardwarové vybavení, které zahrnuje osobní počítač, tiskárnu a příslušenství a softwarové vybavení, ve kterém by se výstupy vytvářely s použitím nástroje Microsoft Office – Excelu.

Pro pozici controllera je také vhodné vytvořit odpovídající pracovní prostředí s komunikačními prostředky, čili kancelář a telefonní přístroj, případně fax.

Tab. 30 Zaváděcí náklady na pozici controllera v Kč. [Zdroj: Vlastní zpracování]

Položka nákladů	Kč
Mzdové náklady	22 000
Sociální a zdravotní pojištění	7 700
Celkem	29 700
Osobní počítač	30 000
Tiskárna	5 000
Příslušenství	3 000
Vybavení kanceláře	40 000
Telefon	5 000
Celkem	83 000
CELKEM	112 700

Tabulka (Tab.30) uvádí náklady, které je nezbytné vynaložit na zavedení pozice controllera. Částka 29 700 Kč jsou náklady, které budou vynakládány pravidelně každý měsíc. 83 000 Kč představuje sumu, která bude vynaložena pouze jednorázově při počáteční fázi. Celkem tedy bude na pozici controllera první měsíc vynaloženo 112 700 Kč, každý další měsíc 29 700 Kč.

Kromě nákladů by se v ekonomické efektivnosti tohoto projektu měly projevit také přínosy. Přínosy projektu nelze vyčíslit tak jednoznačně jako náklady, neboť se jedná zejména o přínosy nefinančního charakteru. Hlavními přínosy projektu lze označit zejména vytváření controllingových zpráv s přesnými daty, které umožní získat lepší přehled o celkovém hospodaření zdravotnického zařízení a oblast sledování ukazatelů využitelných v dalším řízení nemocnice. Teprve později lze přínosy projektu také kvantifikovat v rámci snížení nákladů nemocnice.

11.2 Rizika projektu

Se zavedením pozice controllera do zdravotnického zařízení jsou bezesporu spjata také určitá rizika. Jedním z rizik je především výběr vhodného pracovníka pro tuto pozici. Pro zdravotnické zařízení je důležité vybrat takového člověka, který bude mít odpovídající schopnosti a znalosti, rovněž bude komunikativní a flexibilní. Bude ochoten učit se nové věci, vytvářet potřebné výstupy dat a spolupracovat s ostatními zaměstnanci nemocnice. Vhodnou věkovou skupinou by mohli být uchazeči cca mezi 30 -35 lety, mladí lidé, schopní získávat nové poznatky.

Za riziko lze považovat také neochotu stávajících pracovníků přijmout controllera jako spolupracovníka, neochotu podílet se na něčem novém, dělat věci jinak a být mu nápomocen při jeho vstupu do této funkce.

Dalším rizikem je fakt, že nelze očekávat výsledky ihned po nástupu controllera na svoji pozici. Musí si nejprve osvojit své zaměstnání, vytvořit vlastní obraz o současném stavu zdravotnického zařízení, navrhnout struktury a ukazatele zpráv, které bude vytvářet a získat potřebné informace a data pro svoji práci. Teprve poté lze očekávat první výstupy, které poukážou na to, co by se mělo zlepšit, na co se intenzivněji zaměřit, a povedou ke zlepšení řízení v oblasti nákladů a celkové efektivnosti. Pokud by vedení zdravotnického zařízení ani po delší době neshledávalo ve výsledcích práce controllera žádné přínosy či zlepšení,

mělo by uvažovat zejména o tom, zda jsou podávané výstupy v pro ně přijatelné podobě a kvalitě, případně se zaměřit na schopnosti controllera samotného.

11.3 Verifikace projektu

Základní myšlenkou projektu bylo navrhnout zdravotnickému zařízení možnost uplatnění nástrojů finančního controllingu.

Nabízí se tedy dvě otázky:

„Splní projekt svůj hlavní účel?“

K tomu, aby zdravotnické zařízení mohlo využívat nástroje finančního controllingu pro své efektivnější řízení je třeba samotný controlling nejprve zavést a správně zorganizovat. Proto, jak je uvedeno v rámci projektu je vhodné začlenit do organizační struktury zdravotnického zařízení pozici controllera. Pro efektivní spolupráci a získávání veškerých potřebných dat je vhodné jej pro začátek umístit v rámci ekonomického oddělení vedle pozice hlavního ekonoma. V projektu této práce jsou navrženy základní nástroje finančního controllingu, které by bylo vhodné ve zdravotnickém zařízení sledovat a které by se staly základem pro tvorbu prvních měsíčních zpráv controllera.

