

Projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín, p. o.

Bc. Nikola Příkazská

Diplomová práce
2022



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Nikola Příkazská
Osobní číslo: M20722
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Finance
Forma studia: Kombinovaná
Téma práce: Projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín, p.o.

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se odpovědnostního účetnictví v příspěvkové organizaci.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů a systém odpovědnostního účetnictví ve vybrané organizaci.
- Na základě výsledků vypracujte projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví.
- Proveďte zhodnocení projektu a formulujte závěrečná doporučení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- ATKINSON, Anthony A. *Management accounting: information for decision making and strategy execution*. 6th ed. Boston: Pearson, c2012, 550 s. ISBN 9780273769989.
- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **11. února 2022**
Termín odevzdání diplomové práce: **27. dubna 2022**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 11. února 2022

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Bc. Nikola Příkazská

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je optimalizace systému odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín, p. o.

Práce je složena ze dvou hlavních částí, teoretické a praktické. V teoretické části práce jsou zpracovány teoretické a metodické poznatky v oblasti neziskových organizací, nákladů, výnosů a odpovědnostního účetnictví.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na analytickou a projektovou část. Analytickou část tvoří základní informace o organizaci, je zde provedena analýza nákladů a výnosů a analýza odpovědnostního účetnictví. Na základě výsledků zjištěných v analytické části je vypracován projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví ve vybrané organizaci.

Klíčová slova: odpovědnostní účetnictví, náklady, výnosy, odpovědnostní středisko, odpovědná osoba

ABSTRACT

The aim of the thesis is to optimization of the responsibility accounting system at the Hospital TGM Hodonín, c. o.

The work consists of two main parts, theoretical and practical. The theoretical part of the thesis deals with theoretical and methodical knowledge in the field of non-profit organizations, costs and revenues and responsibility accounting.

The practical part of the thesis is divided into analytical and project part. The analytical part consists of basic information about the organization, there is a cost-benefit analysis and responsibility accounting analysis. Based on the results obtained from the analytical part, a project of optimization of the responsibility accounting system in the selected organization is developed.

Keywords: responsibility accounting, costs, revenues, responsibility center, responsible person

Ráda bych poděkovala vedoucímu své diplomové práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za cenné rady, odborný přístup a pomoc při zpracování mé práce.

Dále děkuji také pracovníkům Nemocnice TGM Hodonín, p. o. za jejich ochotu a poskytnutí důležitých informací.

Nakonec bych ráda poděkovala také rodině a partnerovi za podporu a trpělivost v průběhu celého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NEZISKOVÉ ORGANIZACE	13
1.1 DRUHY NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	14
1.2 STÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE V ČR	15
1.3 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE.....	15
1.3.1 Členění nákladů v příspěvkových organizacích.....	17
1.3.2 Členění výnosů v příspěvkových organizacích.....	18
2 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ	19
2.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	19
2.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	20
2.2.1 Vývoj manažerských účetních systémů	20
2.2.2 Funkce manažerského účetnictví	21
3 NÁKLADY A VÝNOSY	22
3.1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	22
3.1.1 Finanční pojetí nákladů	22
3.1.2 Manažerské pojetí nákladů.....	23
3.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	23
3.2.1 Druhové členění nákladů.....	24
3.2.2 Účelové členění nákladů	24
3.2.3 Kalkulační členění nákladů	24
3.2.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	24
3.3 VÝNOSY	25
4 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	26
4.1 ÚLOHA ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	27
4.2 HLAVNÍ CÍLE ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	28
4.3 PŘEDPOKLADY ÚČINNÉHO FUNGOVÁNÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	28
4.4 PŘEDPOKLADY PRO ZAVEDENÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	29
4.4.1 Organizační struktura	29
4.4.2 Centralizace a decentralizace	32
4.4.3 Ekonomická struktura podniku	34
4.5 ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKA	35
4.5.1 Základní typy odpovědnostních středisek.....	35
4.5.2 Nákladové středisko	36
4.5.3 Výdajové středisko	37
4.5.4 Výnosové středisko	37
4.5.5 Ziskové středisko	37

4.5.6	Investiční středisko.....	38
4.5.7	Rentabilní středisko.....	38
5	ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ	39
5.1	HLAVNÍ PRINCIPY ODPOVĚDNOSTNÍHO ŘÍZENÍ.....	39
5.2	HODNOTOVÁ KRITÉRIA PŘI ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	40
5.3	NÁKLADY A VÝNOSY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	40
5.3.1	Náklady odpovědnostních středisek.....	40
5.3.2	Výnosy odpovědnostních středisek.....	41
5.4	VNITROPODNIKOVÁ CENA	42
5.4.1	Funkce vnitropodnikové ceny	42
5.4.2	Předpoklady vnitropodnikových cen.....	43
5.4.3	Typy vnitropodnikových cen	43
5.5	VNITROPODNIKOVÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	44
5.5.1	Výsledek hospodaření nákladového střediska	44
5.5.2	Výsledek hospodaření výnosového střediska.....	45
5.5.3	Výsledek hospodaření ziskového střediska.....	45
5.5.4	Výsledek hospodaření rentabilního a investičního střediska	45
6	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	46
II	PRAKTICKÁ ČÁST	47
7	PŘESTAVENÍ NEMOCNICE HODONÍN, P. O.....	48
7.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O ORGANIZACI.....	48
7.1.1	Předmět činnosti.....	49
7.2	HISTORIE ORGANIZACE	49
7.3	CÍLE ORGANIZACE	50
7.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	51
7.5	ZAMĚSTNANCI.....	53
7.6	HOSPODAŘENÍ A FINANCOVÁNÍ ORGANIZACE.....	53
7.6.1	Vývoj hospodářského výsledku hlavní činnosti.....	53
7.7	FINANCOVÁNÍ ORGANIZACE	54
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	55
8.1	ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	55
8.1.1	Analýza nákladů a výnosů hlavní činnosti.....	55
8.1.2	Analýza nákladů a výnosů doplňkové činnosti.....	57
8.2	ANALÝZA ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	58
8.3	ČLENĚNÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK ORGANIZACE.....	60
8.4	OVLIVNITELNOST NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	68

8.5	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO STAVU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	69
9	SHRNUTÍ SOUČASNÉHO STAVU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	70
10	PROJEKT OPTIMALIZACE SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	71
10.1	CÍLE PROJEKTU.....	71
10.2	POSTUP PROJEKTU	72
10.3	NÁVRH ÚPRAVY SOUČASNÉHO ROZDĚLNÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	72
10.3.1	Nové rozdělní střediskových útvarů.....	73
10.4	STANOVENÍ PRAVOMOCI A ODPOVĚDNOSTI STŘEDISEK	74
10.4.1	Středisko 110 Vedení organizace.....	75
10.4.2	Středisko 111 Oddělení	76
10.4.3	Středisko 115 Doprava	78
10.4.4	Středisko 116 Dětská skupina	79
10.4.5	Středisko 117 Ekonomický úsek.....	79
10.4.6	Středisko 118 Provozní úsek.....	81
10.4.7	Středisko 141 Ambulantní část	82
10.4.8	Středisko 142 Doplnková činnosti	83
10.4.9	Středisko 152 Lékárny	84
10.4.10	Středisko 154 Babybox	84
10.4.11	Zavedení ovlivnitelnosti nákladů a výnosů.....	85
10.4.12	Výsledek hospodaření střediska.....	86
10.4.13	Hodnocení a motivace pracovníků.....	87
10.4.14	Analýza dopadu na řízení po optimalizaci systému	88
11	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	89
11.1	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	89
11.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	91
11.3	PŘÍNOSY A RIZIKA PROJEKTU.....	91
11.4	ZÁVĚREČNÉ DOPORUČENÍ	92
	ZÁVĚR	93
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	95
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	98
	SEZNAM OBRÁZKŮ	99
	SEZNAM TABULEK.....	101
	SEZNAM PŘÍLOH.....	103

ÚVOD

Současná doba nutí podniky se stále více zaměřovat na výsledky, postupy a cíle, kterých chtějí dosáhnout. Prioritou pro téměř většinu z nich je nákladová optimalizace a zvyšování efektivnosti. Mezi hlavní cíle ziskových organizací patří dosažení co nejlepšího výsledku hospodaření. V případě neziskových organizací jsou cíle naprosto odlišné, jelikož se snaží hlavně o naplnění jejího poslání. I přesto mají tyto dva subjekty společný cíl, kterým je co nejefektivnější vynakládání finančních prostředků.

Teoretická část diplomové práce se věnuje teoretickým poznatkům v oblasti dané problematiky. V úvodu se zaměříme na neziskové organizace, jejich druhy a blíže specifikujeme příspěvkové organizace z důvodu analyzované společnosti, která nese tuto právní formu. Manažerské účetnictví a následné členění nákladů a výnosů z tohoto pohledu je specifikováno v další části práce. Za jeden z trendů současné doby lze považovat zavedení odpovědnostního účetnictví, které je definováno ve zbytku teoretické části. Zavádění manažerského účetnictví se může zdát poněkud zbytečné, ale opak je pravdou. I neziskové organizace, které nejsou zřizovány za účelem zisku, potřebují manažersky řídit.

V úvodu praktické části je představena Nemocnice TGM Hodonín p. o., jejímž zřizovatelem je Jihomoravský kraj. Dále jsou analyzovány náklady a výnosy organizace a provedena analýza současného stavu odpovědnostního účetnictví. Na základě zjištěných nedostatků z analýzy je vypracována hlavní část diplomové práce, tedy samotný projekt. Projekt je tvořen návrhem úpravy současného rozdělení odpovědnostních středisek v organizaci. U jednotlivých středisek jsou jmenovány odpovědné osoby s čímž následně souvisí udělení jejich pravomocí. S tím se pojí ovlivnitelnost nákladů a následné nastavení vhodné formy motivace a odměny pro zaměstnance.

V závěru praktické části je vyhodnocen projekt a navržena závěrečná doporučení pro organizaci.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat současný stav odpovědnostního účetnictví v příspěvkové organizaci a na základě zjištěných výsledků navrhnout optimalizaci dosavadního systému odpovědnostního účetnictví.

Použité metody vychází z teoretické části práce, ve které je provedena analýza dostupné literatury, která se zabývá danou problematikou. Jsou zde řešeny teoretické poznatky vztahující se k neziskovým organizacím a k manažerskému účetnictví. S tím následně velmi úzce souvisí odpovědnostní řízení, které bylo v teoretické části důkladně popsáno.

K tomu abychom dokázali naplnit hlavní cíl diplomové práce je zapotřebí se zaměřit i na dílčí cíle. V první řadě je potřeba provést analýzu současného stavu nákladů a výnosů jak hlavní činnosti, tak i činnosti doplňkové. Druhá část analýzy je zaměřena na současný stav odpovědnostního účetnictví organizace, která je provedena za účelem zjištění nedostatků dosavadního odpovědnostního řízení nemocnice.

Na základě nedostatků je vypracován návrh optimalizace odpovědnostního systému, ve kterém jsou aplikovány znalosti získané z teoretické a analytické části. V konečné fázi práce je provedeno zhodnocení projektu včetně doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NEZISKOVÉ ORGANIZACE

V současné ekonomice je třeba se zaměřit na neziskový sektor, který se díky svému rozrůstání stává důležitou oblastí národního hospodářství. Neziskové organizace jsou nedílnou součástí ekonomiky, a to hned z několika důvodů. Jedním z nejzásadnějších je, že neziskové organizace působí v oblastech méně zajímavých pro ziskový sektor, protože nepřinášejí zisk. Zaujímají důležitou roli v odvětví, sloužící k rozvoji celé společnosti například v oblastech vzdělání a školství, sociálních služeb, zdravotní péče a vědy a výzkumu. (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 14)

Pelikánová (2018, s. 15) definuje neziskový sektor jako sektor, ve kterém nejsou organizace a instituce zakládány primárně za účelem dosahování zisku. Cílem není vytvářet zisk, ale přímá produkce užitku. Tyto organizace mohou však vytvářet zisk nebo podnikat, ale musí následně zisk použít na její rozvoj.

Hyánek (2011, s. 67) charakterizuje ve své knize neziskový sektor následujícím způsobem: *„neziskový sektor zažívá velmi zajímavé období z hlediska kvantitativního vývoje, což samozřejmě souvisí se zmíněným posunem rolí (welfare mix shift). A současně je tento sektor více v zorném poli politiků, ať se to týká jeho veřejného financování anebo také veřejné podpory jeho výzkumu.“*

Společně se ziskovým sektorem se oba tyto sektory vzájemně doplňují, podporují a tvoří systém smíšené ekonomiky. (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 15)

Neziskové organizace jsou důležitou součástí společnosti, jelikož sdružují miliony občanů a pomáhají k rozvoji společenského, ekonomického i politického života. Jsou nazývány také jako „nevýdělečné organizace“ nebo „non-profit organization“, které mohou být vytvořeny za účelem výroby produktů a poskytování služeb, ale nesmí být pro své zakladatele nebo vlastníky zdrojem příjmů, zisku nebo finančních výnosů. (Pelikánová, 2018, s. 15)

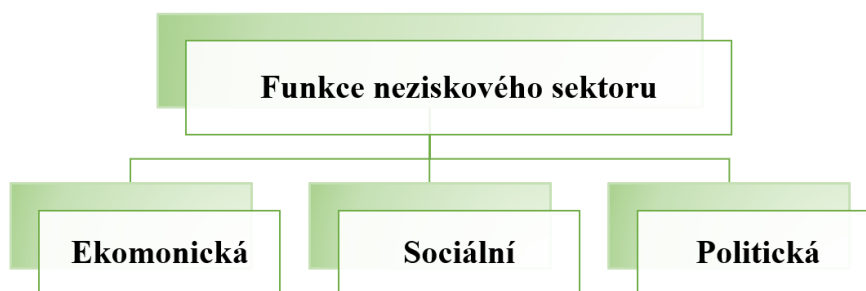
V zákoně č. 586/1992 Sb., § 17a, odst. 1 o dani z příjmu je specifikována jako „veřejně prospěšný poplatník“, jehož hlavní činnost není podnikání.

Neziskové organizace jsou vnímány také jako příležitosti k tvorbě společenských hodnot nebo k zajištění dostatečných finančních zdrojů pro dlouhodobou udržitelnost organizace, osob se stejnými zájmy či celé společnosti.

Některé činnosti těchto organizací lze vykonávat s větším efektem, než by tomu bylo u ziskových organizací. To se může projevat v ekonomikách vyspělých států, ve kterých neziskové organizace vykonávají svoji činnost.

Neziskový sektor plní následující funkce:

- ekonomickou – hraje významnou roli v ekonomice vyspělých států, vystupuje jako prodávající, ale také i jako spotřebitel a zaměstnavatel,
- sociální – poskytuje specifické služby a uspokojuje potřeby společnosti,
- politickou – chrání před porušováním práv a má vliv na veřejné mínění.



Obrázek 1 Funkce neziskového sektoru (Zdroj: Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 17, vlastní zpracování)

V této oblasti existují také další funkce, zejména funkce informační a kontrolní. (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 17)

1.1 Druhy neziskových organizací

Neziskové organizace dělíme dle různých hledisek.

Dělení podle **předmětu**:

- mezinárodní klasifikace neziskových organizací – ICNPO;
- systém klasifikace netržních činností podle OSN – COPNI;
- odvětvová klasifikace ekonomických činností (nevýrobních) – CZ-NACE. (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 19)

Dělení z hlediska **globálního**:

- organizace veřejně prospěšné – zakládají se za účelem uspokojení potřeb veřejnosti, například charita, ekologie, zdravotnictví, vzdělávání a veřejná správa,
- organizace vzájemně prospěšné – zakládají se za účelem vzájemné podpory skupin občanů, jejich posláním je uspokojování svých společných zájmů například kultura a sport.

Dělení z hlediska **zřizovatele**:

- Státní neziskové organizace – zřizovatelem je stát, kraj, či obec, případně jejich organizační složky. Zahrnují především organizační složky a příspěvkové organizace hospodařící v oblasti školství, zdravotnictví a sociálních službách.
- Nestátní/soukromé neziskové organizace – zřizovatelem jsou občané, kteří vykonávají podobné služby jako státní neziskové organizace. Jedná se například o spolky, nadace, ústavy apod. (Pelikánová, 2018, s. 27)

Dělení z hlediska **financování**:

- financované zcela z veřejných rozpočtů (územní celky, organizační složky státu),
- financované zčásti z veřejných rozpočtů (příspěvkové organizace),
- financované z různých zdrojů (dary, sbírky),
- financované z výsledků realizace svého F.

1.2 Státní neziskové organizace v ČR

Státní neziskové organizace se zřizují za účelem výkonu veřejně prospěšných činností, které mají podobu smíšených nebo čistých veřejných statků. Zřizovatelem těchto organizací je veřejný sektor. V České republice dělíme vládní neziskové organizace na dvě hlavní skupiny, a to organizační složky a příspěvkové organizace.

Mezi hlavní právní předpisy řadíme:

- zákon č. 218/200 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

1.3 Příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace se řadí do státní neziskové sféry. Zřizovatelem příspěvkových organizací bývá zpravidla stát nebo územní samosprávný celek. Jsou právními osobami a zároveň též účetními jednotkami, z čehož vyplývá, že mají samostatnou právní subjektivitu.

Příspěvkové organizace jsou rozděleny do dvou skupin:

- Státní příspěvkové organizace, které jsou upraveny v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jsou zřizovány na základě zákona o rozhodnutí zřizovatele, kterým je téměř ve všech případech příslušné ministerstvo.

Hlavní zdrojem hospodaření jsou zdroje státu. Tyto příspěvkové organizace mohou vykonávat jak hlavní, tak i vedlejší (hospodářské či doplňkové činnosti) a hospodařit s prostředky z fondů, vlastní činnosti či peněžitých darů apod. Rozpočet státní příspěvkové organizace se sestavuje jako vyrovnaný.

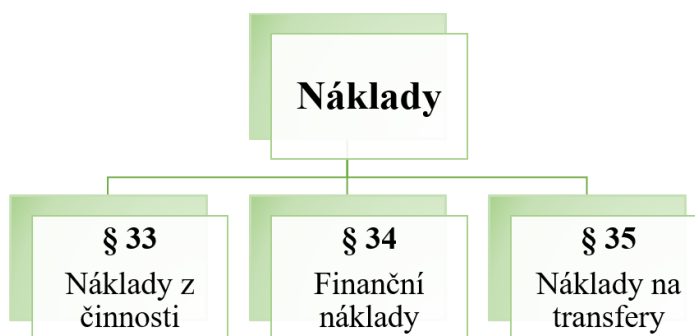
- Příspěvkové organizace územních samosprávních celků, které jsou upraveny v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění. Jsou zřizovány obcemi nebo kraji na základě zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, č. 129/2000 Sb., o krajích v souladu se základní právní úpravou.

Hlavní zdrojem hospodaření je majetek svěřený od zřizovatele do správy příspěvkové organizace na základě zřizovací listiny. Dalšími zdroji hospodaření jsou peněžní prostředky z vlastní činnosti, prostředky přijaté z rozpočtu zřizovatele, prostředky z fondů a ostatních darů od fyzických a právnických osob. Organizace mohou tvořit zisk z vedlejší činnosti, podmínkou ale je, že vytvořený zisk musí být použit na financování hlavní činnosti – neziskové činnosti. (Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 26-27)

1.3.1 Členění nákladů v příspěvkových organizacích

Náklady příspěvkových organizací jsou vymezeny vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 56/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. jsou náklady příspěvkových organizací děleny následovně:



Obrázek 2 Členění výnosů v příspěvkové organizaci
(Zdroj: vyhláška č. 410/2009 Sb., vlastní zpracování)

§ 33 Náklady z činnosti – zahrnují položky jako je např. spotřeba materiálu, prodané zboží, aktiva dlouhodobého a oběžného majetku, změna stavu zásob, ostatní služby, mzdové náklady, odpisy apod.

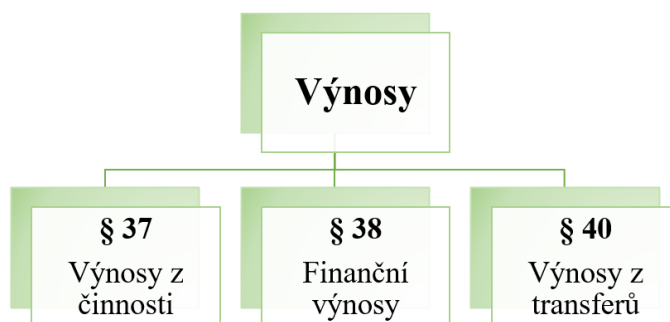
§ 34 Finanční náklady – obsahuje zejména náklady z titulu úvěrů a půjček, kurzové ztráty, náklady z přecenění na reálnou hodnotu a ostatní finanční náklady.

§ 35 Náklady na transfery – řadí se mezi ně náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery a náklady vybraných místních vládních institucí. (Nováková, 2012, s. 14-17)

Morávek, Prokúpková (2018, s. 287) definují náklady příspěvkových organizací ve své knize následovně: „Náklady (vstupy) jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období. Představují snížení (úbytek, spotřebu) aktiv a v peněžním i nepeněžním vyjádření spojené se vznikem závazků, resp. dluhů (zvýšení pasiva).“

1.3.2 Členění výnosů v příspěvkových organizacích

Podobně jako náklady jsou výnosy příspěvkových organizací uvedeny ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., a rozděleny následujícím způsobem:



Obrázek 3 Členění výnosů v příspěvkové organizaci
(Zdroj: vyhláška č. 410/2009 Sb., vlastní zpracování)

§ 37 Výnosy z činnosti – obsahují výnosy z úhrad pohledávek, které byly v minulosti vyřazeny, výnosy z postoupení pohledávek a náhrady za manka a škody.

§ 38 Finanční výnosy – zahrnují výnosy z úroků, kurzové zisky, výnosy z přecenění na reálnou hodnotu a ostatní finanční výnosy.

§ 40 Výnosy z transferů – představují výnosy vybraných ústředních vládních institucí na transfery a výnosy vybraných místních vládních institucí. (Nováková, 2012, s. 14-17)

V knize Morávka a Prokúpkové (2018, s. 295) jsou výnosy formulovány takto: „*Výnosy (výstupy) jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období. Představují zvýšení (přírůstek) aktiv v peněžním i nepeněžním vyjádření spojené se vznikem pohledávky (zvýšení aktiva). V rámci nového přístupu není již aktivace a změna stavu zásob výnosem, ale představuje snížení nákladů.*“

2 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Kvalitní informační základna, která podává aktuální a přesné informace, je potřebná pro každý podnik. Za tuto informační základnu považujeme účetnictví, ve kterém je potřeba rozdělovat účetní informace dle jejich využití. Obsah účetnictví se tedy bude lišit, podle toho, kdo bude jeho uživatelem nebo pro jaké rozhodnutí bude sloužit. (Fibírová a kol., 2020, s. 17-18)

Autor Drury (2018, s. 5) ve své knize dodává, že účetnictví je jakýmsi jazykem, kterým jsou sdělovány informace svým stakeholderům, kterými jsou manažeři, akcionáři, zaměstnanci, věřitelé či vládní instituce.

Rozlišujeme dva druhy účetnictví. Finanční účetnictví podává informace externím uživatelům a je do značné míry regulováno zákony. Manažerské účetnictví naopak nepodléhá žádné legislativě a jeho nastavení záleží na vedení podniku, cílem je, aby co nejlépe vystihovalo charakter podniku. (Lazar, 2012, s. 1)

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje informace především externím uživatelům (dodavatelům, investorům, bankám, zaměstnancům, finančním a další správním orgánům). Nezbytně nutná je strukturovaná a standardizovaná podoba účetních informací, které zajišťují uživatelům spolehlivost, úplnost, srovnatelnost v čase a srovnatelnost s jinými podniky. Informace, které finanční účetnictví podává, jsou za podnik jako celek. Zaměřuje se na historické údaje, skutečně dosažené výsledky a jejich analýzu. Z hlediska vykazování je povinnost téměř u všech podniků vykazovat v pravidelných časových intervalech, a to jednou ročně. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 15)

Ve finančním účetnictví má každý podnik povinnost zveřejnění výstupů podniku v podobě účetní závěrky, která obsahuje dva hlavní výkazy. Rozvahu, která představuje majetkovou strukturu a jeho zdroj krytí. Majetková struktura je znázorněna v podobě dlouhodobých a krátkodobých aktiv, zdrojem krytí je vlastní kapitál a cizí zdroje. Druhým hlavním výkazem je výkaz zisku a ztrát, který obsahuje systematicky rozdělené náklady, výnosy a hospodářský výsledek.

Finanční účetnictví je důležitým zdrojem informací i pro manažery společností a řídicí pracovníky. Tyto informace ovšem nejsou dostačující pro správné rozhodování a operativní a strategické řízení. Na základě těchto informací nelze rozhodovat o skutečném a budoucím vývoji podniku. (Fibírová a kol., 2020, s. 20)

2.2 Manažerské účetnictví

Jeden z mezinárodně uznávaných autorů Atkinson (2012, s. 10) definuje manažerské účetnictví následujícím způsobem: „*Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.*“

Synek a kol. (2011, s. 85) tvrdí, že se manažerské účetnictví zaměřuje na efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů (středisek). Předmětem jsou jak náklady, tak i výnosy podniku, popřípadě cash flow. Zdrojem informací manažerského účetnictví je finanční a nákladové účetnictví, operativní evidence, kalkulace a ostatní statistické a matematické metody a postupy. Má za úkol podávat základní podklady pro manažerské rozhodování a je součástí manažerského informačního systému.

„*Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání (sdělování ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.)*“ (Drury, 2018, s. 5)

2.2.1 Vývoj manažerských účetních systémů

Vývojové etapy manažerského účetnictví lze rozdělit do tří úrovní:

- První úrovní je **nákladové účetnictví** (*Cost Accounting*), které sleduje evidenci informací o nákladech z pohledu minulosti.
- Druhou úrovní je **manažerské účetnictví** (*Cost Management*), které má v současné době stále větší význam. Pro správná manažerská rozhodnutí, je nedostačující náklady věcně řídit pouze z pohledu minulosti, ale je nutné se zaměřovat na informace o budoucím vývoji, které následně využijí jako podporu při volbě správného rozhodnutí. Budoucí vývoj je založen zpravidla na statické evidenci nákladů.

- Třetí úroveň je **management nákladů** (*Cost management*), který navazuje na předchozí dvě úrovně. I přes objevení nových manažerských nástrojů a metod, je nutné brát v úvahu i předešlé vývojové etapy. Všechny etapy jsou důležité pro správně řízení podniku. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15-16)

2.2.2 Funkce manažerského účetnictví

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je podle Langa (2005, s. 3) hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady, které spadají do zúčtovacího období.

Rozlišuje také další důležité funkce:

- informační,
- zjišťovací,
- normované,
- kontrolní,
- analytické.

Čechová (2011, s. 6) říká, že základním úkolem manažerského účetnictví je sloužit potřebám řízení podniku. Základní úkol je tvořen řadou dílčích úkolů např. zjišťování skutečných informací, kontrola, rozbor a jejich zpracování.

Úkoly manažerského účetnictví dle Čechové (2011, s. 6):

- podávat informace o struktuře nákladů,
- poskytovat informace o výkonech,
- poskytovat informace o jednotlivých útvarech podniku,
- vytvářet kalkulační systém.

Manažerské účetnictví zahrnuje také rozpočetnictví, které má za úkol vytvářet podnikový rozpočet pro celý podnik či určitou investici, nikoliv pro určitý výkon nebo výrobek.

Cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace potřebné k dalšímu rozhodování. Rozhodování mohou být krátkodobá, investiční nebo dlouhodobá. Další řada faktorů, které ovlivňují rozhodování, jsou výrobní či kapacitní možnosti, situace na trhu, konkurence, vývoj techniky apod.

3 NÁKLADY A VÝNOSY

V diplomové práci se bude pojem náklad objevovat velmi často, a proto je potřeba si nejdříve ujasnit, co pojem náklad znamená a co vyjadřuje.

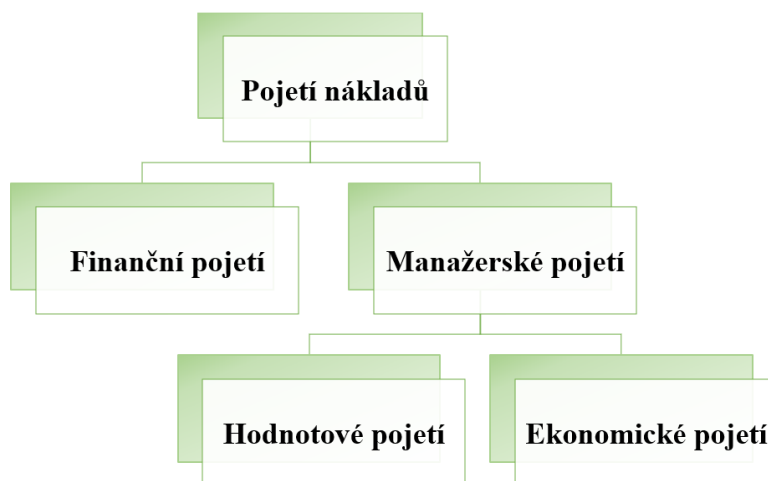
Náklad je základní ekonomickou veličinou, která je vnímána interními a externími uživateli odlišně. Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány odlišně než v manažerském účetnictví.

Z tohoto pohledu lze tedy rozlišit dvojí pojetí nákladů z pohledů různých skupin uživatelů:

- finanční pojetí nákladů z hlediska finančního účetnictví,
- manažerské pojetí nákladů z hlediska manažerského účetnictví.

3.1 Finanční a manažerské pojetí nákladů

V následujících podkapitolách se zaměříme na finanční a manažerské pojetí nákladů a jejich specifika.



Obrázek 4 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů
(Zdroj: Popesko, Papadaki, 2016, s. 28, vlastní zpracování)

3.1.1 Finanční pojetí nákladů

Náklad ve finančním pojetí je chápán jako spotřeba ekonomických zdrojů, která souvisí s reálným tokem finančních prostředků. Projevuje se úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a vede ke snižování vlastního kapitálu. (Popesko a kol., 2014, s. 28)

Jde o náklady, které jsou sledovány ve finančním účetnictví a v příslušných výkazech, které slouží ve většině případů externím uživatelům. Finanční náklady jsou podloženy reálnými výdaji peněz a jsou oceňovány ve skutečných pořizovacích cenách. Z toho důvodu nemůžou být použity pro potřeby manažerského účetnictví. (Král, 2018, s. 68)

3.1.2 Manažerské pojetí nákladů

V manažerském pojetí je náklad charakterizován jako hodnotové vyjádření, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, který účelově souvisí s ekonomickou činností. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Synek (2011, s. 81) definuje náklady jako důležité syntetické ukazatele kvality činnosti podniku, které má management usměrňovat a řídit. K řízení nákladů je potřeba jejich podrobné členění.

Náklady v manažerském pojetí rozdělují Popesko a Papadaki (2016, s. 28) na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

- **Hodnotové pojetí nákladů** – zahrnují náklady shodné s finančním účetnictvím, ale i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykázány v jiné výši. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, jež odpovídají její současné reálné hodnotě. Hodnotové pojetí nákladů podává informace pro běžné řízení a kontrolu prováděných procesů.
- **Ekonomické pojetí nákladů** – odpovídá hodnotě, kterou je možné získat nejeftivnějším využitím nákladů. Může také představovat maximální ušlý efekt, který byl způsoben použitím omezených zdrojů.

3.2 Členění nákladů

V manažerském účetnictví je známo mnoho způsobů členění nákladů, nicméně k dosažení efektivního řízení je velmi důležité jejich rozčlenění do stejnorodých skupin. Základním předpokladem pro použití nástrojů manažerského účetnictví je správné členění, popřípadě klasifikace nákladů podle různých kritérií. Za správným řízením a ovlivňováním nákladů stojí dobrá znalost jejich struktury a příčiny jejich vzniku. Náklady členíme následovně:

3.2.1 Druhové členění nákladů

Při vstupu nákladů do podniku rozlišujeme náklady podle druhu spotřebovaného externího vstupu, který následně vstupuje do podnikového transformačního procesu. Toto rozdělení nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladům, které nalezneme téměř v každé společnosti. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31-32)

Podle Synka (2011, s. 81) toto třídění nákladů odpovídá na otázku, co bylo v podniku spotřebováno. Mezi základní druhy řadí spotřebu materiálu, paliv a energie, odpisy, mzdové a ostatní náklady, finanční náklady a náklady na externí služby.

3.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů se používá pro zajištění řízení hospodárnosti. Jejich hlavním úkolem je odhalit, zda se v podniku náklady spoří či naopak.

Tyto náklady členíme na:

- náklady technologické – náklady jsou přímo spojeny s technologií daného výkonu,
- náklady na obsluhu a řízení – náklady spotřebované při zajišťování průběhu činnosti. (Král a kol., 2018, s. 79)

Toto členění se v praxi příliš často nevyskytuje, jelikož je velmi obtížné identifikovat, zda daný náklad přímo souvisí s technologií, či bude přiřazen k nákladům na obsluhu a řízení. Velmi často se ve firmách vyskytuje členění nákladů podle vztahu k jednici výkonu, kdy tyto náklady členíme na jednicové a režijní. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35)

3.2.3 Kalkulační členění nákladů

Toto členění nákladů je velmi využíváno v kalkulačním účetnictví a rozlišujeme tedy náklady přímé, které přímo souvisí s druhem výkonu, a náklady nepřímé, které nelze přiřadit k jednomu druhu výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36)

3.2.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Podle Krále a kol. (2018, s. 81) je potřeba vyjádření vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, kde činnost probíhá a jeho pracovníci jsou odpovědní za vynaložení či zhodnocení nákladů.

Odpovědnostními středisky jsou nazývány vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady (i jiné hodnotové veličiny) do odpovědnosti přiřazovány. Odpovědnostní středisko úzce souvisí s ekonomickou strukturou podniku, která dále navazuje na organizační strukturu. Cílem organizační struktury je určit zejména u vedoucích pracovníků útvarů, jaké pravomoci mají, o čem mohou rozhodovat a za co odpovídají. Podle odpovědnosti a pravomoci rozlišujeme šest základních typů odpovědnostních středisek, kterým se budu podrobněji věnovat v samostatné kapitole 4.

3.3 Výnosy

Výnosy představují výstupy z hospodářské činnosti účetní jednotky, jejich cílem je zvýšení ekonomického prospěchu. Zvýšení ekonomického prospěchu lze dosáhnout zvýšením aktiv, nebo snížením závazků podniku. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 205)

V manažerském pojetí definuje Synek (2011, s. 74) výnosy ve své knize takto: „*Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik „získal“ z veškerých svých činností za určité období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Hlavními výnosy výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, u obchodního podniku tzv. obchodní rozpětí, tj. rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.*“

Výnosy v podniku členíme do následujících skupin:

- **provozní výnosy** – výnosy z provozně-hospodářské činnosti podniku (tržby za prodej),
- **finanční výnosy** – výnosy z finančních investic, cenných papírů a vkladů,
- **mimořádné výnosy** – výnosy získané mimořádně (prodej odepsaného majetku).

Výnosy, náklady a **hospodářský výsledek** patří k nejdůležitějším ukazatelům hospodaření každého podniku. Hospodářský výsledek může mít dvě podoby, podobu **zisku** (výnosy jsou větší než náklady) nebo podobu **ztráty** (náklady jsou vyšší než výnosy).

4 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

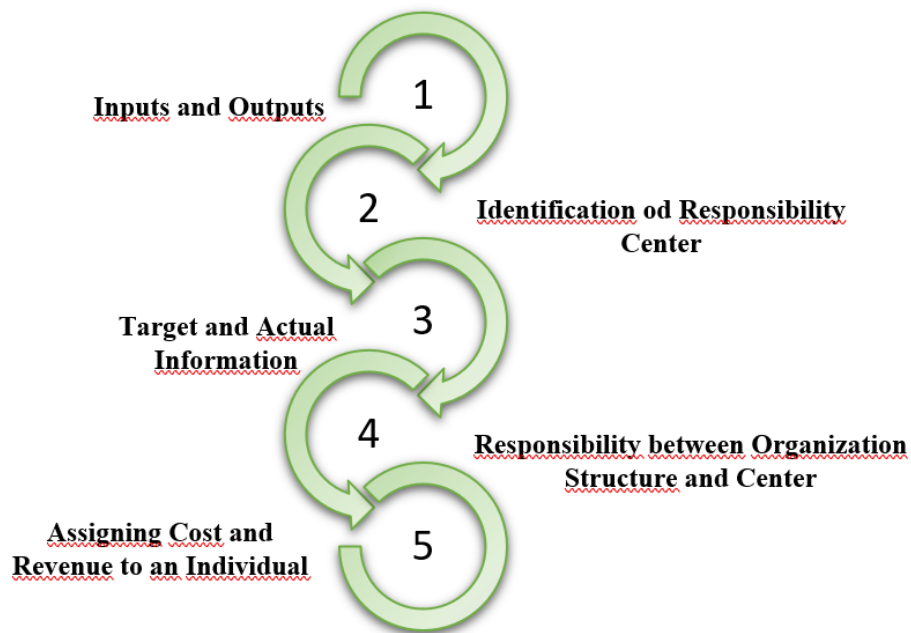
Odpovědnostní účetnictví (*responsibility accounting*) a jeho fungování úzce souvisí s vývojem manažerského účetnictví na počátku dvacátého století. Na vývoj měl velký vliv růst úspěšných podniků, který sebou přinášel zvyšování složitosti jejich podnikatelských aktivit, což mělo za následek vyvolání stále vyšších požadavků na koordinaci procesů. Druhý vliv, který je spjat s vývojem manažerského účetnictví, se zaměřuje na podrobnější předběžnou přípravu podnikatelských aktivit, za účelem snížení rizika a odstraněním úzkých míst. Postupem času se tento trend začal promítat i do účetnictví, čímž bylo postupně zjišťováno, že není dostačující pouze zobrazení uplynulé skutečnosti, ale je potřeba se více dívat do budoucnosti. S tímto rozhodnutím se podniky začaly zabývat informacemi o vzájemném vztahu skutečných a předem stanovených, plánovaných či kalkulovaných nákladů, výnosů, cen a ostatních hodnotových charakteristik. (Responsibility accounting, © 2022)

Důsledkem těchto změn, bylo také zvýšení zájmu řídicích pracovníků o vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. Díky tomu došlo k členění informací podle oblastí odpovědnosti a následnému přesunu odpovědnosti za efektivnost vyráběných a prodávaných výrobků. Za nejdůležitější okamžik v úspěšnosti řízení je považováno zjištění odchylky od potřebného stavu a její přiřazení do odpovědnosti daného útvaru nebo konkrétnímu zaměstnanci, kterému náleží. (Král, 2006, s. 391-392)

Charles, T. Horngreen definuje odpovědnostní účetnictví následovně: „*Odpovědnostní účetnictví je systém účetnictví, který rozpoznává různá odpovědná střediska v celé organizaci a odráží plány a činnosti každého z těchto středisek tím, že přiřazuje konkrétní výnosy a náklady tomu, který má příslušnou odpovědnost. Nazývá se také účetnictví ziskovosti a účetnictví činností*“. (Responsibility accounting, © 2022)

Definice tedy odráží rozdělení organizace na různá střediska odpovědnosti. Každé středisko odpovídá za své vzniklé náklady a jejich výkony jsou pravidelně měřeny.

Components of Responsibility Accounting



Obrázek 5 Components of Responsibility Accounting (Zdroj: Responsibility accounting, ©2022, vlastní zpracování)

4.1 Úloha odpovědnostního účetnictví

Hlavním úkolem odpovědnostního účetnictví je vytvořit odpovědnostní systém informací, který umožní:

- **rozčlenit** hodnotové informace **podle odpovědnosti** za vývoj nákladů, výnosů, aktiv, závazků a příjmů a výdajů podniku,
- popsat **vztahy mezi jednotlivými středisky** ve vnitropodnikovém ocenění, aby bylo možné vyjádřit přínos konkrétních středisek k hospodářskému výsledku společnosti,
- **určit rozdíly či odchylky** skutečného vývoje od vývoje předem určeného (žádoucího) **přímo v účetním systému**, a to i s informací, který pracovník, je za jejich vznik odpovědný. (Fibířová a kol., 2020, s. 363)

Patel (2013, s. 1) definuje rozdělení základních úkolů odpovědnostního účetnictví velmi podobně, doplňuje ještě následující důležité úkoly:

- je základem pro hodnocení kvality a výkonnosti divizních manažerů, které následně ovlivňuje způsob chování těchto manažerů,
- motivuje manažery, aby se snažili řídit své středisko na základě stanovených cílů organizace.

4.2 Hlavní cíle odpovědnostního účetnictví

Hlavními cíli, k nimž směřuje celý systém řízení po linii odpovědnosti, jsou:

- vymezení oblastí, které mohou pracovníci nebo útvary svou činností ovlivnit,
- stanovení dílčích úkolů, kterých je potřeba v oblastech dosáhnout,
- vyjádření diferencovaného přínosu pracovníků či útvaru, který následně přispěje k celopodnikovým výsledkům.

Zajištění těchto cílů dělíme do tří etap:

- **Fáze předběžného stanovení** – zajišťuje transformaci vrcholových cílů podniku na dílčí cíle, které budou moci jednotlivé odpovědné útvary a pracovníci ovlivňovat a realizovat.
- **Fáze následné kontroly** – zabývá se kvantifikací pozitivních nebo negativních dopadů na celkové výsledky podniku podle toho, který pracovník nebo odpovědnostní útvar za ně nese odpovědnost.
- **Fáze analýzy a vyhodnocení** – znamená uzavření celého procesu s vazbou na odměnu či jinou formu zainteresovanosti na základě dosažených výsledků. (Král, 2006, s. 392)

4.3 Předpoklady účinného fungování odpovědnostního účetnictví

Podle Krále (2006, s. 393) je nezbytnou součástí fungování systému odpovědnostního řízení vytvoření následujících předpokladů:

- Vymezení míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti – je základní podmínkou pro budování systému odpovědnostního řízení v kvalitně zpracovaném organizačním řádu.