„Povede uplatnění nástrojů finančního controllingu ke zlepšení řízení nemocnice?“

Na základě analýzy zdravotnického zařízení jsem zjistila, že sledování ekonomických ukazatelů zde probíhá ve značně omezené míře, nedostatečné je také vytváření rozpočtů a informovanost vedení jednotlivých klinik a oddělení o celkovém stavu hospodaření nejen jejich, ale také zdravotnického zařízení jako celku.

Využitím nástrojů finančního controllingu a vytvářením pravidelných controllingových reportů vznikne ucelený přehled o stavu nejen celé nemocnice, ale také především vlivu jednotlivých klinik a oddělení na její finanční situaci. Na základě využití jednotlivých ukazatelů bude poukázáno zejména na slabá místa, kde vznikají negativní odchylky, které by bylo vhodné odstranit. Vedení celé nemocnice a potažmo také přednostové a primáři jednotlivých pracovišť budou dokonale informováni o vývoji jednotlivých nástrojů finančního controllingu a plnění plánů a rozpočtů za dané období. Budou přítomni na poradách, kde bude probíhat pravidelná interpretace zprávy controllera a budou se moci zapojit do diskuse o příčinách vzniku případných negativních odchylek a možnostech jejich odstranění. Jejich činnost tak nebude prováděna již jen pasivně v rámci jejich pracoviště, ale stanou se

propojenými články, které komplexně povedou ke zlepšení finanční situace, zlepšení vypo-
vídací schopnosti výkaznictví a celkového systému řízení nemocnice.

ZÁVĚR

Cílem mojí diplomové práce bylo navrhnout zdravotnickému zařízení možnost využívání nástrojů finančního controllingu a začlenění pozice controllera do jeho stávající organizační struktury.

V teoretické části práce jsem na základě poznatků z dostupné literatury zpracovala rešerši týkající se controllingu obecně, zejména jeho hlavní podstaty a cílů v podniku, úkolů controllera a zprávy controllera. Velkou pozornost jsem věnovala finančnímu controllingu a jeho nástrojům, které by mohly být využitelné v rámci zdravotnického zařízení. Neopomněla jsem také zmínit současné postavení controllingu v rámci zdravotnických zařízení a některé finanční aspekty týkající se současného financování zdravotnictví ve vztahu k nově zavedeným regulačním poplatkům v rámci reformy veřejných financí.

V praktické části jsem na základě analýzy zhodnotila současný stav zdravotnického zařízení z pohledu jeho vzniku, struktury, současné situace a cílů. Značnou část analýzy jsem věnovala vyhodnocení finanční situace zdravotnického zařízení s využitím některých ukazatelů finanční analýzy.

Analytická část diplomové práce se pro mě poté stala podkladem pro část projektovou, kde jsem zdravotnickému zařízení navrhla využití nástrojů finančního controllingu. Tyto ukazatele jsem nejprve navrhla a popsala teoreticky za pomoci tabulek, které jsem poté v návrhu zprávy controllera převedla na konkrétní data nemocnice. Tam, kde to bylo uskutečnitelné jsem také některé ukazatele převedla na data I. chirurgické kliniky pro možnost zhodnocení hospodaření pracoviště nemocnice. U jednotlivých ukazatelů jsem kladla důraz zejména na zjištění případných odchylek, jejich příčin a možných opatření k odstranění.

Na základě zjištěné absence controllingu jsem zdravotnickému zařízení v projektové části navrhla jeho zavedení. Popsala jsem případné opatření a změny, které je pro vytvoření pozice controllera nutné učinit a vyhodnotila jsem také ekonomickou náročnost a případná rizika tohoto projektu.