- Vyjádření pravomoci a odpovědnosti – důležité je, aby byl odpovědný pracovník informován o nastavených kritériích a stanovení jejich žádoucí úrovně. Pracovníkovi by mělo být přesně řečeno, jaké pravomoci má.
- Motivační účinnost – je velmi úzce spjata s odpovědnostním řízením. Pro základní fungování je potřeba, aby podnik předem stanovil pravidla odměny nebo uplatnění jiné formy motivačního působení. V jaké formě budou odměny vypláceny a v jakých časových intervalech budou realizovány. Velmi důležité je také brát v úvahu vazbu na celopodnikové výsledky, nikoliv pouze na dílčí odpovědnostní úseky.

4.4 Předpoklady pro zavedení odpovědnostního účetnictví

Zavedení systému odpovědnostního řízení vychází z několika předpokladů. Důležité je vymezení transparentní struktury podniku a získání odpovědí na otázku, která se týká rozložení manažerských kompetencí pro řízení této struktury.

Fibírová a kol. (2020, s. 364) zahrnují tyto předpoklady do tří základních oblastí:

- řešení **organizační struktury** podniku,
- stanovení **míry centralizace a decentralizace**, která je uplatňována při řízení struktury podniku,
- vytvoření **ekonomické struktury** podniku.

Patel (2013, s. 1) rozděluje předpoklady takto:

- mělo by se jednat o velkou společnost s divizionální organizační strukturou, kde je odpovědnost rozdělena na různé úrovně organizace,
- cíle a záměry pro každé odpovědnostní středisko jsou pevně stanoveny,
- manažeři mají za cíl těchto cílů a záměrů podniku dosáhnout.

4.4.1 Organizační struktura

Základním předpokladem pro vytvoření systému odpovědnostního řízení je vzájemné propojení organizační a ekonomické struktury podniku.

Hlavním cílem organizační struktury je uspořádat činnosti, aktivity a jednotlivé vztahy, tak, aby docházelo k naplňování podnikových cílů.

To následně vede k určení horizontálních a vertikálních vztahů mezi podnikovými útvary podle jejich věcného charakteru a k výběru těch, které jsou pro řízení důležité. (Král, 2006, s. 396)

Fibírová a kol. (2020, s. 364) definují organizační strukturu takto: „*Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a vazby mezi nimi. Jejím cílem je takové uspořádání podnikových činností, které optimálním způsobem zajišťují naplňování cílů podniku. Přehledný popis organizační struktury v organizačních směrnících podniku je nezbytným nástrojem vymezení pravomoci a odpovědnosti jednotlivých útvarů.*“

Organizační struktura je nástrojem působení na podnikatelské chování organizace, tudíž musí být v souladu s plněním plánu. Činnosti prováděny v organizaci by měly být zabezpečovány stabilní sestavou jejich nositelů či pracovních týmů. V případě změny koncepce vykonávání činnosti je potřeba, aby byla současně změněna i organizační struktura a bylo zabráněno případné ztrátě výkonnosti organizace. (Mohelská a Pitra, 2012, s. 150)

Cejthamr a Dědina (2010, s. 203) dělí typy organizačních struktur následovně:

- **Liniové** – neboli lineární organizační struktury se řadí mezi typově nejstarší útvary, které byly uplatňovány v malých organizacích, kde existoval pouze jeden řídicí stupeň nad provozovnou. Řídicí stupeň byl v mnoha případech obsazen vlastníkem podniku (řemeslník, obchodník, bankéř).
- **Štábní** – tyto organizační struktury plní zpravidla poradní funkci k zabezpečení kvalifikovaného rozhodování liniových vedoucích a útvary jednotek. Štábní struktura je tvořena specializovanými pracovníky různých oborů (ekonomové, technici, personalisti a účetní).
- **Kombinované** – zahrnuje liniově štábní, maticové a projektové organizační struktury.

Mohelská a Pitra (2012, s. 151–154) rozdělují tři základní principy organizování:

- **Model funkční (liniově-štábní) struktury** – řadíme mezi nejstarší typ, který rozeznáme podle jednoho nadřazeného místa a centralizací rozhodovacích pravomocí. Tato organizační struktura se využívá především ve stabilním okolí.

Dokáže dosáhnout vysoké efektivnosti všech pracovních činností při dlouhodobém neměnném charakteru. Nevýhodou takové organizační struktury je, že nedokáže rychle a včasné reagovat na změny vnějšího prostředí.

- **Model předmětové (divizní) organizační struktury** – tato organizační struktura je ve srovnání s modelem funkční organizační struktury principálně odlišná. Řešení komplexních úkolů vyžaduje spolupráci dvou či více organizačních útvarů, což bývá v tomto uspořádání velmi obtížné. Uspořádání vazeb mezi útvary vychází z požadavku, aby vazby mezi jednotlivými útvary podporovaly maximalizaci jejich příspěvku k navýšení výstupů. Takový model umožňuje pružně reagovat na vývoj změn v okolí podniku.
- **Model maticové organizační struktury** – předmětové uspořádání tohoto modelu není zcela vymezeno, jako u funkční organizační struktury. Složitější a komplexní operace zajišťují pracovní kolektivy, které jsou vytvářeny z pracovníků s univerzálními profesními způsobilostmi. Koordinace pracovních činností je zabezpečována přímo v místě jejich výkonu. Jednou z výhod maticové organizační struktury je rychlost šíření informací uvnitř organizace a interní spolupráce. Naopak k největší slabině patří dvojí podřízenost pracovníka, která může vytvářet chaos a ztrátu kontroly nad pracovními činnostmi.

Vztahy mezi jednotlivými organizačními strukturami lze rozdělit do dvou základních typů:

Horizontální vazby – jedná se vztahy mezi organizačními jednotkami, které jsou důsledkem dělby činností a vyjadřují kooperaci mezi těmito jednotkami.

Rozsah horizontální vazby vychází ze dvou základních přístupů uspořádání:

- předmětné uspořádání – podstatná část procesu probíhá v rámci jednoho útvaru, který je pouze v omezené míře součástí kooperačních vztahů s ostatními útvary;
- technologické uspořádání – dílčí procesy probíhají v různých specializovaných útvarech na konkrétní druh činnosti.

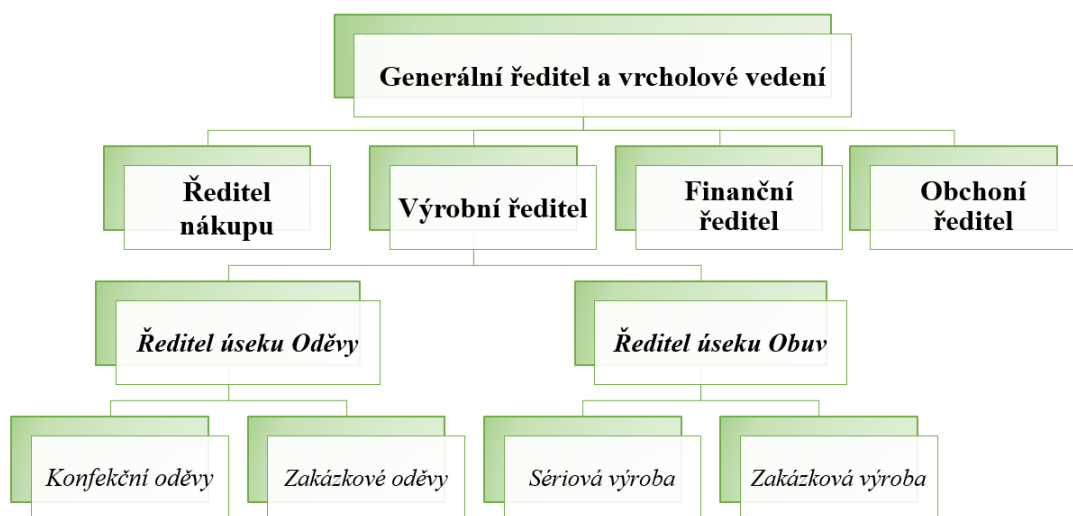
Vertikální vazby – podle charakteru a počtu vertikálních úrovní řízení určujeme přístup společnosti k centralizaci či decentralizaci pravomoci a odpovědnosti. Tato vazba se projevuje ve vztazích podniku a externím okolí, při nákupu zdrojů a prodeji výkonů. (Fibírová a kol., 2020, s. 365)

4.4.2 Centralizace a decentralizace

Z hlediska odpovědnostního řízení hrají významnější roly vertikální vazby, které se zaměřují na rozpoznání a vymezení pravomoci a odpovědnosti. To se následně projevuje v míře centralizace na úrovni vrcholového vedení nebo naopak decentralizace zaměřené na nižší útvary.

Centralizace je takové řízení podniku, kdy je soustředěna rozhodovací pravomoc a odpovědnost na vrcholové vedení podniku. Nižší útvary využívají spíše výkonnou funkci a zaměřují se především na kázeň při plnění zadaných úkolů. U centralizovaného přístupu k odpovědnostnímu řízení jsou řešeny otázky týkající se prodávaného objemu a sortimentu výkonů, které jsou řešeny na úrovni strategického, taktického i operativního horizontu. Zajišťují optimální využití kapacity s ohledem na koordinaci práce na jednotlivých útvarech. Zpracování rozpočtů odpovědnostních středisek je podstatnou částí přípravy podnikatelského procesu, v nichž jsou vymezeny hodnotové veličiny, které podřízené útvary ovlivňují svojí činností.

Odpovědnostním střediskům se úkoly z pohledu centralizovaného přístupu zadávají formou direktiv z úrovně vedení. Zainteresovanost středisek se soustředí na splnění naturálně zadaných úkolů a na dosažení hodnotových kritérií, podle nichž jsou střediska hodnocena. Plnění úkolů je hodnoceno v krátkých, zpravidla v měsíčních či čtvrtletních intervalech. Hodnocení je prováděno hierarchicky vyšším útvarem na základě porovnání skutečně dosažených výsledků s plánem (rozpočtem). (Král, 2006, s. 396)



Obrázek 6 Centralizovaná organizační struktura podniku (Zdroj: Fibířová a kol., 2020, s. 365, vlastní zpracování)

Decentralizace znamená proces přenesení pravomoci a odpovědnosti u vyšší úrovně řízení na úroveň nižší. Využívají se takové nástroje, které nastavují rámcové podmínky a očekávají uplatnění iniciativního přístupu řídicích pracovníků. Útvarům na nižších stupních řízení je následně udělena pravomoc, která umožňuje nakládání s rozhodovacími i výkonnými funkcemi. Využívání metod řízení, které vedou střediska k přesnému, včasnému a kvalitnímu plnění příkazů bez vlastní iniciativy pracovníků, je pro centralizovaný přístup k řízení typické. Dále je pro tento přístup řízení specifické zaměření na přínos středisek, na základě čehož posuzujeme zhodnocení vynaložených zdrojů a finanční pozici podniku. Fibírová a kol., 2020, s. 365)

Mezi výhody decentralizace podle Garrison, Ray a Noreen (2021, s. 508-509) řadíme:

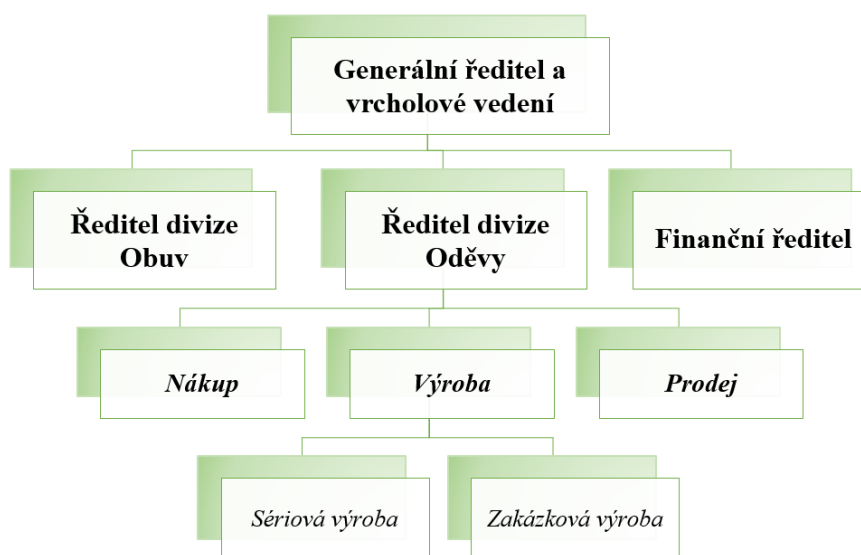
- delegování každodenních problémů na nižších úrovních řízení, tímto získává vedení dostatek času na řízení podniku a tvorbu celkové strategie,
- údaje nezbytné pro každodenní rozhodování mají manažeři na nižších úrovních řízení, proto je velmi důležité nechat rozhodování o svém středisku na nich,
- možnost společnosti rychleji reagovat na potřeby zákazníků a změny v provozním prostředí, s čím souvisí odstranění byrokratického procesu rozhodování,
- možnost rozhodování manažerů na nižších stupních poskytuje přípravu na pozice vyššího managementu a zvyšuje jejich motivaci.

Mezi nevýhody decentralizace řadíme:

- manažeři na nižších stupních řízení provádí rozhodnutí, aniž by porozuměli celkovému obrazu podniku,
- v případě samostatného rozhodnutí manažera může dojít k problému s koordinací,
- cíle a zájmy podřízených útvarů mohou být v rozporu se zájmy celé společnosti.

Posilování decentralizace řízení je pro podnik výhodné zejména z hlediska informační vybavenosti na nižších úrovních řízení, rychlosti reagovat na nestabilní podmínky nebo zvýšení motivace manažerů na středních a nižších úrovních. (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 175)

Pravomoc a odpovědnost z pohledu decentralizovaného řízení je ovlivněna dlouhodobým rozvojem podniku, zejména prováděným průzkumem trhu, zasahováním marketingové politiky, orientací na výzkum a vývoj a prosazováním hmotných i nehmotných investičních záměrů. V případě decentralizovaného přístupu se úkoly nezadávají formou direktiv, ale nepřímo – formou stanovení vnitropodnikové ceny nebo zavedením zásady, že vrcholové vedení ukládá konečné rozhodnutí při řešení sporů mezi útvary. Střediska jsou hodnocena v delším časovém intervalu a zainteresovanost je vázána převážně na skutečně dosažené výsledky. Může se však také objevit u plnění plánu či rozpočtu. (Král, 2006, s. 414)



Obrázek 7 Centralizovaná organizační struktura (Zdroj: Fibírová a kol., 2020, s. 365, vlastní zpracování)

4.4.3 Ekonomická struktura podniku

Tvorba ekonomické struktury podniku vychází z organizační struktury a je doplňkem odpovědnostního řízení. Cílem je vytvoření takové ekonomické struktury podniku, která se díky zainteresovanosti odpovědnostních středisek snaží dosáhnout hodnotových výsledků. Vymezení útvarů nemusí být totožné s rozdělením odpovědnostních středisek, může být vymezena skupina pracovníků, která je v organizační struktuře zařazena do více útvarů. Lze uvažovat i naopak, kdy může být v jednom útvaru více odpovědnostních středisek. Ve výjimečných případech může být samostatným střediskem i jeden pracovník. (Fibírová a kol., 2020, s. 367)

Při řízení je velmi důležité rozpoznání skutečnosti, zda je účinné využít při řízení vnitropodnikového útvaru hodnotové nástroje a jakou formu, obsah a vazby budou mít na jiné nástroje. (Král a kol, 2018, s. 398)

4.5 Odpovědnostní střediska

Základním prvkem ekonomické struktury je tzv. **odpovědnostní středisko** (*Responsibility center*). Tento pojem není v teorii ani v praxi sjednocen. Středisko je v mnoha publikacích známo také pod pojmem útvar nebo oddělení, čímž je chápáno jako označení části podniku s vymezenou věcnou náplní činnosti. V teorii bývá středisko také označováno pojmem vnitropodniková podnikatelská jednotka. (Veber a kol., 2009, s. 249)

Drury (2018, s. 411) definuje odpovědnostní středisko jako určitou část podniku, za jejíž výkon odpovídá konkrétní manažer. Pro lepší představu fungování vztahů mezi organizační a ekonomickou strukturou jsou v knize uvedeny následující příklady:

- a) jeden útvar (situace, kdy je vymezený útvar shodný se střediskem),
- b) jeden útvar (pracovník) může působit ve více střediscích,
- c) více útvarů může působit jako jedno středisko,
- d) jeden pracovník může být samostatným střediskem,
- e) jeden útvar může být rozdělen na více středisek,
- f) existence odpovědnostního střediska, které nemá bezprostřední vztah k organizační struktuře (fiktivní nákladové objekty), kterou mohou být přiřazovány k odpovědnosti konkrétní osoby,
- g) jedna skupina, která pracuje na jednom projektu či zakázce, ale dle organizační struktury je řazena do více útvarů.

4.5.1 Základní typy odpovědnostních středisek

Fibírová a kol. (2020, s. 368) i Patel (2013, s. 1) uvádějí členění středisek takto:

- nákladové středisko (*Cost center*),
- ziskové středisko (*Profit center*),
- výnosové středisko (*Revenue center*),
- investiční středisko (*Investment center*).

Král a kol. (2006, s. 398) člení nákladová střediska z hlediska míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti do šesti základních typů. Toto základní členění rozděluje ještě na rentabilní a výdajové středisko. Dále se zaměříme na konkrétní rozdíly mezi vyjmenovanými odpovědnostními středisky z pohledu těchto autorů.

4.5.2 Nákladové středisko

Patel (2013, s. 1) definuje odpovědnost nákladového střediska následovně: *„Odpovědnost nákladového střediska je takové středisko, kde manažer odpovídá za ty náklady, které jsou pod jeho kontrolou, ale ne za jeho výnosy. Nákladovému středisku jsou přiřazovány pouze ty náklady, které jsou kontrolovatelné vedoucím nákladového střediska.“*

S řízením nákladových středisek je potřeba vymezit náklady, na základě kterých může útvar ovlivnit svou činnost a zároveň analyzovat vzniklé odchylky při srovnání skutečné a předem plánované výše. Nákladovými středisky nemusí být pouze malé útvary, ale může jím být např. celý výrobní závod či dceřiná společnost. (Fibířová a kol., 2020, s. 396)

Podle Krále a kol. (2006, s. 398-399) je nákladové středisko nejnižším útvarem, ve kterém jsou stanoveny rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou následně kontrolovány dvojím způsobem:

- Hierarchicky nižší nákladová střediska, u nichž se zaměřujeme na porovnání skutečných nákladů s tzv. **pevným rozpočtem**, tento způsob lze uplatnit zejména u režijních útvarů správního charakteru,
- Hierarchicky vyšší nákladová střediska, u kterých porovnáváme skutečné náklady s tzv. **předem stanovenými náklady**, které jsou přepočítány na skutečný výkon střediska. Takový způsob je používán u středisek, jejichž aktivitu lze kvantifikovat. Při přepočtu na skutečný objem aktivity lze postupovat dvojím způsobem. Jedním z nich je takový přepočet, který bere v úvahu pouze variabilní náklady, u fixních nákladů je stanoven limit. Druhým způsobem jsou předmětem přepočtu veškeré náklady sledovaného střediska.

4.5.3 Výdajové středisko

Výdajové středisko je orientováno na zvyšování budoucího potenciálu ve společnosti. Příklady výdajových středisek jsou útvary zabývající se vzděláním, výzkumem a vývojem a strategickým marketingem. Hodnocení probíhá převážně věcným posouzením činnosti doplněné o srovnání skutečné a předem stanovené výše nákladů (výdajů), které mají podobu nákladů uhrazených v daném období či nákladů vzniklých a uhrazených v budoucnosti. (Fibířová a kol., 2020, s. 370)

Pracovníci těchto středisek se soustředí na dodržení limitu účelově vynaložených výdajů a hlavně na měřitelnost dlouhodobých efektů. (Král, 2006, s. 401-402)

4.5.4 Výnosové středisko

Výnosové středisko je charakteristické tím, že jeho pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů, ale zároveň nemohou ovlivnit náklady výkonů, jejich nákup či stanovení prodejní ceny. Řízení střediska je založeno na tvorbě vztahů se zákazníky a možnosti ovlivňovat tak objem a strukturu prodaných výrobků. Problém může nastat v případě, kdy jsou útvary podniku řízeny jako výnosová střediska. Dochází k tomu, že se středisko zaměřuje na zvyšování výnosů, které přináší vysoké tržby, ale současně mají nízké marže a nepřispívají tak podniku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Řešením takového problému je motivovat střediska k maximalizaci kalkulované marže z prodeje. Neboli rozdílu mezi skutečně dosaženými tržbami a předem stanovenými cenami prodaných výkonů. (Fibířová a kol., 2020, s. 371)

Typická pro výnosové středisko je zainteresovanost pracovníků, kteří se zaměřují na růst výnosů z prodeje a úsporu ovlivnitelných režijních nákladů. K typickým příkladům takového střediska řadíme podnikové útvary prodeje nebo prodejní oddělení podniku. (Král a kol., 2006, s. 401)

4.5.5 Ziskové středisko

Ziskové středisko může být podle Patela (2013, s. 1) nazýváno obchodní jednotkou. Manažer tohoto střediska zodpovídá jak za náklady, tak i realizované výnosy a určuje zisk. Středisko je odpovědné za jeho zisk, na který je vázána zainteresovanost dodržení rozpočtovaného zisku. Rozpočet zisku musí souhlasit s pravomocí a odpovědností pracovníků střediska, tudíž při pořízení nových strojů se započítá zvýšení odpisů, což vede z počátku ke snižování zisku ve srovnání s předchozím obdobím.

Příkladem ziskového střediska může být prodejní závod výrobního podniku a částečně i útvary, které prodávají ostatní výrobky nebo služby. (Král a kol, 2006, s. 399)

4.5.6 Investiční středisko

Patel (2013, s. 2) uvádí, že výkonost investičního střediska je měřena návratností vloženého kapitálu. Manažer daného střediska nese odpovědnost za výnosy z prodeje, náklady vzniklé z činnosti střediska a určité kapitálové investice.

Rozdíl mezi investičním a ziskovým střediskem je takový, že investiční středisko je hodnoceno na základě míry návratnosti získané z aktiv investovaných do daných útvarů, zatímco u ziskového střediska je hodnocení na základě přebytku z výnosů. (Responsibility Accounting-Objectives, Advantages, Limitations, 2021)

Investiční střediska řadíme do nejvyšší úrovně ekonomické struktury a nachází se u velkých firem. Nejčastějším příkladem investičního střediska je vrcholové vedení podniku. (Fibírová a kol., 2020, s. 374)

4.5.7 Rentabilní středisko

Pracovníci rentabilního střediska odpovídají za náklady a výnosy, ale také za výši vázaného čistého pracovního kapitálu. Tato zodpovědnost se vyskytuje hlavně u výše postavených útvarů v podniku, kdy mohou pracovníci ovlivňovat výši zásob a jednat s odběrateli a dodavateli. Můžou mít také vliv na výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. K dosažené rentabilitě se následně vztahuje angažovanost pracovníků ve snaze ovlivňovat její výši. Typickým příkladem rentabilního střediska je provoz, který zajišťuje kompletní část výrobního procesu například ve stavebnictví nebo oddělený výrobní závod zabývající se prodejem doplňkových produktů. (Král, 2006, s. 399-400)

5 ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ

Hlavním cílem odpovědnostního řízení v podniku je vést útvary nebo jednotlivé zaměstnance k takovému chování, aby přispívali k dosažení strategických cílů podniku. K dosažení tohoto cíle je potřeba stanovení měřitelných úkolů na základě, kterých následně podnik zjistí, jak jsou schopny jednotlivé útvary ovlivnit výsledek hospodaření podniku.

Předpokladem správného odpovědnostního řízení ve společnosti je vymezení jasné ekonomické struktury podniku, konkrétních středisek s různou úrovní pravomoci a odpovědnosti. (Fibířová a kol., 2020, s. 361)

Šoljaková (2009, s. 170) rozlišuje dvě základní úlohy v oblasti řízení po linii odpovědnosti:

- podporuje řízení vnitropodnikových útvarů zadáváním úkolů v hodnotové či finanční podobě, zjišťováním skutečných výsledků a analýzou vzniklých rozdílů,
- pomocí stanovených kritérií měření výkonnosti hledá přínos jednotlivých útvarů k výsledkům celého podniku.

5.1 Hlavní principy odpovědnostního řízení

Fibířová a kol. (2020, s. 362) rozlišují tyto základní principy řízení po linii odpovědnosti:

Princip ovlivnitelnosti je uplatňován v podnicích z důvodu nejefektivnějšího využití jednotlivých útvarů. Je potřeba zjistit, jaké oblasti výrobního procesu je útvar schopen svým výkonem ovlivnit. Na základě rozdělených pravomocí a odpovědnosti jednotlivým střediskům jsme schopni určit míru ovlivnitelnosti.

Transformace cílů slouží ve společnosti k vymezení dílčích úkolů pro jednotlivé útvary a jejich pracovníky. K rozdělení úkolů je potřeba stanovit měřitelná kritéria a seznámit pracovníky s hodnotami, kterých by měli oni a jejich útvary dosáhnout.

Zainteresovanost je potřeba propojit s dosaženým výsledkem na základě plnění zadaných úkolů a jeho přínosu k celkové výkonnosti podniku.

Měřitelnost kritérií je velmi důležitá pro zadávání dílčích úkolů, na základě kterých následně stanovuje podnik požadované hodnoty.

5.2 Hodnotová kritéria při řízení odpovědnostních středisek

Při řízení odpovědnostních středisek vznikají tři základní problémové oblasti, které lze řešit pomocí stanovení hodnotových kritérií.

1. Které **zdroje v podniku** jsou vynakládány na základě rozhodnutí odpovědnostního střediska a jaká je výše nákladů související s vynaložením zdrojů.
2. Jakým způsobem ocenit **výkony střediska** v návaznosti na rozsah pravomoci a odpovědnosti a jak hodnotit či měřit přínosy střediska.
3. Jak vhodně vymežit **hospodářský výsledek střediska** vyjadřující přínos k hospodářskému výsledku celého podniku.

5.3 Náklady a výnosy odpovědnostních středisek

5.3.1 Náklady odpovědnostních středisek

Prvotní otázku, kterou si pokládáme u odpovědnostního řízení nákladů, je „Kdo je odpovědný za spotřebu zdrojů, a kterému středisku by měl být náklad přiřazen?“ Náklady jsou přiřazovány na základě principu ovlivnitelnosti.

Král (2006, s. 424-425) vyzdvihuje tři zásadní pohledy pro manažerské řízení. Prvním z nich je **výkonný pohled**, který zobrazuje vztah hodnotových veličin ke konkrétním výrobkům nebo službám. Druhým **odpovědnostním pohledem** sledují hodnotová kritéria středisek, která jsou zodpovědná za jejich vznik. Posledním třetím pohledem je **pohled procesní** zobrazující náklady procesů, činností a ostatních aktivit v podniku.

K dosažení kvalitního odpovědnostního řízení je potřeba především rozlišovat hodnotová kritéria podle výše ovlivnitelnosti střediska a podle toho, zda je středisko odpovědné za jejich vznik.

V praxi se setkáváme s případy, kdy je místo vzniku a odpovědnost za vznik nákladů totožné, ale je možné se také setkat s řadou společností, u kterých je místo vzniku odlišné od odpovědnosti za jejich vznik.

V důsledku těchto odlišností by společnost měla brát v úvahu následující skutečnosti:

- do výsledku hospodaření by neměly spadat náklady, které vznikly na základě rozhodnutí jiného střediska,
- pokud středisko nemá pravomoc ovlivňovat ceny externích vstupů, měly by být náklady střediska evidovány ve stanovených cenách,
- náklady, které vznikly s neúčelným vynaložením zdrojů způsobené jiným střediskem, by měly být vyjmuty z výsledku hospodaření daného střediska a následně přiděleny středisku, které vznik nákladů způsobilo.

Tabulka 1 Podoba výkazu odchylek nákladového střediska (Zdroj: vlastní zpracování)

Faktory, které středisko lze/nelze ovlivnit		Odpovědnost střediska za:
Množství	Cena	
ANO	ANO	Skutečně vynaložené náklady
NE	ANO	Cenové rozdíly
ANO	NE	Náklady oceněné na úrovni předem stanovených nákladů
NE	NE	Žádné náklady

5.3.2 Výnosy odpovědnostních středisek

Výnosy odpovědnostních středisek jsou závislé na míře delegované pravomoci a odpovědnosti konkrétního typu odpovědnostního střediska. Pro ujasnění významu výnosů v odpovědnostním účetnictví je potřeba si vysvětlit tři základní situace:

1. **Výkony pro externí uživatele** – jedná se o výkony střediska, které jsou snadno měřitelné a vymezitelné. Jsou určeny hlavně pro externí zákazníky, o jejich objemu a struktuře může rozhodovat vedení odpovědnostního střediska. Výkony prodávané zákazníkům jsou určeny externími výnosy na základě tržních cen. Takový způsob se využívá u ziskového, rentabilního a investičního střediska.
2. **Výkony pro interní uživatele** – jedná se o výkony, o jejichž množství a struktuře rozhoduje odebírací útvar nebo pracovník na vyšší úrovni řízení. Tyto výkony lze vymezit a měřit. Interní výkony jsou určeny interními výnosy na základě vnitropodnikových cen. Takový způsob se využívá u nákladového střediska hlavní a servisní činnosti.

3. **Výkony nelze určit** – jedná se o výkony a vztahy s ostatními úvazy, které nelze vymezit ani měřit z důvodu jejich různorodé činnosti. Hlavním úkolem střediska je zachovat výši nákladů, která byla stanovena rozpočtem zpravidla fixních režijních nákladů. Takový způsob se využívá u nákladových středisek správní činnosti a některých servisních středisek. (Fibírová a kol., 2020, s. 376-377)

5.4 Vnitropodniková cena

Fibírová a kol. (2020, s 377) definují vnitropodnikovou cenu jako cenu, za kterou jsou výkony jednoho střediska prodávány jinému středisku v rámci podniku. Je potřeba tedy rozlišit interní cenu, která je stanovena v souladu se zájmy celého podniku, od ceny určené externím odběratelům. Správné stanovení vnitropodnikové ceny je pro podnik důležité, aby byla zachována spravedlnost systému. Tato cena přímo dopadá na vstupy následujícího střediska. Pro určení vnitropodnikové ceny není důležité konkurenční prostředí trhu jako u tržní ceny, ale je důležité se zaměřit na potřeby vnitropodnikového řízení.

Král (2006, s. 427-428) ve své publikaci popisuje vnitropodnikovou cenu takto: *„Vnitropodniková cena není formou aplikace tržních vztahů ve vnitropodnikové struktuře, ale nástrojem odpovědnostního řízení, jehož hlavním cílem je taková koordinace vnitropodnikových vztahů, která povede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů.“*

5.4.1 Funkce vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny v podniku by měly plnit tyto funkce.

Motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k takovému rozhodování a chování, která bude prospěšné pro středisko a současně také pro celý podnik. Přednost mají zájmy podniku jako celku.

Stanovovat měřítko činnosti jednotlivých středisek, aby bylo možné měřit výkonnost střediska.

Vyjádřit úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska, jak v oblasti vertikálních vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tak i v horizontálních kooperačních vztazích. Měly by rozlišovat oddělení výsledku dosaženého dodávajícím střediskem od výsledků střediska, který vnitropodnikový výkon přijímá.

5.4.2 Předpoklady vnitropodnikových cen

Za účinný nástroj odpovědnostního řízení je považována vnitropodnikové cena v případě plnění následujících předpokladů.

- **Cena stanovená předem a její stálost** ovlivňuje rozhodnutí konkrétního střediska v případě stanovení ceny, která by měla být neměnná a stanovena předem.
- **Cena srozumitelně stanovená a její obsahové vymezení** je pozitivním nástrojem řízení v případě přijetí předávajícím i odebírajícím střediskem.
- **Cena stanovena na stejné úrovni** pro externí a interní uživatele jedná-li se o stejnorodé výkony pro oba vystupující uživatele.

5.4.3 Typy vnitropodnikových cen

Výběr vnitropodnikové ceny ovlivňuje rozhodování střediska, který výkon odebírá a následně i střediska předávající výkon, proto se v rozdílných situacích používají různé typy vnitropodnikových cen.

- Ceny založené na nákladech:
 - úroveň variabilních nákladů – cílem je minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů a snaha dosáhnout hospodárnosti formou úspory nákladů
 - úroveň plných střediskových nákladů – cílem je dosažení vyššího využití vlastní kapacity.
 - úroveň plných střediskových nákladů se započítáním ziskové přírážky – v praxi velmi oblíbený typ, který vychází ze snahy dosáhnout zisku v každém odpovědnostním středisku a uznání podílu na zisku jednotlivým střediskům prostřednictvím vnitropodnikových cen a jejich výkonů.
- Ceny založené na tržní ceně nesou výhodu přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím. Použití takového typu vnitropodnikové ceny přináší následující důsledky:
 - nepodporuje spolupráci mezi středisky,
 - ponechání působení tržních vlivů, které středisko nemůže ovlivnit.
- Ceny založené na dohodě mezi středisky. (Fibířová a kol., 2020, s 379-380)

5.5 Vnitropodnikový výsledek hospodaření

Vymezení střediskových nákladů a výnosů se odráží do výsledků hospodaření konkrétního střediska. U všech typů středisek plní výsledek hospodaření tyto funkce:

- **Kriteriální** – jedná se o měřítko hodnotící úspěšnost hospodaření střediska na základě činnosti nebo rozhodnutí řídicích pracovníků.
- **Stimulační** – jedná se o vytváření podmínek, kdy pracovníci střediska vědomě ve svém vlastním zájmu přispívají k naplnění cílů podniku jako celku, ale zároveň zvyšují efektivnost činnosti střediska a tím i celého podniku.

5.5.1 Výsledek hospodaření nákladového střediska

Nákladová střediska jsou v první řadě orientována na hospodárnost a včasné a kvalitní plnění zadaných úkolů. Výsledek hospodaření u nákladového střediska vyjadřuje překročení či úsporu ovlivnitelných střediskových nákladů v porovnání s předem stanovenou výší, která je určena rozpočtem nebo vnitropodnikovými cenami.

Tabulka 2 Podoba výkazu odchylek nákladového střediska (Zdroj: Fibírová a kol., 2020, s. 384, vlastní zpracování)

	Střediskové náklady („skutečnost“)	Interní výnosy („rozpočet“)	Odchyly (úspora/překročení)	Z toho vliv úspornosti	Z toho vliv výtěžnosti
Jednicový materiál					
Jednicové mzdy					
Variabilní režie					
Fixní režie					
Celkem					

Střediska, u kterých nelze měřit objem aktivity (správní útvary), se porovnávají skutečné náklady s pevným rozpočtem, potřeba dodržení limitu nákladů.

Střediska, u kterých lze měřit objem aktivity se porovnávají skutečné náklady s předem stanovenými náklady přepočtenými na skutečný objem výkonů dvěma způsoby.

- a) **Přepočtem pouze variabilních nákladů**, fixní náklady jsou brány v původní předem stanovené výši. Útvar se zaměřuje na vynaložení minimálních nákladů v souvislosti s plněním stanovených úkolů. Předmětem využití jsou vnitropodnikové ceny na úrovni variabilních nákladů.
- b) **Přepočtem plných střediskových nákladů**, kdy je útvar orientován na vyhledávání úspor a současně také na zvyšování využití kapacity. Předmětem využití jsou vnitropodnikové ceny na úrovni plných nákladů.

5.5.2 Výsledek hospodaření výnosového střediska

Výnosová střediska jsou orientována na maximalizaci objemu produkce. Hospodářský výsledek vyjadřuje dodržení případně překročení rozpočtovaného objemu výnosů z prodeje výkonů externím zákazníkům. O výši prodejních cen rozhoduje v drtivé většině případů vrcholové vedení podniku.

5.5.3 Výsledek hospodaření ziskového střediska

Zisková střediska jsou orientována na účinnost spotřebovaných zdrojů s dosaženými výnosy ve vztahu k vnějšímu okolí. Výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení nebo překročení rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku. Od výsledku hospodaření by měly být odečteny neovlivnitelné náklady, za jejich vznik nese odpovědnost jiné středisko.

5.5.4 Výsledek hospodaření rentabilního a investičního střediska

Rentabilní a zisková střediska jsou orientována na efektivnost využití složek kapitálu ovlivnitelných činností. Pro hodnocení přínosu jednotlivých středisek jsou nejčastěji použita kritéria rentability kapitálu nebo ekonomického zisku, případně může dojít k použití ekonomické přidané hodnoty. (Fibířová a kol., 2020, s. 388)

6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části bylo provést průzkum literárních pramenů a zpracovat teoretické a metodické poznatky sloužící jako podklad k vypracování analytické a projektové části práce.

V úvodní kapitole jsme se věnovali neziskovému sektoru. Definovali jsme si jeho funkce a zaměřili se na konkrétní druhy neziskových organizací z pohledu různých hledisek. Analyzovaná společnost je příspěvkovou organizací, proto bylo zapotřebí vysvětlit, co je pro takovou organizaci charakteristické. V poslední řadě jsme si ukázali členění nákladů a výnosů v příspěvkových organizacích.

Ve druhé kapitole jsme se zaměřili na zdroje účetních informací v podniku. V této části práce byl vysvětlen rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím. Následně jsme se podrobněji věnovali manažerskému účetnictví, jeho vývoji, funkcím a cílům, ke kterým tento systém směřuje.

Třetí kapitolu jsme vyhradili pro náklady a výnosy. Ujasnili jsme si rozdíl mezi finančním a manažerským pojetím nákladů a vyjmenovali způsoby členění nákladů v manažerském pojetí. V poslední části této kapitoly jsme si definovali pojem výnosů a jejich členění.

Ve čtvrté kapitole jsme řešili problematiku odpovědnostního účetnictví, které je jednou z hlavní částí práce pro následné zpracování praktické části. Nejprve jsme si ujasnili, co odpovědnostní účetnictví znamená, jakou úlohu v podniku zastává a jaké jsou jeho hlavní cíle. Dále jsme si definovali předpoklady pro správné fungování odpovědnostního účetnictví v podniku a jeho zavedení. S tím je velmi úzce spojena organizační struktura podniku, vertikální vazby v podobě centralizace a decentralizace a následně ekonomická struktura podniku. Důležitým pojmem v odpovědnostním účetnictví je pojem odpovědnostní středisko, které bylo v této kapitole definováno a dále rozděleno na konkrétní typy.

Poslední kapitola teoretické části se zaměřuje na odpovědnostní řízení v podniku. Vysvětlili jsme si zde hlavní principy související s odpovědnostním řízením a zaměřili se na náklady a výnosy odpovědnostní středisek. Další část této kapitoly klade důraz na vnitropodnikovou cenu, která hraje v odpovědnostním řízení významnou roli. Závěrem páté kapitoly byl rozebrán vnitropodnikový výsledek hospodaření u jednotlivých nákladových středisek.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘESTAVENÍ NEMOCNICE HODONÍN, P. O.

Nemocnice TGM Hodonín je příspěvkovou organizací, která sídlí ve městě Hodonín v Jihomoravském kraji. Jedná se o nestátní zdravotnické zařízení, jejímž zřizovatelem je Jihomoravský kraj se sídlem v Brně.



Obrázek 8 Nemocnice TGM Hodonín (Zdroj: Nemocnice TGM Hodonín, © 2022)

7.1 Základní údaje o organizaci

Název:	Nemocnice TGM Hodonín, příspěvková organizace
Sídlo:	Purkyňova 2731/11, 696 05 Hodonín
Právní forma:	Příspěvková organizace
Forma vlastnictví:	Nestátní
Identifikační číslo:	002 26 637
Zapsána:	v Obchodním rejstříku u Krajského soudu v Brně
Datum vzniku:	1. ledna 2003
Zřizovatel:	Jihomoravský kraj Brno, Žerotínovo náměstí 3/5, 601 82

7.1.1 Předmět činnosti

Nemocnice TGM Hodonín, p. o. poskytuje komplexní ambulantní ošetření a ústavní péči, odběr krve, zpracování včetně produkce krevních derivátů a výrobu transfuzních přípravků. Spolu s provozem nemocniční lékárny, provozuje také další dvě lékárny pro veřejnost. Předmětem činnosti je dále zajištění dopravní zdravotnické služby pro převoz pacientů a svoz biologického odpadu. Jednou z činností nemocnice je také poskytování odborné praxe studentům na různých odděleních.