Na závěr musím konstatovat, že mi tato práce pomohla proniknout do tajů hospodaření takové organizace, jakou je zdravotnické zařízení. V případě, že se jedná o zdravotnické zařízení takového rozsahu, jako je nemocnice zkoumaná v mé diplomové práci, je přítomnost controllingu víc než na místě. Vytváření pravidelných controllingových reportů a vyhodnocování finančních ukazatelů může zdravotnickému zařízení pomoci k rozšíření a

zkvalitnění řízení nejen v oblasti pohledávek, závazků, zásob a likvidity, ale celkově k dosažení větší ekonomické stability a efektivnosti jeho řízení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografické zdroje:

- [1] ESCHENBACH, R. *Controlling*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2000. 816 s. ISBN 80-85963-86-8.
- [2] FIBÍROVÁ, J. *Reporting moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- [3] FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996. 199 s. ISBN 80-85943-03-4.
- [4] HORVÁTH, P., et al. *Nová koncepce controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- [5] INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 395 s. ISBN 80-7261-085-6.
- [6] KONEČNÝ, M., REŽŇÁKOVÁ, M. *Controlling*. 1. vyd. Brno: PC-DIR Real, s.r.o., 1997. 121 s. ISBN 80-214-1535-5.
- [7] MANN, M., MAYER, E. *Controlling*. 1. vyd. Praha: Průmysl a obchod, Profit, a.s., 1992. 358 s. ISBN 80-85603-20-9.
- [8] VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2001. 136 s. ISBN 80-7259-007-3.
- [9] VYSUŠIL, J., KAVAN, M. *Controllingové integrační metody*. 1. vyd. Ostrava: MONTANEX, a.s., 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.

Seriálové zdroje:

- [10] SERINA, P. *Controlling v systému řízení firmy*. Moderní řízení, č. 3/2005, 46 s. ISSN 0026-8720.

Internetové zdroje:

- [11] BUŘÍK, L. *Zavedení regulačních poplatků a doplatků*. [Online]. [Cit. 2008-02-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/140696-pozor-regulace-zdravotnictvi-prichazi/>>.

- [12] *Vyhláška č. 532/2002 Sb., kterou se stanoví výše úhrad zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění včetně regulačních omezení po 1. pololetí 2003.* [Online]. [Cit. 2008-02-15]. Dostupný z WWW: <http://www.mvcr.cz/sbirka/2002/zakon_12.html>.
- [13] *Zákonné zdravotní pojištění.* [Online]. [Cit. 2008-02-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/pojisteni/informace/zakonne-zdravotni/jak-vybrat-pojistovnu/>>.

Ostatní zdroje:

- [14] Výroční zpráva zdravotnického zařízení 2006.
- [15] Výroční zpráva zdravotnického zařízení 2007.
- [16] Zpráva o hospodaření zdravotnického zařízení 2006.
- [17] Zpráva o hospodaření zdravotnického zařízení 2007.
- [18] Ostatní interní materiály zdravotnického zařízení.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ARO	Anesteziologicko-resuscitační oddělení
DRG	Diagnostic Related Groups
FEI	Financial Executives Institute
FKSP	Fond kulturních sociálních potřeb
IGC	International Group of Controlling
JIP	Jednotka intenzivní péče
KHBV	Účetní řád nemocnic
LDN	Léčení dlouhodobě nemocných
NIS	Nemocniční informační systém
OON	Ostatní osobní náklady
ORL	Otolaryngologie
RBP	Revírní bratrská pokladna
SZM	Speciální zdravotnický materiál
ZP	Zdravotní pojišťovna
ZPMV	Zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Organizační diagram controllingových úloh	16
Obr. 2 Controlling jako průnik funkcí controllera a manažera	19
Obr. 3 Devět souborů aktivit finančního controllingu	27
Obr. 4 Schéma hlavních prvků kontrolního procesu	36
Obr. 5 Struktura aktiv zdravotnického zařízení v %	52
Obr. 6 Struktura pasiv zdravotnického zařízení v %	53
Obr. 7 Výnosy od zdravotních pojišťoven za rok 2007 v %	55
Obr. 8 Výsledek hospodaření za běžné účetní období v tis. Kč.....	57
Obr. 9 Průměrné náklady na 1 pacienta I. chirurgické kliniky.....	80