Lůžkovou část nemocnice tvoří pět hlavních oddělení - interní, chirurgické, gynekologické, dětské a anesteziologicko-resuscitační. Ambulantní část představuje 22 odborných ambulancí, včetně poraden např. interní, chirurgická, dětská, gynekologická, gastroenterologická, kardiologická atd. Dalšími oddělení, které zajišťují chod nemocnice, jsou radiodiagnostické oddělení (RTG, Sono, CT), oddělení laboratorní medicíny (OKB, Mikrobiologie, Hematologicko-transfúzní), hemodialyzační středisko a patologie. Celkový počet lůžek v Nemocnici TGM Hodonín je v současné době celkem 205. (*Nemocnice TGM Hodonín, © 2022*)

7.2 Historie organizace

Základní kámen nemocnice byl položen po druhé světové válce dne 17. 11. 1946 podle návrhu profesora brněnské techniky Ing. arch. Bedřicha Rozehnal. Původně bylo zprovoznění nemocnice plánováno na březen 1950, ale kvůli různým technickým problémům byla nemocnice otevřena až 1. 5. 1952. V tehdejší době disponovala sto deseti lůžky interního oddělení, sto lůžky chirurgického oddělení, čtyřiceti lůžky dětského oddělení a pětadvaceti lůžky očního oddělení. V září 1952 bylo dokončeno gynekologické oddělení (porodní) se šedesáti dvěma lůžky. Nejvyššího počtu lůžek dosáhla nemocnice v roce 1981, a to téměř přes čtyři sta. V 90. letech začaly přibývat další specializovaná pracoviště např. biochemie, transfúzní oddělení, radiodiagnostické oddělení, patologie a další. Od 1. 9. 1997 nese hodonínská nemocnice název Nemocnice TGM Hodonín. V roce 1999 byl vybudován nový chirurgický pavilon s operačními sály, centrální sterilizací, chirurgickými ambulancemi, cévní poradnou a úsekem urgentního příjmu. V roce 2006 nemocnice získala certifikát ISO 9001 pro oddělení dopravní zdravotní služby, rehabilitace a radiodiagnostiky. O rok později získala stejný certifikát pro všechna zbylá oddělení. Oddělení laboratorní medicíny získalo v roce 2008 akreditaci dle normy ČSN ISO 15189. (*Nemocnice TGM Hodonín, © 2022*)

7.3 Cíle organizace

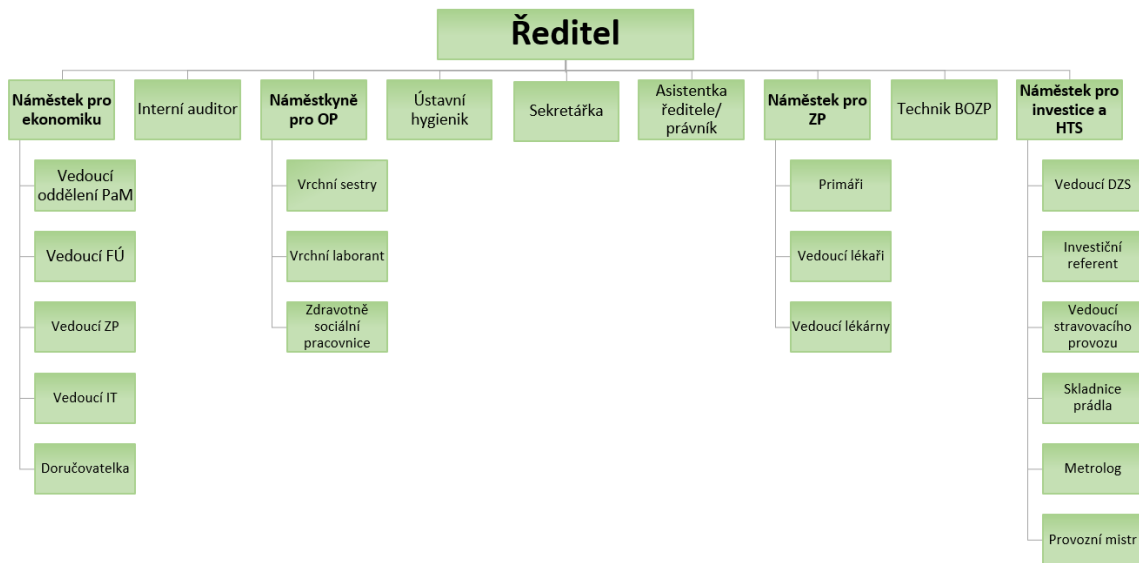
Hlavním cílem v oblasti léčebné činnosti je i nadále poskytovat kvalitní odbornou a bezpečnou péči podle nejmodernějších dostupných poznatků lékařské vědy za využití nejnovější lékařské techniky. Je zde také kladen důraz na kvalitní komunikaci s pacienty a jejich blízkými. Cílem je poskytování komplexní péče na všech pracovištích, aby bylo dosaženo maximální spokojenosti pacientů.

Nemocnice se nadále snaží udržet kvalitní a bezpečnou péči prostřednictvím odborných seminářů pořádaných přímo v nemocnici (plnění plánu výcviku jednotlivých oddělení a celé nemocnice), ale také i v rámci odborných společností jak v ČR, tak i v zahraničí.

Hlavním krokem k optimalizaci ekonomické oblasti je i přes zvyšování platů zaměstnanců udržet vyrovnané hospodaření. K tomu je potřeba dosažení požadovaného počtu hospitalizací a optimalizace počtu zaměstnanců pro zajištění zdravotní péče. Nemocnice se chce zaměřit převážně na vykazování výkonů hospitalizací, aby nepřicházela o úhrady, které jí právem náleží.

Bude také nadále pokračovat ve stavební rekonstrukci a modernizaci vnitřní i vnější částí organizace a nadále obnovovat a modernizovat zdravotnické přístrojové vybavení. Jedním z cílů je také snižování nákladů na nákup léků, zdravotních prostředků a materiálu, a to hlavně s pomocí zřizovatele, ale i zapojením vlastního nákupu formou e-aukcí. Chce se také dále zaměřit na prověřování ztrátových ambulancí a lůžkových oddělení. (*Nemocnice TGM Hodonín, © 2022*)

7.4 Organizační struktura



Obrázek 9 Organizační struktura Nemocnice TGM Hodonín p. o. (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Nemocnice TGM Hodonín má poměrně rozvětvenou organizační strukturu, která je pro zdravotnické zařízení typická. V čele nemocnice stojí ředitel, kterému jsou podřízeni náměstci, interní auditor, ústavní hygienik, sekretářka a právník. Hlavní vedení organizace zajišťuje náměstek pro ekonomiku, náměstkyně pro ošetrovatelskou péči, náměstek pro zdravotní péči a náměstek pro investice a HTS. Podrobnější členění organizační struktury naleznete v Příloze P 1.

Vedení **ekonomického oddělení** zajišťuje náměstek pro ekonomiku. Do ekonomického oddělení spadá mzdová a finanční účtárna, oddělení zdravotních pojišťoven, oddělení IT a doručovatelka. Tento úsek zpracovává účetnictví a daně organizace, sestavuje rozpočet, obstarává evidenci majetku a jeho inventarizaci, je odpovědný za realizaci dotací a investičních příspěvků od zřizovatele.

Odbor zdravotních pojišťoven zpracovává vykazování výkonů a zabezpečuje vztahy nemocnice se zdravotními pojišťovnami. Úsek informační a výpočetní techniky odpovídá za infrastrukturu informačních technologií, instalaci serverů, jejich údržbu a upgrade. Zabezpečuje fungování všech zařízení celé nemocnice a správu centrálního systému.

Součástí ekonomického oddělení je také archivář zpracovávající zdravotnickou dokumentaci a podatelna, která eviduje příchozí a odchozí poštu, rozděljuje písemnosti a provádí výdej ostatních tiskopisů a balíků.

Cílem ekonomického oddělení nemocnice je dosažení efektivního hospodaření organizace.

S ekonomickým oddělením velmi úzce spolupracuje **oddělení investic a hospodářsko-technické správy**, pod které spadá vedoucí řidičů a dispečeri, investiční referent, stravovací provoz, sklad prádla, metrologie a údržba.

Oddělení investic zpracovává investiční záměry, podílí se na realizaci plánovaných investičních akcí a jejich řádném ukončení a finančním vypořádání. Odpovídá za veškeré aktivity v rámci provozu organizace, zajišťuje nepřetržitý provoz přípravy jídla, jak pro pacienty, tak zaměstnance. Ústavní prádelna zajišťuje skladování prádla, jeho opravy, svoz a rozvoz prádla. Na samostatné praní je najata společnost CHRÍŠTOF, spol. s r. o. Vyškov.

Součástí investičního oddělení je také oddělení metrologie, které provádí kontrolu všech měřidel v organizaci a údržba, která se stará o běžný provoz nemocnice a provádí každodenní odstraňování poruch a závad.

Náměstkyni pro ošetrovatelskou péči jsou podřízeny vrchní sestry, laboranti, vedoucí farmaceut a vrchní fyzioterapeut. Tito vedoucí pracovníci odpovídají za svůj úsek a zaměstnance např. staniční sestry, staniční laboranty, všeobecné sestry atd. Konečný článek v této části organizační struktury je tvořen sestrami a sanitáři.

Vedoucí zdravotní péče je náměstek, pod jehož vedení spadají primáři jednotlivých oddělení, vedoucí ústavní lékárny, vedoucí lékař plicního oddělení a vedoucí lékař gastroenterologického pracoviště. Každý z vedoucích pracovníků rozdává pokyny zástupci primáře nebo přímo lékařům daného oddělení. (*Nemocnice TGM Hodonín, © 2022*)

7.5 Zaměstnanci

Nemocnice TGM Hodonín zaměstnávala v letech 2018 a 2019 celkem 512 zaměstnanců. Celkový počet zaměstnanců zůstal neměnný, avšak změnila se jeho struktura, jak můžeme vidět v následující Tabulce 3. V roce 2018 bylo více technickohospodářských pracovníků a v roce 2019 se zvýšil počet provozního personálu.

V roce 2020 byl uzavřen nový pracovní poměr se 14 zaměstnanci, konkrétně z řad všeobecných sester, kterých bylo v souvislosti s pandemií nedostatek. Nemocnice také uzavírá dohody konané mimo hlavní pracovní poměr s externími pracovníky pro zajištění bezproblémového chodu nemocnice. Ve sledovaných letech bylo průměrně uzavřeno 207 dohod o pracovní činnosti a 24 dohod o provedení práce.

Tabulka 3 Počet zaměstnanců ve sledovaných letech 2018–2019 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Počet zaměstnanců						
Rok	Zdravotnický personál			THP pracovníci	Ostatní provozní pracovníci	Celkem
	Lékaři	Všeobecné sestry	Ostatní zdrav. pracovníci			
2018	69	190	142	34	77	512
2019	68	191	142	31	80	512
2020	67	201	146	33	79	526

7.6 Hospodaření a financování organizace

7.6.1 Vývoj hospodářského výsledku hlavní činnosti

Výsledky hospodaření organizace ve sledovaných letech jsou promítnuty v následující Tabulce 4. Již na první pohled je patrný poměrně velký rozdíl u hospodářských výsledků z hlavní činnosti. Pouze v roce 2018 vykazovala organizace ztrátu, která byla způsobena hlavně zvýšením osobních nákladů o 30 427 tis. Kč.

Oproti roku 2017 byl zaznamenán nárůst také u nákladů na prodaný materiál ve veřejné lékárně a spotřeby krevních výrobků a léků. V posledních dvou letech si organizace udržuje kladný výsledek hospodaření z důvodů vyšších vyplacených záloh od zdravotních pojišťoven.

Hospodářský výsledek z doplňkové činnosti je ve všech sledovaných letech kladný. Organizace vytvářela zisk převážně z výnosů za stravné a pronájmu nebytových prostor.

Tabulka 4 Výsledek hospodaření organizace ve sledovaných letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření			
v tis. Kč	2018	2019	2020
HV z hlavní činnosti před zdaněním	-129	6 172	7 942
Daň z příjmu právnických osob	2	1	5
HV z hlavní činnosti po zdanění	-131	6 171	7 937
HV z doplňkové činnosti před zdaněním	517	631	540
Daň z příjmu právnických osob	0	0	0
HV z doplňkové činnosti po zdanění	517	631	540
Celkový HV	386	6 802	8 477

7.7 Financování organizace

Za celou dobu fungování si nemocnice získala mezi veřejností pevné postavení, a je to právě ona, která výrazně přispívá k zachování jejího finančního zdraví a stability. Veřejnost posílá finanční prostředky na účet veřejné sbírky, které jsou následně využity hlavně na přístrojové vybavení, obměnu nemocničních lůžek nebo obnovu sanitních vozů.

Potřeby nemocnice jsou dále financovány také vlastními prostředky, prostřednictvím investičního příspěvku Jihomoravského kraje nebo dotace od města Hodonín či okolních měst a obcí. Nemocnice se také v roce 2021 zapojila do evropského projektu modernizace a rozvoj přístrojového vybavení v nemocnici, jehož součástí bude nová výstavba urgentního příjmu.

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ

Následující část diplomové práce bude zaměřena na sledování současného stavu nákladů a výnosů a následnou analýzu dosavadního odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín, p. o.

Základní členění nákladů a výnosů v organizaci je rozděleno podle hlavní a doplňkové činnosti organizace. Z analýzy současného stavu nákladů jsme zjistili, že organizace využívá druhové členění nákladů. Rozdělení nákladů a výnosů do skupin podle syntetických a analytických účtů může být pro organizaci velkým přínosem, protože náklady podle druhového členění jsou stejné jako náklady zveřejňované v účetních výkazech. Tyto vzniklé náklady a výnosy jsou v organizaci přiřazovány jednotlivým odpovědnostním střediskům, z čehož je patrné, že je v nemocnici zaveden odpovědnostní systém řízení.

8.1 Analýza nákladů a výnosů

8.1.1 Analýza nákladů a výnosů hlavní činnosti

Tabulka 6 zobrazuje vývoj celkových nákladů organizace ve sledovaných letech 2018-2020, které jsou rozděleny na dvě hlavní skupiny nákladů, provozní a finanční. Největší podíl na celkových nákladech mají provozní náklady, které každoročně narůstají. Tyto náklady jsou tvořeny osobními náklady, a to téměř z 65 %. Z tabulky je patrné, že finanční náklady organizace jsou bezvýznamné oproti nákladům provozním.

Další významná položka provozních nákladů představuje spotřebu materiálu, která je tvořena např. spotřebou zdravotnického materiálu, léků, krve, potravin pro pacienty a materiálu na úklid a čištění. Výrazný nárůst spotřeby materiálu v roce 2020 byl způsoben vysokou spotřebou ochranných pomůcek, odběrových setů na PCR v době pandemie a spotřebou krve. Na účtu spotřeby neskladovaných dodávek se od roku 2012 eviduje spotřeba vody.

Lze si povšimnout také nákladů na prodané zboží, které jsou v nákladech organizace poměrně významně zastoupeny. Týkají se hlavně prodaných léků, léčivých přípravků a zdravotnického materiálu. V organizaci jsou zřízeny dvě nemocniční lékárny přístupné pro veřejnost.

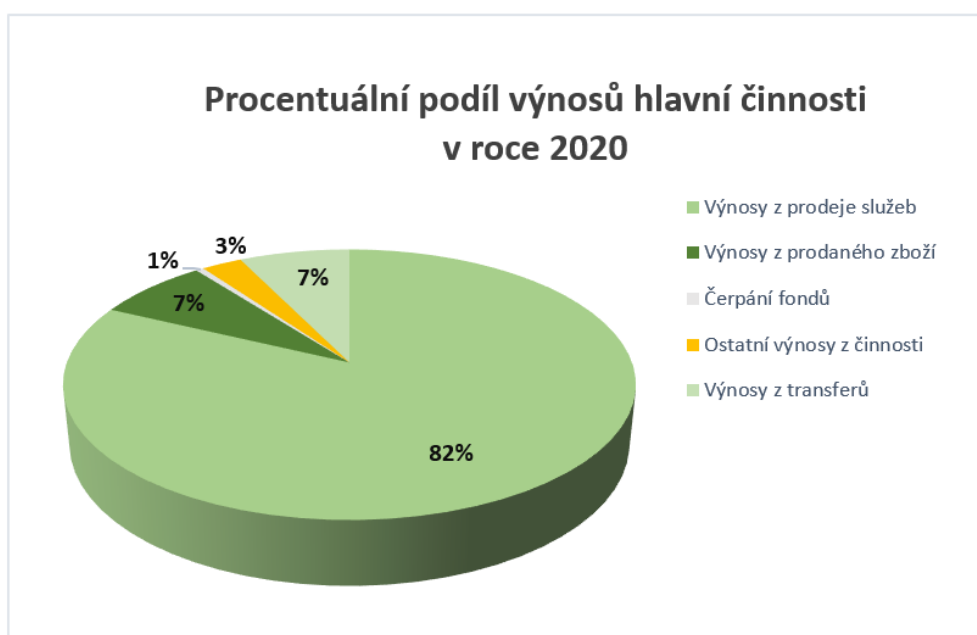
Náklady na služby představují v první řadě technické prohlídky, kontroly zdravotních přístrojů a servisní služby. Mezi ostatní služby řadíme také praní prádla, jehož náklady se v roce 2020 zvýšily z důvodů velkého množství infekčního prádla. Mimořádné vynaložení nákladů u ostatních služeb bylo způsobeno kompletním pozáručním servisem CT přístroje a migrací dat do nového informačního systému.

Odpisy DHM a DNH v roce 2020 vzrostly téměř o čtyřnásobek oproti předchozímu sledovanému období. Konkrétně se odpisy zvýšily o 1 642 tis. Kč, což bylo způsobeno velkými investicemi do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku organizace. V roce 2020 byly mimořádně pořízeny plicní ventilátory a další zdravotnická technika v souvislosti s virovým onemocněním. Co se týče nehmotného majetku, byl nakoupen stravovací software.

Tabulka 5 Druhové členění nákladů hlavní činnosti v letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Hlavní činnost						
Náklady v tis. Kč	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Provozní náklady	502 049,64	544 794,33	626 252,82	99,99%	99,99%	100,00%
Spotřeba materiálu	103 135,04	109 110,44	129 415,23	20,54%	20,03%	20,66%
Spotřeba energie	6 958,03	9 080,74	7 586,75	1,39%	1,67%	1,21%
Spotřeba jiných neskl. dodávek	1 266,33	1 206,41	1 197,07	0,25%	0,22%	0,19%
Prodané zboží	38 270,81	41 447,73	39 610,33	7,62%	7,61%	6,32%
Aktivace oběžného majetku	-6 163,11	-6 989,85	-6 863,01	-1,23%	-1,28%	-1,10%
Opravy a udržování	2 858,94	2 920,09	2 695,82	0,57%	0,54%	0,43%
Cestovné	245,70	257,39	142,16	0,05%	0,05%	0,02%
Ostatní služby	17 721,28	17 645,85	19 940,71	3,53%	3,24%	3,18%
Osobní náklady	318 163,19	348 188,39	407 843,83	63,36%	63,90%	65,12%
<i>mzdové náklady</i>	<i>233 715,98</i>	<i>256 128,77</i>	<i>301 344,19</i>	<i>46,55%</i>	<i>47,01%</i>	<i>48,12%</i>
<i>zákonné SP a ZP</i>	<i>78 812,76</i>	<i>86 011,27</i>	<i>100 210,47</i>	<i>15,70%</i>	<i>15,79%</i>	<i>16,00%</i>
<i>jiné sociální náklady</i>	<i>5 634,45</i>	<i>6 048,35</i>	<i>6 289,17</i>	<i>1,12%</i>	<i>1,11%</i>	<i>1,00%</i>
Jiné daně a poplatky	20,96	54,68	34,73	0,00%	0,01%	0,01%
Prodaný materiál	393,77	525,49	534,60	0,08%	0,10%	0,09%
Manka a škody	16,26	41,06	133,37	0,00%	0,01%	0,02%
Odpisy DHM a DNM	15 774,12	16 226,26	17 868,50	3,14%	2,98%	2,85%
Náklady z vyřazených pohledávek	74,94	211,02	69,77	0,01%	0,04%	0,01%
Náklady z DDM	1 739,27	3 124,43	4 350,98	0,35%	0,57%	0,69%
Ostatní náklady z činnosti	1 574,11	1 744,20	1 691,98	0,31%	0,32%	0,27%
Finanční náklady	73,12	59,78	16,59	0,01%	0,01%	0,00%
Úroky	73,12	53,87	6,18	0,01%	0,01%	0,00%
Kurzové ztráty	0,00	5,90	10,41	0,00%	0,00%	0,00%
Daň z příjmu	0,45	1,24	4,57	0,00%	0,00%	0,00%
Náklady celkem	502 123,21	544 855,35	626 273,98	100,00%	100,00%	100,00%

Na Obrázku 10 vidíme procentuální podíl výnosů hlavní činnosti v organizaci. Největší podíl je tvořen výnosy z prodeje služeb, a to z 82 %. Mezi tyto výnosy řadíme výnosy ze stravného, regulačních poplatků, ošetrovného a největší část je tvořena výnosy od zdravotních pojišťoven. Poměrně stejný podíl na celkových výnosech mají výnosy z prodaného zboží a výnosy z transferů a to okolo 7 %. Ostatní výnosy z činnosti jsou tvořeny 3 % a představují např. bezplatné nabytí krve od dárců. 1 % výnosů představuje čerpání fondů k posílení zdrojů na opravy a údržbu majetku a nekrytí investičního fondu.



Obrázek 10 Procentuální podíl výnosů v roce 2020 (Zdroj: Nemocnice TGM Hodonín, © 2022)

8.1.2 Analýza nákladů a výnosů doplňkové činnosti

Nejvýznamnější nákladovou položkou u doplňkové činnosti organizace je spotřeba materiálu, která je tvořena průměrně 55 % celkových nákladů. Spotřebou materiálu se rozumí potraviny, které jsou použity na obědy pro veřejnost. V roce 2020 spotřeba materiálu (potravin) klesla o 31 tis. Kč z důvodu pandemie, kdy byl výdej obědů pro veřejnost na určitou dobu přerušen. S tím také souvisel pokles spotřeby energií, která v roce 2020 představovala 19,46 % provozních nákladů. Změna, kterou můžeme pozorovat, nastala taktéž v roce 2020 u osobních nákladů, kdy jejich hodnota klesla na 0 Kč. Položka osobních nákladů představuje náklady související s prací zahradníka, který pěstuje přísady pro prodej, který se v roce 2020 neuskutečnil, opět z důvodu pandemie.