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2005-2007.....	48
Tab. 2 Členění zaměstnanců podle věku a pohlaví k 31.12.2007.....	49
Tab. 3 Vývoj průměrné mzdy v letech 2005-2007 v Kč.....	49
Tab. 4 Nárůst mzdových nákladů v roce 2007 v tis. Kč.....	50
Tab. 5 Základní kapacitní a výkonové ukazatele.....	51
Tab. 6 Náklady a výnosy zdravotnického zařízení.....	54
Tab. 7 Výnosy od zdravotních pojišťoven v tis. Kč.....	54
Tab. 8 Výsledek hospodaření zdravotnického zařízení v letech 2005-2007 v tis. Kč.....	56
Tab. 9 Likvidita zdravotnického zařízení.....	58
Tab. 10 Zadluženost zdravotnického zařízení.....	59
Tab. 11 Čistý pracovní kapitál zdravotnického zařízení v tis. Kč.....	60
Tab. 12 Činnosti zdravotnického zařízení financované státním rozpočtem v tis. Kč.....	60
Tab. 13 Návrh měsíčního sledování pohledávek za celé zdravotnické zařízení v tis.....	65
Tab. 14 Návrh měsíčního sledování pohledávek zdravotnického zařízení v tis. Kč.....	66
Tab. 15 Návrh měsíčního sledování závazků za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč.....	67
Tab. 16 Návrh měsíčního sledování zásob za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč.....	68
Tab. 17 Návrh měsíčního sledování nejvýznamnějších položek materiálu na oddělení zdravotnického zařízení v tis. Kč.....	68
Tab. 18 Návrh měsíčního sledování příjmů za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč.....	69
Tab. 19 Návrh měsíčního sledování výdajů za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč.....	70
Tab. 20 Pohledávky celkem dle splatnosti za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	71
Tab. 21 Pohledávky za jednotlivými odběrateli za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	72
Tab. 22 Závazky celkem dle splatnosti za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	73
Tab. 23 Stav zásob za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	75
Tab. 24 Spotřeba materiálu na I. chirurgické klinice v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	76

Tab. 25 Příjmy za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	77
Tab. 26 Výdaje za celé zdravotnické zařízení v tis. Kč k poslednímu dni sledovaného období.....	78
Tab. 27 Průměrné náklady na 1 pacienta I. chirurgické kliniky v Kč.	79
Tab. 28 Využití lůžek zdravotnického zařízení v %.....	80
Tab. 29 Pohyb zaměstnanců ve zdravotnickém zařízení	81
Tab. 30 Zaváděcí náklady na pozici controllera v Kč.	84

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha PI: Stávající organizační struktura zdravotnického zařízení.

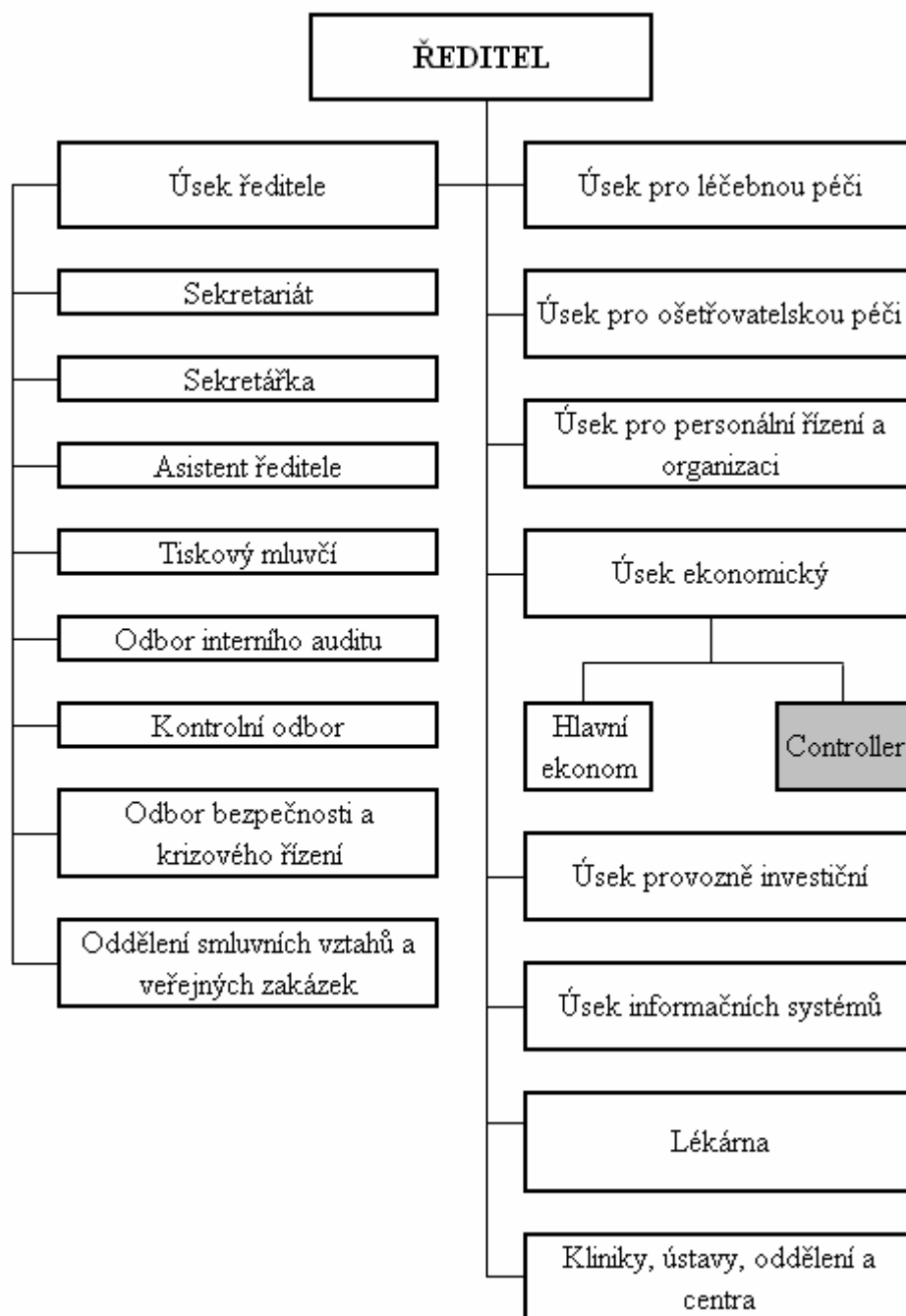
Příloha PII: Organizační struktura zdravotnického zařízení s navrženou pozicí controllera.