Tabulka 6 Druhové členění nákladů doplňkové činnosti v letech 2018-2020
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Doplňková činnost						
Náklady v tis. Kč	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Provozní náklady	220,38	217,82	148,82	99,19%	99,97%	99,87%
Spotřeba materiálu	114,46	117,68	87,08	51,52%	54,01%	58,44%
Spotřeba energie	26,95	34,46	28,88	12,13%	15,82%	19,38%
Spotřeba jiných neskl. dodávek	7,48	7,16	6,02	3,37%	3,29%	4,04%
Opravy a udržování	0,31	0,00	0,00	0,14%	0,00%	0,00%
Ostatní služby	39,44	27,69	26,84	17,75%	12,71%	18,01%
Osobní náklady	31,74	27,77	0,00	14,29%	12,75%	0,00%
mzdové náklady	23,34	20,42	0,00	10,50%	9,37%	0,00%
zákonné SP a ZP	8,4	7,35	0,00	3,78%	3,37%	0,00%
Odpisy DHM a DNM	0,00	3,06	0,00	0,00%	1,40%	0,00%
Finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Daň z příjmu	1,80	0,06	0,20	0,81%	0,03%	0,13%
Náklady celkem	222,18	217,88	149,02	100,00%	100,00%	100,00%

V následující Tabulce 7 jsou zobrazeny výnosy doplňkové činnosti organizace. Jednu z hlavních položek výnosů představují výnosy z prodeje stravy pro veřejnost, které se ve sledovaném období pohybují průměrně okolo 47 % celkových výnosů. Druhá položka je tvořena tržbami z pronájmu nebytových prostor, u kterých jsme v roce 2020 zaznamenali pokles o 30 tis. Kč, a to z důvodu nižšího zájmu veřejnosti o krátkodobý pronájem.

Tabulka 7 Druhové členění výnosů doplňkové činnosti v letech 2018-2020
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Doplňková činnost						
Výnosy v tis. Kč	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Výnosy z činnosti	737,11	849,05	688,49	100,00%	100,00%	100,00%
Výnosy z prodeje služeb	332,25	421,62	314,75	45,05%	49,71%	45,78%
Výnosy z pronájmu	336,41	343,81	314,03	45,73%	40,52%	45,64%
Ostatní výnosy z činnosti	68,45	83,62	59,71	9,23%	9,89%	8,72%
Finanční výnosy	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Výnosy z transferů	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Výnosy celkem	737,11	849,05	688,49	100,00%	100,00%	100,00%

8.2 Analýza odpovědnostního účetnictví

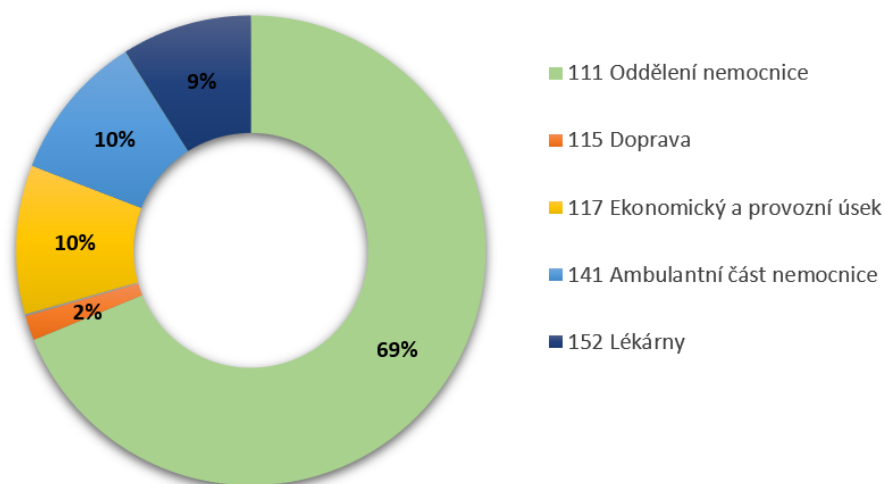
Pro efektivní měření nákladů a výkonnosti organizace přiřazuje jednotlivé náklady a výnosy odpovědnostním střediskům, která jsou odpovědná za jejich vznik. Odpovědnostní členění nákladů a výnosů, odpovídá nejen na otázku, kde náklady vznikly, ale také na to, kdo je za jejich vznik odpovědný.

V následující Tabulce 8 je zobrazeno osm základních odpovědnostních středisek, která jsou v organizaci dlouhodobě zavedena. Organizace sleduje na jednotlivých střediscích vznik nákladů i výnosů, které při výkonu činnosti vznikají. Tyto odpovědnostní střediska jsou dále rozdělena na menší podstřediska, která budou podrobněji rozebrána v následující podkapitole.

Tabulka 8 Základní členění odpovědnostních středisek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

111	Oddělení
115	Doprava
116	Dětská skupina
117	Ekonomický a provozní úsek
141	Ambulantní část
142	Doplňková činnost
152	Lékárny
154	Babybox

Z Obrázku 11 je patrné, že největší část celkových nákladů je tvořena z 69 % střediskem 111, které zahrnuje jednotlivá oddělení nemocnice. Stejný 10% podíl celkových nákladů představuje středisko 117 Ekonomický a provozní úsek a středisko 141 Ambulantní část. Střediska 116 Dětská skupina, 142 Doplnková činnosti a 154 Babybox nejsou v obrázku zaznačena z důvodu malého procentuálního podílu (méně než 1 %) na celkových nákladech organizace.



Obrázek 11 Podíl významných středisek na celkových nákladech za rok 2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Náklady, které lze přímo přiřadit danému středisku, účtuje organizace přímo na konkrétní středisko. Může se jednat například o spotřebu materiálu, pořízení dlouhodobého majetku, opravy a udržování. Mzdové náklady jsou v organizaci rozděleny podle toho, na jakém středisku zaměstnanec pracuje. Stejně tak je tomu i u zákonného sociálního a zdravotního pojištění a u fondu kulturních a sociálních potřeb. Odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného investičního majetku jsou měsíčně rozúčtovány na konkrétní odpovědnostní středisko, na kterém se nacházejí. U nemovitých věcí (budov) jsou odpisy provedeny pomocí režie a následně procentuálně rozúčtovány na konkrétní střediska podle plochy procentuálního využití dané budovy. Procento využití budovy konkrétním útvarem stanovuje náměstek pro investice.

Náklady, které v organizaci nelze přímo přiřadit konkrétnímu středisku, jsou rozpočítány pomocí rozvrhové základny, kterou představuje počet pacientů nebo počet zaměstnanců. V rámci stravování se jedná také o počet cizích strážníků. Náklady jsou rozvrhovány podle počtu klientů na jednotlivá střediska například u spotřeby potravin, léků a zdravotnického materiálu, krve a krevních výrobků. Co se týče služeb, jedná se například o vývoz, uložení a likvidaci odpadů. Náklady rozvrhované podle počtu zaměstnanců jsou například náklady na vzdělání, pomocné ochranné pracovní prostředky a také spotřeba potravin, protože nemocnice zajišťuje stravování nejen pro pacienty, ale i závodní stravování pro své zaměstnance.

8.3 Členění odpovědnostních středisek organizace

V následující kapitole budou podrobně analyzována jednotlivá střediska jak z pohledu organizačního rozdělení, tak z pohledu hospodaření.

Středisko Oddělení

Prvním a zároveň největším střediskem organizace je středisko Oddělení. V Tabulce 9 je zobrazen přehled jednotlivých podstředisek, které pod něj spadají. Jeho součástí tvoří jednotlivá lůžková oddělení, oddělení JIP, laboratorní oddělení, operační sály, patologie a další. Můžeme tedy říct, že se jedná téměř o všechny útvary poskytující zdravotnické služby kromě ambulancí. Odpovědní pracovníci (primáři), daného střediska nenesou přímou odpovědnost za vznik nákladů. Soustředí se na problémy, které souvisejí se zajištěním kvalitní péče o pacienty nemocnice. Potřeba daného střediska a jeho hospodaření jsou řešeny individuálně. Primář vyhotoví požadavek (sepíše tzv. požadavkový list, viz v Příloze P IV) dle aktuální potřeby lékařů či staničních sester.

Následně je požadavek řešen v první řadě ekonomickým náměstkem, který je odpovědný za správu rozpočtu nemocnice. Dle jeho uvážení buď požadavek schválí, nebo zamítne. V případě schválení se požadavek přesouvá na oddělení HTS, kde následně proběhne jeho realizace. V případě spotřebního materiálu, který tvoří z velké části léky a zdravotnický materiál, jsou vydávány na jednotlivá oddělení v podobě žádanek.

Tabulka 9 Přehled konkrétních podstředisek střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

1110104	Interní oddělení – lůžková	1112504	ARO – anestezie, ambulance
1110105	Interní oddělení – JIP	1113001	ARO – NIP
1110106	Interní oddělení – ošetrovatel. lůžka	1114702	OKB
1110108	Interní oddělení – dialýza	1114903	RDG
1111608	Dětské oddělení – lůžková	1115104	Hematologická laboratoř
1111609	Dětské oddělení – JIP	1115105	Hematologická transfúzní stanice
1111806	Gynekologické oddělení – lůžkové	1115202	Rehabilitace
1112012	Chirurgické oddělení – lůžková	1115402	Patologie
1112013	Chirurgické oddělení – JIP	1116303	Mikrobiologie
1112014	Operační sály	1118802	Centrální sterilizace
1112503	ARO – lůžkové		

Největší nákladovou položkou střediska byla v roce 2020 položka osobních nákladů v hodnotě téměř 296 mil. Kč. Tyto náklady zahrnují především mzdy zdravotnického personálu a zákonné sociální a zdravotní pojištění. Mezi spotřebované nákupy se řadí spotřeba zdravotnického materiálu, léků, krve, potravin a ostatního potřebného materiálu. Představují významný podíl na celkových nákladech střediska, které meziročně vzrostly o 11,5 mil. Kč oproti roku 2019. Výnosy jsou zastoupeny z velké části úhradami od zdravotních pojišťoven za provedené výkony. V roce 2020 pozorujeme nárůst výnosů z transferů, kdy byla v období pandemie nemocnici poskytnuta dotace od zřizovatele na vyplacení odměn. Středisko oddělení vykazuje ve všech sledovaných letech zisk.

Tabulka 10 Struktura nákladů a výnosů střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

111 Oddělení				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		339 031,28	368 834,84	430 862,94
50	Spotřebované nákupy	88 336,09	94 872,62	106 415,91
51	Služby	12 051,70	11 610,25	13 668,97
52	Osobní náklady	226 960,62	248 948,24	295 759,54
54	Ostatní náklady	553,02	725,92	729,31
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	11 129,40	12 677,81	14 289,21
59	Daň z příjmů	0,45	0,00	0,00
6 VÝNOSY		378 278,85	431 560,70	490 993,93
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	367 138,15	423 551,79	452 482,99
64	Ostatní výnosy	9 278,48	6 945,89	7 285,00
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	1 862,22	1 063,02	31 225,94
Zisk (+)/ztráta (-)		39 247,57	62 725,86	60 130,99

Středisko Doprava

Středisko Doprava zabezpečuje dopravní zdravotní službu celé organizace. Disponuje třinácti sanitními vozidly a deseti referentskými, které zajišťují plynulý a nepřetržitý provoz. Odpovědnou osobou tohoto střediska je vedoucí dopravy, který je pověřen vedením řidičů sanitních vozidel a dispečinku. Má pravomoc jako příkazce operace ovlivňovat výdaje na nákup pohonných hmot, opravy, pojištění a ostatní výdaje vznikající na tomto středisku. Dle limitovaného příslibu je stanovena maximální částka, kterou by neměl překročit.

Nadřízeným vedoucího dopravy je náměstek pro investice a HTS, který rozhoduje o investicích např. nákupu sanitních nebo referentských vozů pro potřeby organizace. Toto rozhodnutí musí náměstek pro investice a HTS konzultovat s ekonomem nemocnice a čekat na odsouhlasení. Pokud by se organizace chtěla zaměřit na řízení nákladů střediska doprava, je to v současné situaci z pohledu určení odpovědné osoby reálné.

Tabulka 11 Struktura nákladů a výnosů střediska Doprava (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

115 Doprava				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		8 536,80	9 179,46	10 579,80
50	Spotřebované nákupy	1 548,98	1 489,70	1 279,64
51	Služby	371,18	565,25	472,94
52	Osobní náklady	5 332,73	5 704,57	7 012,44
54	Ostatní náklady	108,34	191,75	237,42
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	1 175,57	1 228,19	1 577,36
6 VÝNOSY		10 952,67	8 992,13	13 090,67
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	10 382,49	8 520,12	11 571,66
64	Ostatní výnosy	164,36	66,21	83,55
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	405,82	405,80	1 435,46
Zisk (+)/ztráta (-)		2 415,87	-187,33	2 510,87

Náklady vzniklé na středisku doprava jsou z největší části zastoupeny osobními náklady řidičů, které ve sledovaných letech stále narůstají. V roce 2020 hodnota těchto nákladů vzrostla o 23 %, což bylo způsobeno vyplácením covidových odměn. Zvýšily se také odpisy z důvodu nákupu nového sanitního vozu. Největší položku spotřeby tvoří spotřeba pohonných hmot a mazadel. Výnosy jsou tvořeny úhradami od zdravotních pojišťoven za poskytované služby.

Středisko Dětská skupina

Středisko Dětské skupiny je tvořeno dětským klubem Beruška, který je určen především pro zaměstnance nemocnice. Cílem je umožnit zaměstnancům dřívější návrat do zaměstnání a ulehčit jim starosti s umístěním dětí do klasického zařízení. Odpovědnou osobou je vedoucí dětské skupiny, která má pouze jednoho zaměstnance. Tato odpovědná osoba není nijak zodpovědná za vzniklé náklady tohoto střediska.

V Tabulce 12 lze pozorovat, že nejvyšší položka nákladů na tomto středisku je tvořena osobními náklady a spotřebovanými nákupy. Jedná se hlavně o materiál na úklid a čištění a spotřebu materiálu a energií. Položka výnosů je zde zastoupena v podobě transferů, která je tvořena dotací na provoz.

Tabulka 12 Struktura nákladů a výnosů střediska Dětská skupina (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

116 Dětská skupina				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5	NÁKLADY	754,42	788,22	892,01
50	Spotřebované nákupy	88,75	105,07	104,96
51	Služby	12,43	9,43	11,42
52	Osobní náklady	628,12	668,72	767,44
54	Ostatní náklady	4,99	5,00	5,00
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	20,13	0,00	3,19
6	VÝNOSY	425,91	292,82	603,44
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	6,19	4,51	8,04
64	Ostatní výnosy	59,72	62,80	25,36
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	360,00	225,51	570,04
Zisk (+)/ztráta (-)		-328,51	-495,40	-288,57

Z Obrázku 12 je patrné, že náklady trvale převyšují výnosy, tudíž toto středisko dlouhodobě hospodáří se ztrátou. Na provoz dětské skupiny přispívá organizaci Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky. Dotace bývá poskytována každé čtvrtletí a její výše závisí na počtu obsazených míst. I přesto jsou celkové náklady tohoto střediska ve všech sledovaných letech vyšší než jeho výnosy.



Obrázek 12 Náklady a výnosy střediska Dětská skupina (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Středisko Ekonomický a provozní úsek

Středisko 117 ekonomický a provozní úsek je organizací rozděleno na podstřediska mezi která jsou řazeny kanceláře ředitele, náměstky pro OP a právníka, dále zahrnuje podstředisko ekonomického úseku a úseku zdravotních pojišťoven, pod které spadá mzdová a finanční účtárna. Je zde také zařazeno oddělení investic a HTS, programátorů, vnitropodnikové dopravy a ostatního provozu nemocnice.

Konkrétní určení místa vzniku např. na středisku 1172003, pod kterým jsou řazeny zdravotní pojišťovny a účtárny je řešeno v organizaci formou zakázky viz Příloha P II, která je zadávána při účtování do samostatného sloupce účetního dokladu.

Toto středisko je dle mého názoru velmi nepřehledné, protože zahrnuje více provozů, které mají své odpovědné pracovníky. Může zde tedy vzniknout problém z pohledu jednoho odpovědného pracovníka za toto středisko, který musí učinit konečné rozhodnutí. Není zde přímo stanovena odpovědná osoba celého střediska, proto může dojít ke střetu zájmu mezi odpovědnými osobami konkrétních střediskových útvarů.

Tabulka 13 Přehled jednotlivých útvarů střediska Ekonomický a provozní úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

1172001	Kancelář ředitele, sekretariát, nám. pro OP, právník,	1172016	Provoz-sklad prádla
1172003	Ekonom. úsek a odd. zdravotních pojišťoven	1172018	Provoz – jídelna + kuchyně, dietní sestra, sklad potravin
1172004	Oddělení investic a HTS	1172019	Provoz-kotelna
1172005	Oddělení IVO	1172021	Provoz-zahrada
1172012	Doprava vnitropodniková	1172022	Provoz-ostatní provozy, pošta
1172014	Provoz-vrátnice, tel. ústředna	1172023	Provoz-úklid
1172015	Provoz-dílny údržbářů + elektro dílna		

Co se týče struktury nákladů a výnosů celého střediska je z Tabulky 13 na první pohled patrné, že středisko je dlouhodobě ztrátové. Jsou zde vynakládány vysoké osobní náklady z důvodu vysokého počtu administrativních a provozních pracovníků. Vzhledem k různým činnostem jednotlivých útvarů a velkému množství zainteresovaných osob je celková vypovídací schopnost tohoto střediska poměrně nízká.

Tabulka 14 Struktura nákladů a výnosů střediska Ekonomický a provozní úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

117 Ekonomický a provozní úsek				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		52 598,54	55 722,80	64 217,06
50	Spotřebované nákupy	4 382,57	5 008,27	7 595,80
51	Služby	6 804,99	6 869,46	6 661,23
52	Osobní náklady	37 821,25	40 147,64	45 618,80
53	Daně a poplatky	20,07	20,68	29,89
54	Ostatní náklady	1 165,73	1 195,14	1 136,35
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	2 330,81	2 420,65	3 153,93
56	Finanční náklady	73,12	59,78	16,59
59	Daň z příjmů	0,00	1,18	4,47
6 VÝNOSY		1 073,98	1 845,64	7 264,45
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	454,89	908,07	1 482,34
64	Ostatní výnosy	138,97	310,98	1 152,82
66	Finanční výnosy	23,13	212,74	192,52
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	456,99	413,85	4 436,77
Zisk (+)/ztráta (-)		-51 524,56	-53 877,16	-56 952,61

Středisko Ambulantní část

Středisko 141 zahrnuje veškerou ambulantní část nemocnice. Středisko je dále členěno na podstřediska, podle konkrétního typu ambulance. V každé ambulanci je odpovědná osoba, která zajišťuje plynulý chod ambulance a nese určitou odpovědnost např. za vybavení ambulance a plnění stanovených zdravotnických norem. Odpovědní pracovníci ambulantní částí nemají pravomoc rozhodovat o nákladech, které na ambulancích vznikají. Drobné nákupy jsou řešeny písemnou žádostí (požadavkovým listem), které následně schvaluje opět hlavní ekonom.

Tabulka 15 Přehled jednotlivých útvarů střediska Ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

1410104	Interní ambulance	1411504	Hematologická ambulance
1410105	Interní ambulance-gastroenter. ambulance	1411613	Dětská ambulance
1410106	Interní ambulance-kardiostimulační ambulance	1411614	Dětská nefrologická ambulance
1410107	Interní ambulance-nefrologie	1411615	Dětská LSPP
1410108	Očkovací centrum	1411805	Gynekologická ambulance
1410109	Interní ambulance-diabetologická ambulance	1411901	TRN
1410110	Interní ambulance-neurologická ambulance	1412007	Chirurgická ambulance
1410111	Interní ambulance-onkologická ambulance	1412008	Urgentní příjem
1410112	Interní ambulance-kardiologická	1414008	LSPP pro dospělé
1410113	Interní ambulance-endokrinologická a osteologická		

Středisko Ambulantní části bylo pouze v roce 2018 ziskové, v tomto roce výnosy z vlastních výkonů dosahovaly téměř 56 milionů, což bylo způsobeno vysokými výnosy za akutní ambulantní péči. Ve sledovaných letech můžeme pozorovat opět nárůst osobních nákladů v souvislosti s růstem platových tarifů. Podobně jako u střediska Oddělení nastala změna v roce 2020 u výnosů z transferů kvůli přijaté dotaci.

Tabulka 16 Struktura nákladů a výnosů střediska Ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

141 Ambulantní část				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		54 222,76	59 650,82	63 536,54
50	Spotřebované nákupy	10 268,40	10 328,47	9 950,73
51	Služby	1 155,72	1 323,94	1 533,71
52	Osobní náklady	40 110,52	45 045,05	48 940,25
54	Ostatní náklady	0,57	4,38	134,09
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	2 687,55	2 948,98	2 977,76
6 VÝNOSY		58 467,50	52 247,37	61 241,55
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	55 532,51	49 482,03	53 508,28
64	Ostatní výnosy	663,16	162,50	293,83
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	2 271,83	2 602,84	7 439,44
Zisk (+)/ztráta (-)		4 244,74	-7 403,45	-2 294,99

Středisko Doplnková činnost

V organizaci je zavedena doplňková činnost, která má přiděleno odpovědnostní středisko 142. Na základě toho organizace sleduje náklady a výnosy vzniklé z doplňkové činnosti a stanovuje hospodářský výsledek. Z Tabulky 4 uvedené výše již víme, že doplňková činnost přináší organizaci ve sledovaném období zisk. Dříve byla doplňková činnost poměrně rozsáhlejší, dnes organizace využívá pouze čtyři podstřediska z deseti původních.

Tabulka 17 Přehled jednotlivých útvarů střediska doplňková činnost (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

1422005	Zahrada-HČ
1422006	Kuchyň-HČ/cizí obědy/
1422008	Sterilizace-HČ /pro cizí /
1422009	Kantýny, stánky, nájmy-HČ /pro cizí /

Každý útvar má odpovědnou osobu, která danou činnost realizuje. Výnosy z doplňkové činnosti v útvaru zahrada, vznikají prodejem sazenic, které zaměstnanci zahrady během roku vypěstují nebo z dobrovolného vstupného do zimní zahrady v areálu nemocnice. Hlavní položka výnosů podstřediska kuchyně je tvořena prodejem obědů veřejnosti.

Nemocnice poskytuje jako vedlejší činnost také sterilizaci zdravotnického vybavení pro soukromé lékaře a pronájem nebytových prostor. Náklady a výnosy vznikající na tomto středisku nejsou nijak ovlivňovány odpovědnými osobami, sleduje je pouze hlavní ekonom s hospodařením celé organizace.

*Tabulka 17 Struktura nákladů a výnosů střediska Doplnková činnost
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)*

142 Doplnková činnost				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5	NÁKLADY	218,92	217,94	150,63
50	Spotřebované nákupy	148,89	159,30	123,35
51	Služby	34,29	27,69	26,97
52	Osobní náklady	31,75	27,77	0,00
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	2,19	3,06	0,311
59	Daň z příjmů	1,80	0,12	0,00
6	VÝNOSY	800,11	849,05	690,38
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	731,90	765,43	631,10
64	Ostatní výnosy	68,21	83,62	59,28
Zisk (+)/ztráta (-)		581,19	631,11	539,75

Středisko Lékárny

Středisko Lékárny je členěno na další tři podstřediska dle rozmístění lékáren v nemocnici.

- 1528801 Lékárna nemocniční
- 1528802 Lékárna – pro veřejnost
- 1528803 Lékárna – výdejna léčiv TRN

Středisko hlavní lékárny zahrnuje veškeré zásoby léků a zdravotnického materiálu pro potřeby organizace. Tento spotřební materiál je vydáván na jednotlivá oddělení na základě žadanek. Ostatní dvě lékárny se zaměřují na výdej léků a zdravotnického materiálu pro veřejnost na recepty či volný prodej. Především z tohoto důvodu vykazuje středisko ve všech sledovaných letech zisk.

Středisko má tři odpovědné osoby, které mohou ovlivňovat jeho výdaje do výše nastaveného limitovaného příslibu. Týká se nákupu léků pro veřejnou lékárnu, zdravotnického materiálu pro nemocnici a nákup medicínálních plynů.

Tabulka 18 Struktura nákladů a výnosů střediska Lékárny (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

152 Lékárny				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		46 982,22	50 678,28	56 182,98
50	Spotřebované nákupy	38 842,30	42 050,34	45 597,95
51	Služby	505,28	568,17	472,24
52	Osobní náklady	7 309,95	7 673,94	9 745,36
54	Ostatní náklady	82,01	99,76	79,64
55	Odpisy, rezervy a opravné položky	242,68	286,07	287,79
6 VÝNOSY		52 731,91	56 087,55	61 015,59
60	Výnosy z vlastních výkonů a zboží	46 266,62	50 106,96	48 131,62
64	Ostatní výnosy	6 459,24	5 973,25	11 702,43
67	Výnosy vybraných místních vl. institucí z transferů	6,05	7,34	1 181,54
Zisk (+)/ztráta (-)		5 749,69	5 409,27	4 832,61

Středisko Babybox

Středisko Babybox organizace téměř nevyužívá, jsou zde pravidelně účtovány pouze minimální náklady za telefonní hovory, které vznikají mimořádně. Babybox má odpovědnou osobu, která pouze dohlíží na jeho bezpečný provoz.

Tabulka 19 Struktura nákladů a výnosů střediska Babybox (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

154 Baby box				
v tis. Kč		2018	2019	2020
5 NÁKLADY		0,44	0,86	0,51
51	Služby	0,44	0,64	0,51
52	Osobní náklady	0,00	0,22	0,00
6 VÝNOSY		0,00	0,00	0,00
Zisk (+)/ztráta (-)		-0,44	-0,86	-0,51

8.4 Ovlivnitelnost nákladů a výnosů

V současné době organizace nijak nerozlišuje, zda vzniklé náklady na odpovědnostních střediscích jsou ovlivnitelné či nikoli. Hospodaření středisek je posuzováno na základě veškerých nákladů a výnosů, které konkrétnímu středisku vznikají. Doposud nebylo potřebné rozlišovat ovlivnitelné náklady, jelikož střediska neměly zvolenou odpovědnou osobu. Střediskové náklady a výnosy jsou momentálně ovlivňovány a sledovány pouze hlavním ekonomem.

V současné době má organizace zavedeny odpovědné osoby pouze v případě limitovaných příslibů, které jsou zde využívány. Pomocí nich provádí předběžnou kontrolu vzniklých běžných výdajů. U limitovaného příslibu je určen druh činnosti, odpovědná osoba a půlroční limit, který musí dodržet. Při obdržení faktury za nákup, napíše odpovědná osoba neboli příkazce operace limitovaný příslib na fakturu a následně podepsanou zašle na správci rozpočtu, tedy hlavnímu ekonomovi. Ten ji zkontroluje a podepsanou předá na finanční účetnu. Příkazce operace si musí hlídat určitý limit, který má předem stanoven. Pouze takovým způsobem jsou v organizaci ovlivňovány náklady.

8.5 Identifikace nedostatků současného stavu odpovědnostního účetnictví

Nemocnice TGM Hodonín p. o. poskytuje zdravotní a ošetrovatelskou péči, zajišťuje nepřetržitou dopravní zdravotnickou službu, provoz lékáren a ostatní činnosti. Dá se říct, že v současné době je již v nemocnici zaveden odpovědnostní systém řízení. Tento systém má ovšem několik nedostatků.

Po analýze současného stavu odpovědnostního účetnictví bylo zjištěno, že jedním z největších nedostatků je chybějící odpovědná osoba, která by měla náklady či výnosy daného střediska sledovat a mít udělenou pravomoc je do určité míry ovlivnit. Náklady a výnosy daných středisek jsou v současné době měsíčně sledovány pouze hlavním ekonomem organizace.

Za nedostatek lze také považovat rozčlenění nákladů a výnosů podle toho, zda jsou ovlivnitelné či nikoliv. Doposud organizace toto rozdělení nepovažovala za důležité.

V souvislosti s analýzou bylo dále odhaleno, že středisko 117, které zahrnuje ekonomický a zároveň také provozní úsek, by bylo vhodné rozdělit zvlášť. V případě určení odpovědné osoby by mohlo dojít k problému mezi vedoucími pracovníky ekonomického a provozního úseku, kteří jsou na stejné úrovni řízení organizace.

Shrnutí zjištěných nedostatků odpovědnostního účetnictví nemocnice:

- Chybějící odpovědná osoba střediska.
- Rozlišování ovlivnitelnosti nákladů a výnosů.
- Nevhodné střediskové členění.

9 SHRnutí SOUČASNÉHO STAVU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ

Můžeme konstatovat, že odpovědnostní účetnictví je v organizaci nastaveno poměrně kvalitně. Díky jeho existenci může organizace přiřazovat náklady a výnosy dle jejich místa vzniku. Co se týče odpovědnosti, je to poněkud složitější. Pracovníci, kteří nesou odpovědnost za svá oddělení, se zabývají problémy, které vznikají s péčí o pacienty a nejsou nijak odpovědní za výši nákladů vzniklých na daném úseku. Vzhledem k tomu, že se organizace zabývá poskytováním zdravotní a ošetrovatelské péče, je řízení nákladů poměrně složitější z důvodu zajištění veškerých potřeb pacientů. Tato problematika bude hlavní částí projektové práce.

Členění nákladových středisek je rozděleno do osmi skupin, která jsou dále dělena na další tzv. podstřediskové útvary. V některých střediscích je takové rozsáhlé členění podle mého názoru zbytečné a působí velmi chaoticky. Bylo by potřeba se zaměřit na lepší uspořádání podstředisek, jejich eliminaci a následné vytvoření přehlednějšího uspořádání. Po konzultaci s hlavním ekonomem, je podrobné dělení středisek nezbytné v souvislosti s vykazováním zdravotních výkonů. Z toho důvodu, nebude v práci jejich eliminace řešena.

Jedním ze základních předpokladů pro tvorbu odpovědnostního řízení je považováno propojení organizační a ekonomické struktury podniku. Nemocnice má vytvořenou velmi kvalitní organizační strukturu, kterou využívá spíše pro personální účely. Co se týká ekonomické struktury podniku, ta zde není vytvořena vůbec. Odpovědnostní střediska, která jsou v organizaci zavedena, se neshodují s organizační strukturou.

Ovlivňování běžných výdajů zabezpečuje organizace pomocí tzv. limitovaného příslibu. Limitovaný příslib je způsob, pomocí kterého se snaží provádět předběžnou řídicí kontrolu pro konkrétní provozní činnosti. Tyto přísliby jsou zavedeny pro méně rizikové operace, které schvaluje příkazce operace a správce rozpočtu. Příkazce operace se mění dle druhu vynaloženého výdaje. Za správce rozpočtu je považován vždy náměstek pro ekonomiku, který operaci prověřil a schvaluje. Aktuální seznam limitovaných příslibů naleznete v Příloze P II.

10 PROJEKT OPTIMALIZACE SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ

Při zpracování projektové části budeme vycházet z informací zjištěných při analýze současného stavu odpovědnostního účetnictví. Po provedení analýzy byly zjištěny určité nedostatky, které budou v této části práce řešeny. Hlavním cílem projektu je stanovení odpovědných osob konkrétních středisek a vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti.

10.1 Cíle projektu

Pro realizaci projektové části je velmi důležité vytyčení cílů, kterých chceme dosáhnout. Základním cílem projektu je stanovení odpovědných osob jednotlivých středisek, kterým bude přidělena odpovědnost za vzniklé náklady. Jak jsme již zjistili z analýzy, v současné době není stanovena na konkrétních střediscích žádná odpovědná osoba, která by se snažila náklady ovlivnit. Z pohledu předmětu činnosti je ovlivňování nákladů poměrně náročné. Z tohoto důvodu bude jedním z cílů také určení nákladů, které bude odpovědný pracovník po přijetí odpovědnosti a pravomoci schopen ovlivnit. Bude potřeba také promyslet, jakou formou bude ovlivnitelnost zavedena do účetního systému, aby následně mohlo být vyhodnoceno hospodaření střediska z pohledu ovlivnitelnosti.

Je zřejmé, že pro zavedení odpovědnostního systému bude zapotřebí určit vhodnou formu motivace. Je důležité se na motivaci pracovníků podívat ze dvou pohledů. Jedním z nich bude určení vhodné motivace pro vedoucího každého střediska a z pohledu druhého, že sám vedoucí střediska bude muset motivovat zaměstnance. Pokud by nebyla nastavena určitá motivace pracovníků, nemohli bychom odpovědnostní účetnictví považovat za efektivní nástroj řízení nákladů.

Za obecný cíl projektu lze také považovat usnadnění či časovou úsporu hlavního ekonoma a lepší přehlednost střediskových nákladů, výnosů a výsledků hospodaření, od nichž se dále odvíjí celý proces hospodaření organizace.

10.2 Postup projektu

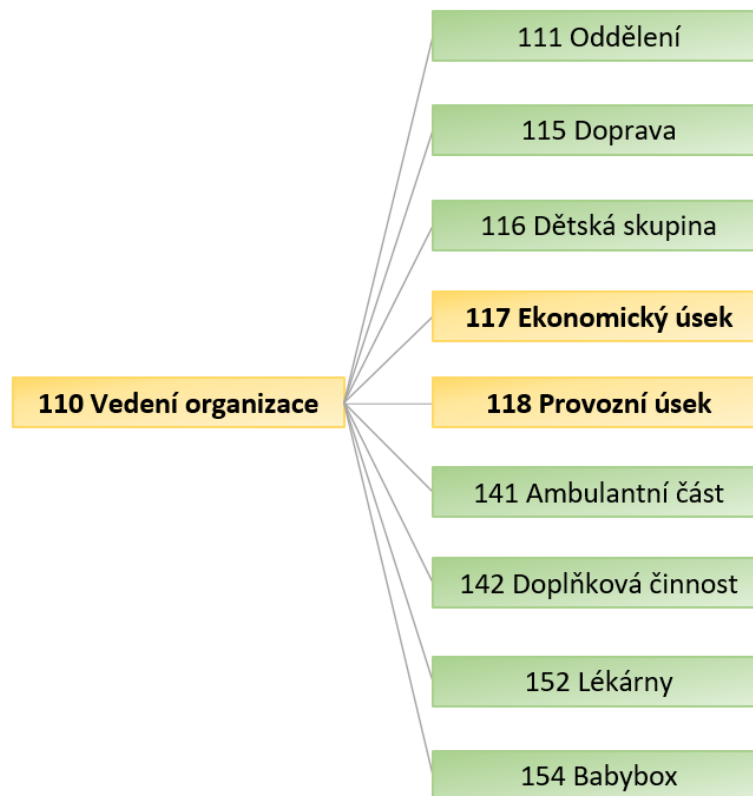
V první řadě bude v projektu provedena úprava současného rozdělení odpovědnostních středisek. V této části se zaměříme zejména na úpravu střediska ekonomického a provozního úseku, které je v současné době tvořeno jedním útvarem. Toto rozdělení je potřeba provést z důvodu následného určení odpovědných pracovníků konkrétních středisek, které bude v projektu řešeno v další fázi.

Dále se budeme zabývat určením odpovědných pracovníků jednotlivých střediskových útvarů a vymezením jejich pravomoci a odpovědnosti. Nejdříve bude potřeba provést rozdělení nákladů středisek, které bude mít pravomoc odpovědná osoba ovlivnit. Toto rozdělení je potřeba zavést do účetního systému, aby bylo možno vygenerovat výsledek hospodaření střediska z pohledu ovlivnitelných nákladů a výnosů. V posledním kroku bude rozebrána vhodná forma motivace zaměstnanců.

S provedením úprav současného systému odpovědnostního účetnictví bude v závěrečné části projektu provedeno zhodnocení projektového řešení a případné doporučení pro organizaci.

10.3 Návrh úpravy současného rozdělení odpovědnostních středisek

První část projektu bude věnována úpravě dosavadního rozdělení odpovědnostních středisek. Jak již bylo řečeno, hlavní změna bude provedena v odpovědnostním středisku 117 Ekonomický a provozní úsek, který zahrnuje podstřediska různých oblastí organizace. V tomto středisku se nacházela podstřediska vedení organizace, ekonomického úseku, úseku zdravotních pojišťoven, oddělení investic a HTS, informační a výpočetní oddělení a všechna ostatní provozní střediska. Na Obrázku 13 je navrženo nové rozdělení střediska Ekonomický a provozní úsek, které bylo rozčleněno na 2 nová střediska a jedno stávající. Dosavadní středisko bylo upraveno pouze na část ekonomického úseku. Z mého pohledu bylo potřeba vytvořit vhodnější členění střediska, které bude sloužit organizaci pro lepší přehlednost a orientaci, ale také pro následné určení odpovědných pracovníků v druhé části projektové práce.



Obrázek 13 Návrh rozdělení odpovědnostních středisek
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

10.3.1 Nové rozdělení střediskových útvarů

- **Středisko 110 Vedení organizace** bude tvořit kancelář ředitele, sekretariát, asistentka ředitele, kancelář auditora a právníka a kancelář projektového pracovníka.
- **Středisko 117 Ekonomický úsek** bude zahrnovat oddělení zdravotních pojišťoven, mzdovou a finanční účtárnu, osobní oddělení, oddělení informační a výpočetní techniky a v poslední řadě také podatelnu.
- **Středisko 118 Provozní úsek** by bylo tvořeno z oddělení HTS a ostatních provozů vrátance, údržba, sklad prádla, kuchyně, kotelna, zahrada a úklid.

*Tabulka 20 Rozdělení nově vytvořených středisek
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)*

Číslo střediska	Název střediska
110 Vedení organizace	
1102001	Kancelář ředitele a sekretářky
1102002	Kancelář auditora a právníka
1102003	Kancelář projektového pracovníka
117 Ekonomický úsek	
1172001	Oddělení zdravotních pojišťoven
1172002	Oddělení účtáren
1172003	Oddělení informační a výpočetní
118 Provozní úsek	
1182001	Oddělení HTS
1182002	Provoz – vrátnice
1182003	Provoz – údržba
1182004	Provoz – prádelna
1182005	Provoz – kuchyně
1182006	Provoz – kotelna
1182007	Provoz – zahrada
1182008	Provoz – úklid

S novým rozdělením středisek je potřeba doplnit, že podrobnější členění podstředisek např. v oblasti účtáren, na mzdovou a finanční bude řešeno jako doposud formou zakázky.

Dále navrhuji drobnou úpravu u střediska 115 Doprava, která zahrnuje výhradně nemocniční dopravní službu. Co se týče dopravy vnitropodnikové, ta je vedena pod střediskem 117, konkrétní podstředisko 1172012. Z pohledu odpovědnosti doporučuji zahrnout dopravu nemocniční i vnitropodnikovou pod středisko 115 Doprava.

10.4 Stanovení pravomoci a odpovědnosti středisek

Ve druhé části projektu bude řešeno udělení pravomoci a odpovědnosti odpovědným osobám jednotlivých středisek. S nastavením pravomocí a odpovědnosti bude potřeba se zaměřit na ovlivnitelné náklady, aby bylo zřejmé, jaké oblasti nákladů bude vedoucí pracovník schopen ovlivnit. Tyto náklady budou posuzovány dle nákladů za rok 2020 vzniklých na daných střediscích. Pokud bude chtít organizace zavést takovou formu odpovědnosti jednotlivých středisek je důležité dobře motivovat vedoucí pracovníky a ostatní zaměstnance.

Některá střediska v organizaci budou stanovena jako nákladová, tudíž odpovědné osoby budou zodpovídat pouze za náklady, které jsou pod jejich kontrolou, ale ne za jeho výnosy. Jsou zde i dvě střediska, které budou mít charakter ziskového střediska. Tito vedoucí pracovníci budou schopni částečně ovlivnit vznikající náklady a zároveň i výnosy střediska.

Stanovení rozsahu pravomocí a odpovědnosti bude řešeno managementem organizace, které po vzájemné dohodě stanoví jasné cíle a pravidla. Ty budou řešeny vydáním Rozhodnutí ředitele, kde bude potřeba také určit maximální finanční limit středisek a stanovit dílčí úkoly, kterých je zapotřebí ve vymezených oblastech dosáhnout. Odpovědná osoba střediska se bude rozhodovat na základě svého uvážení, aniž by potřebovala schválení vedení organizace, jako tomu bylo doposud. Bude mít určen tzv. „finanční budget“ na předem stanovené období, který bude přidělen jednotlivým střediskům na základě plánovaných výdajů.

10.4.1 Středisko 110 Vedení organizace

Odpovědnou osobou za náklady střediska Vedení organizace bude přímo ředitel, kterému bude udělena pravomoc ovlivňovat náklady vznikající v právní oblasti, v oblasti auditu a propagační činnosti organizace. Dále bude schopen řídit náklady vznikající v souvislosti s činnostmi sekretariátu a hlavní sestry.

Obrázek 14 znázorňuje vedoucí pracovníky podstřediskových útvarů, kteří budou mít pravomoc náklady kontrolovat a do určité míry ovlivňovat, ovšem se souhlasem odpovědné osoby za středisko. Odpovědná osoba bude k řízení nákladů potřebovat podklady, které organizace stanoví vydáním Rozhodnutí ředitele. Podklady budou předávat vedoucí pracovníci odpovědné osobě, v tomto případě řediteli organizace za určité předem dohodnuté období.



Obrázek 14 Organizační schéma odpovědných osob střediska Vedení organizace
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Z analýzy současného stavu byly vybrány ovlivnitelné náklady a zobrazen jejich podíl na celkových ovlivnitelných nákladech střediska Vedení organizace. Největší položku nákladů střediska Vedení organizace tvoří poradenské a právní služby.

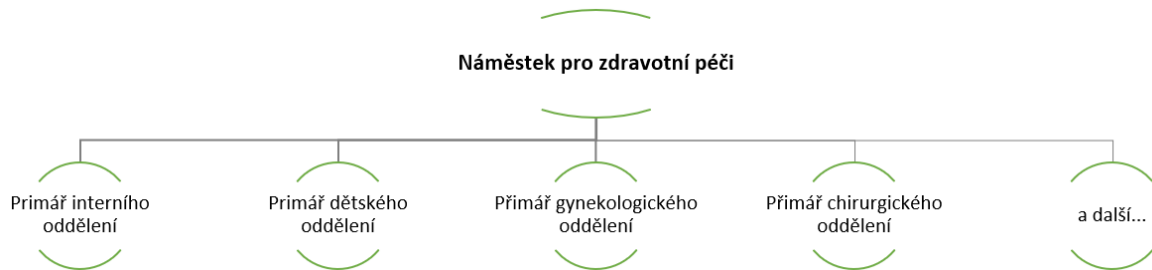


Obrázek 15 Ovlivnitelné náklady střediska Vedení organizace
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

10.4.2 Středisko 111 Oddělení

Středisko oddělení bude mít charakter nákladového střediska, kde pracovník bude odpovídat za náklady, které může ovlivnit a mít je pod svojí kontrolou. Výnosy tohoto střediska ovlivnit nelze. Za celé středisko ponese odpovědnost konkrétní osoba, v našem případě by bylo vhodné, aby odpovědnou osobou byl náměstek pro zdravotní péči, který je zároveň také lékařem se specializovanou způsobilostí a zodpovídá za provoz zdravotnické části organizace. Stane se odpovědnou osobou v oblasti řízení nákladů, které bude moc ovlivnit. K tomuto kroku bude potřeba určit vedoucí pracovníky jednotlivých oddělení, kteří budou náměstkovi pro zdravotní péči poskytovat potřebné informace k řízení střediska.