Příloha PIII: Rozčlenění pracovišť zdravotnického zařízení do třech zdravotnických oblastí.

PŘÍLOHA P I: STÁVAJÍCÍ ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ



PŘÍLOHA P2: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ S NAVRŽENOU POZICÍ CONTROLLERA



PŘÍLOHA P3: ROZČLENĚNÍ PRACOVIŠŤ ZDRAVOTNICKÉHO ZAŘÍZENÍ DO TŘECH ZDRAVOTNICKÝCH OBLASTÍ

Interní obory:

- I. interní klinika,
- II. interní klinika,
- III. interní klinika,
- dětská klinika,
- hemato-onkologická klinika,
- klinika chorob kožních a pohlavních,
- klinika plicních nemocí a tuberkulózy,
- klinika pracovního lékařství,
- klinika psychiatrie,
- klinika rehabilitačního a tělovýchovného lékařství,
- neurologická klinika,
- novorozenecké oddělení,
- oddělení alergologie a klinické imunologie,
- oddělení geriatrické,
- oddělení klinické logopedie,
- oddělení klinické psychologie,
- oddělení léčebné výživy,
- onkologická klinika.

Obory komplementu:

- Klinika nukleární medicíny,
- lékárna,
- oddělení centrální sterilizace,

- oddělení lékařské fyziky a radiační ochrany,
- oddělení klinické biochemie,
- radiologická klinika,
- sociální oddělení,
- středisko závodní preventivní péče,
- transfúzní oddělení,
- ústav farmakologie,
- ústav imunologie,
- ústav lékařské genetiky a fetální medicíny,
- ústav mikrobiologie,
- ústav patologie,
- ústav soudního lékařství a medicínského práva.

Chirurgické obory:

- I. chirurgická klinika,
- II. chirurgická klinika,
- kardiochirurgická klinika,
- klinika anesteziologie a resuscitace,
- klinika ústní, čelistní a obličejové chirurgie,
- neurochirurgická klinika,
- klinika zubního lékařství,
- oční klinika,
- oddělení intenzivní péče chirurgických oborů,
- oddělení plastické a estetické chirurgie,
- oddělení urgentního příjmu,
- ortopedická klinika,

- otolaryngologická klinika,
- porodnicko-gynekologická klinika,
- traumatologické oddělení,
- urologická klinika.