Středisko zahrnuje celkem devět oddělení. Některá z oddělení jsou dále rozčleněna např. na lůžkovou část nebo jednotku intenzivní péče. I přesto je na těchto oddělení určena odpovědná osoba (primář), která zodpovídá za poskytování zdravotních služeb a plynulý chod celého oddělení. Z tohoto důvodu navrhuji, aby se stali také pracovníky odpovědnými v oblasti sledování ovlivnitelných nákladů.



Obrázek 16 Organizační schéma odpovědných osob střediska Vedení organizace (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Na Obrázku 16 je zobrazeno schéma odpovědné osoby za celé středisko a podřízených vedoucích pracovníků odpovědných za konkrétní podstřediska. Náměstek pro zdravotní péči by měl mít dostatek pravomocí, aby dokázal ovlivnit náklady celého střediska. K tomu je zapotřebí, aby vedoucí oddělení (primáři) byli zároveň i manažery a sledovali vzniklé náklady na podstřediscích, které spadají pod dané oddělení. Aby byla organizace schopna zajistit takové fungování, musí stanovit komunikační pravidla mezi odpovědnou osobou celého střediska a vedoucími oddělení.

Je také důležité si ujasnit, jaké náklady na oddělení můžou vedoucí pracovníci ovlivnit. Za největší položku ovlivnitelných nákladů můžeme považovat náklady z nákupu drobného hmotného majetku. Jedná se např. o nákup zdravotního vybavení, výpočetní techniky, nábytku a ostatního drobného majetku. Podobně tak můžeme ovlivnit nákupy ostatního materiálu ke zdravotnické technice a dokumentaci, spotřebu materiálu na úklid a čištění nebo také spotřebu kancelářských potřeb a další.

Tabulka 21 Procentuální podíl celkových ovlivnitelných nákladů střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Ovlivnitelné náklady střediska 111 Oddělení	
Kancelářské potřeby	5,99%
Prádlo, oděv – zaměstnanci	2,68%
Materiál na úklid a čištění	15,09%
Prodaný materiál	6,44%
Úklidová dezinfekce	4,27%
Ostatní materiál (náhradní díly)	17,24%
Cestovné	1,29%
Telefonní hovory	1,88%
Poradenské a právní služby	2,05%
Náklady z drobného hmotného majetku	43,07%
Ovlivnitelné náklady celkem	100%

Vzhledem k činnosti organizace je patrné, že se bude muset snažit ovlivnit náklady vznikající převážně v zaměstnanecké oblasti. U nákladů vztahujících se k potřebám pacientů je poměrně složité určit, zda jsou ovlivnitelné či nikoli. Z toho důvodu doporučuji přenechat tuto pravomoc vedoucímu oddělení (primáři), který je zároveň odborníkem a dokáže posoudit, co lze ovlivnit a co nikoliv. Toto rozhodnutí musí mít však odsouhlaseno odpovědnou osobou střediska. Může se jednat např. o použitý zdravotnický materiál, jeho spotřebované množství či konkrétní druh léků.

10.4.3 Středisko 115 Doprava

Dopravní zdravotní služba nemocnice dle organizační struktury spadá pod náměstka investic a HTS. Středisko bude střediskem nákladovým. Z toho důvodu navrhuji, aby se vedoucí dopravy, který odpovídá za její provoz, stal zároveň osobou odpovědnou za vznik nákladů. V tomto středisku je udělení pravomoci a odpovědnosti poměrně jednoduché. Vedoucí dopravy bude rozhodovat o výdajích dopravy vnitropodnikové i nemocniční. Mezi ovlivnitelné nákladové položky řadíme telefonní hovory, nákup náhradních dílů, pracovní oděv zaměstnanců, servisní služby a nákup drobného majetku. Podle mého názoru jsou zčásti ovlivnitelným nákladem i náklady na pohonné hmoty či opravy automobilů, které mohou řidiči alespoň částečně ovlivnit způsobem své jízdy.

10.4.4 Středisko 116 Dětská skupina

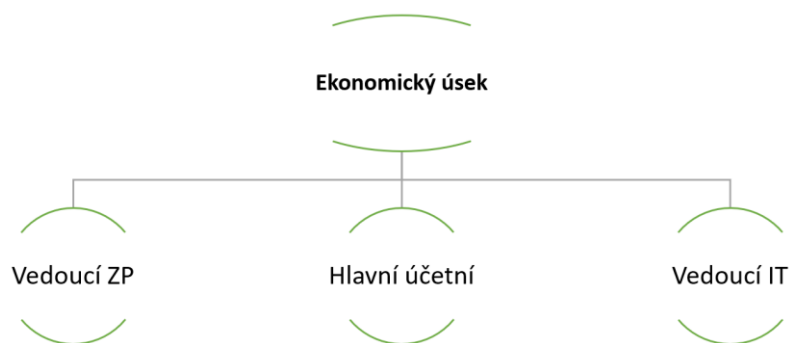
Ve středisku Dětská skupina bude udělení odpovědnosti a pravomoci také jednoduché. Je zde odpovědná osoba za její chod, která převezme zároveň i odpovědnost za vznik nákladů. Stanovení finančního limitu střediska bude potřeba posoudit z pohledu vlastních zdrojů a z pohledu poskytnuté provozní dotace na provoz dětské skupiny. Odpovědná osoba bude mít pravomoc ovlivnit náklady v podobě spotřebního materiálu např. materiálu na úklid a čištění, nákupu kancelářských potřeb a drobného hmotného majetku.

10.4.5 Středisko 117 Ekonomický úsek

Součástí střediska Ekonomický úsek je oddělení zdravotních pojišťoven, oddělení účtáren a oddělení informační a výpočetní techniky. V případě oddělení zdravotních pojištění nebude problém určit vedoucího oddělení. Momentálně je zde zvolena osoba odpovědná za funkčnost tohoto oddělení.

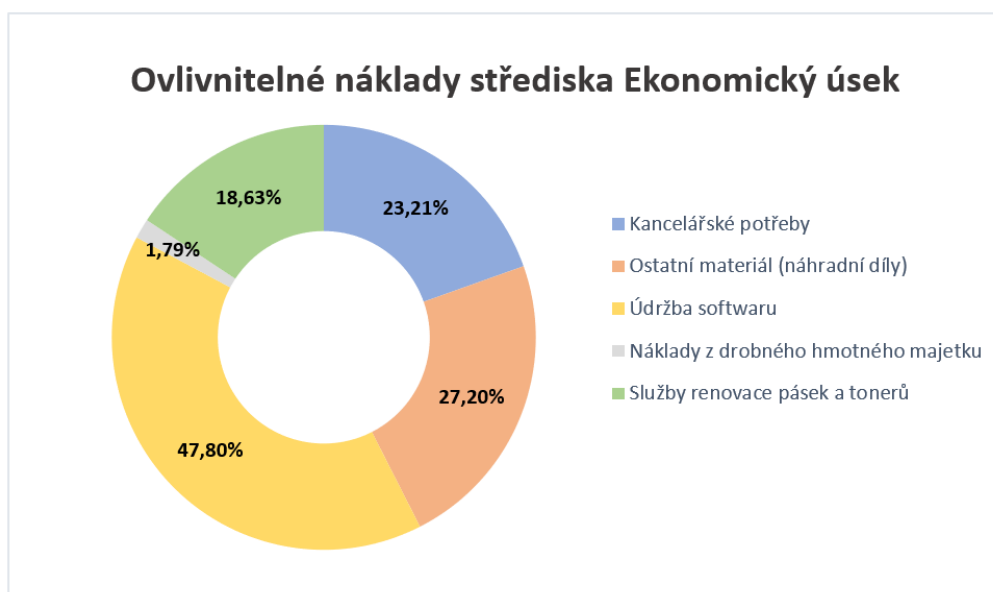
V případě účtáren to bude složitější, v současné době má oddělení účtáren mzdovou i finanční hlavní účetní. V tomto případě bych zde organizaci poradila provést změnu z pohledu vedení oddělení. Byla by určena pouze jedna hlavní účetní, která by nesla odpovědnost za mzdové i finanční účetní nemocnice a předávala informace hlavnímu ekonomovi za celé účetní oddělení. Pokud by organizace toto doporučení zavedla, došlo by zároveň k úspoře osobních nákladů. Co se týče informačního a výpočetního oddělení je zde vedoucí IT, který je za toto oddělení odpovědný.

Jako odpovědnou osobou střediska doporučuji zvolit náměstků pro ekonomiku, tedy hlavního ekonoma, který bude schopen ovlivňovat pouze vzniklé náklady tohoto střediska. Jak již bylo zmíněno výše, v současné době odpovídá za vzniklé náklady celé nemocnice právě on, jako správce rozpočtu organizace. Obrázek 17 zobrazuje schéma vedoucích pracovníků, kteří budou předávat potřebné podklady pro řízení střediska odpovědné osobě střediska, tedy náměstkovi pro ekonomiku.



Obrázek 17 Organizační schéma odpovědných osob střediska Ekonomický úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Náklady tohoto střediska představují hlavně údržbu softwaru, která v roce 2020 tvořila 47,80 % ovlivnitelných nákladů. Dále nákup náhradních dílů k výpočetní technice a renovaci pásek a tonerů. Lze si všimnout, že většina ovlivnitelných nákladů vychází z oddělení výpočetní techniky. Hlavním nákladem účtáren je spotřeba kancelářského papíru a ostatních kancelářských potřeb. Co se týče oddělení zdravotních pojišťoven, vznikají zde minimální náklady v podobě drobných nákupů.

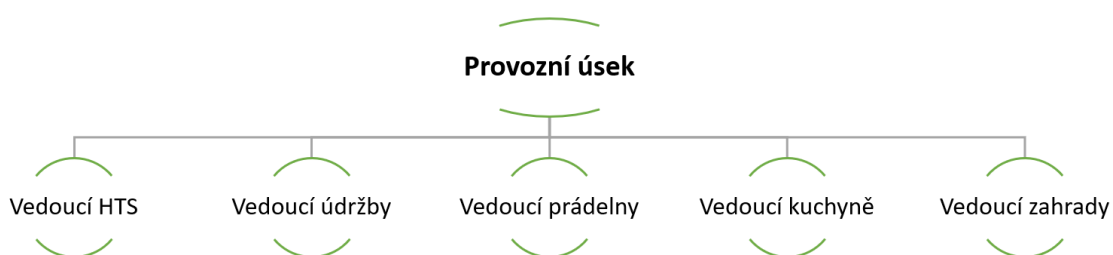


Obrázek 18 Podíl celkových ovlivnitelných nákladů střediska Ekonomický úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

10.4.6 Středisko 118 Provozní úsek

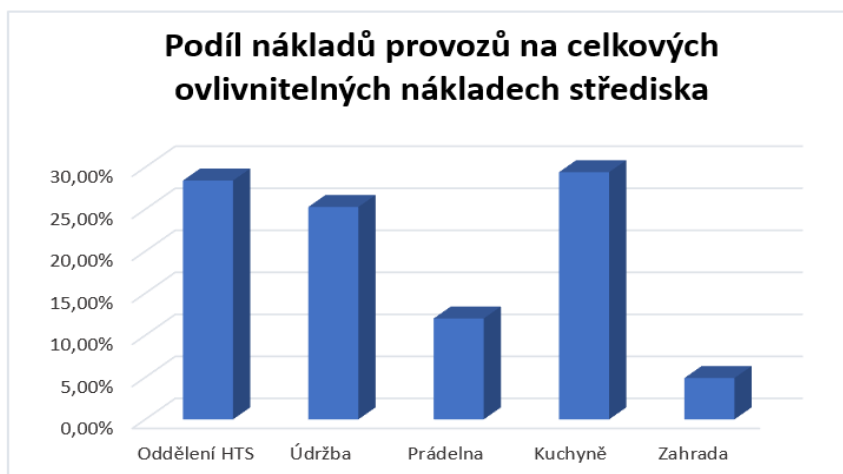
Středisko Provozního úsek nemocnice je tvořeno oddělením HTS, údržby, prádelny, kuchyně a zahrady. V tomto případě bude z mého pohledu nejlepší variantou zvolit odpovědnou osobou střediska náměstka pro investice a HTS, který již nyní nese určitou odpovědnost za provozní útvary nemocnice.

Proto je žádoucí jej vybrat i jako osobu odpovědnou v oblasti řízení nákladů provozního úseku. V každém provozním oddělení bude zvolen vedoucí daného provozu, který bude odpovědný vedoucímu střediska, viz Obrázek 19.



Obrázek 19 Organizační schéma odpovědných osob střediska Provozní úsek
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

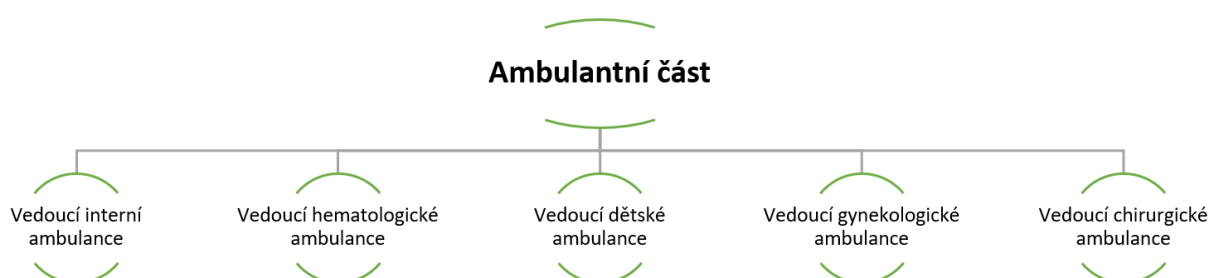
Následující Obrázek 20 znázorňuje podíl nákladů jednotlivých provozních oddělení na celkových ovlivnitelných nákladech celého střediska. Největší podíl nákladů nese provoz kuchyně, který tvoří 29,41 % s oddělením HTS, pod které spadá provoz úklidu a tvoří 28,41 %. Těsně za nimi je provoz údržby, který se podílí na celkových ovlivnitelných nákladech z 25,27 %. Ovlivnitelné náklady provozního střediska jsou tvořeny spotřebou materiálu na úklid a čištění, krejčovského materiálu, kuchyňského materiálu a materiálu pro údržbu.



Obrázek 20 Podíl nákladů jednotlivých provozů na celkových ovlivnitelných nákladech (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

10.4.7 Středisko 141 Ambulantní část

Z analýzy současného stavu jsme zjistili, že středisko Ambulantní část je rozčleněno na mnoho podstředisek kvůli různé činnosti jednotlivých ambulančí. Z důvodu vykazování zdravotních výkonů zde nebyla provedena jejich eliminace. Navrhují rozdělit vedoucí pracovníky ambulančí podle toho, pod jaké oddělení spadají např. na interní ambulanci, hematologickou, dětskou, gynekologickou atd. Dle tohoto rozdělení bude snadnější určit vedoucího pracovníka, který bude odpovědný za předávání potřebných podkladů a komunikací s odpovědnou osobou celého střediska.



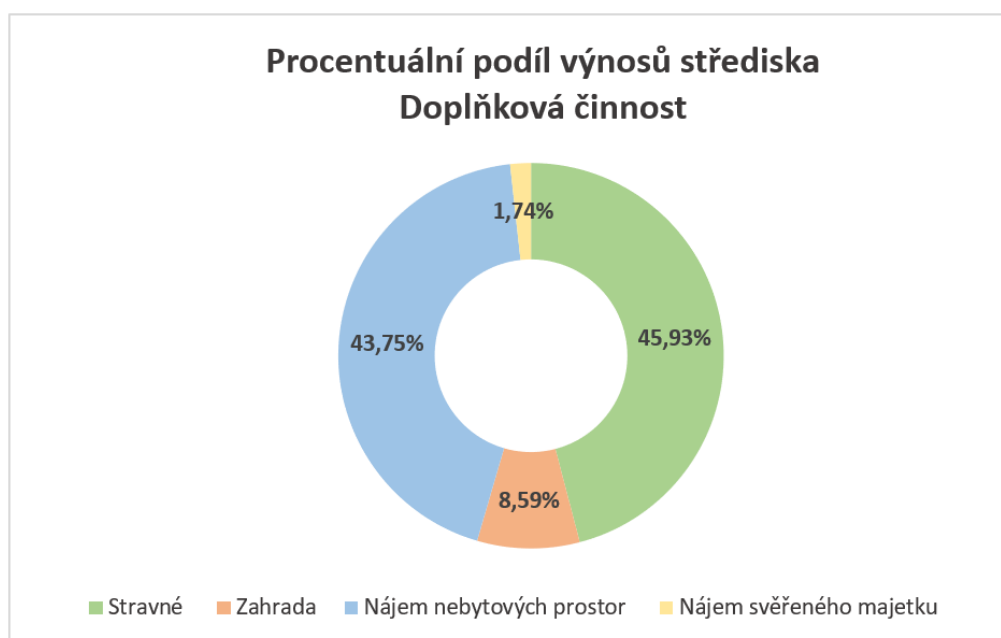
Obrázek 21 Organizační schéma odpovědných osob střediska ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Po dlouhé úvaze jsem dospěla k názoru, že bude vhodné jako odpovědnou osobu jmenovat opět náměstka pro zdravotní péči, který je již odpovědný za středisko Oddělení. Vzhledem k tomu, že se v obou případech jedná o střediska, která poskytují zdravotní péči a jsou poměrně hodně provázaná, bylo by dobré, aby měly stejnou odpovědnou osobu, která díky tomu bude mít ucelený přehled o nákladech za celý zdravotní úsek organizace.

Druhy ovlivnitelných nákladů střediska jsou dost podobné s náklady střediska 111 Oddělení. Proto zde taktéž doporučuji posouzení principu ovlivnitelnosti v oblasti zdravotnického materiálu nechat plně v kompetenci vedoucích zdravotních pracovníků. Největší podíl ovlivnitelných nákladů zabírají náklady z nákupu drobného majetku, ostatního materiálu a materiálu na úklid a čištění.

10.4.8 Středisko 142 Doplnková činnost

Středisko Doplnková činnost bude považováno za středisko ziskové. Odpovědná osoba ziskového střediska je odpovědná jak za náklady, tak i za vzniklé výnosy. V tomto případě by bylo účelné zvolit jako odpovědnou osobu hlavního ekonoma, který dle mého názoru dokáže nejlépe ovlivnit vzniklé výnosy z pohledu stanovení vnitropodnikové ceny jednotlivých druhů výkonů doplňkové činnosti. S ohledem na velmi odlišné druhy výnosů je potřeba určit v každé oblasti vedoucí osobu, která bude odpovědná hlavnímu ekonomovi a bude mu poskytovat potřebné informace k řízení nákladů a výnosů např. v případě stravného se bude jednat o vedoucího stravovacího provozu, v případě zahrady o vedoucího zahradníka atd.

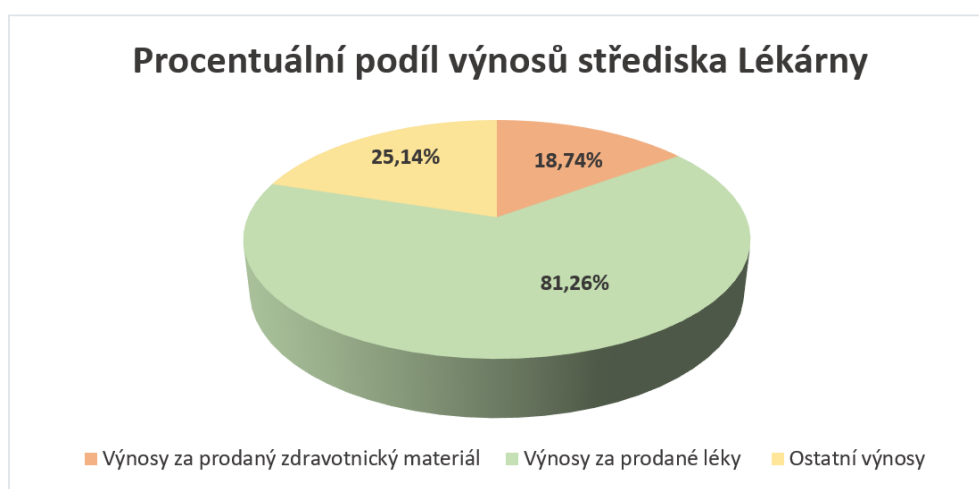


Obrázek 22 Procentuální podíl výnosů střediska Doplnková činnost
(Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Ovlivnitelné náklady vzniklé na tomto středisku jsou minimální a týkají se především spotřeby materiálu související s výkonem konkrétní doplňkové činnosti organizace. Výnosy střediska jsou tvořeny ze 45,93 % výnosy za stravné pro veřejnost a ze 43,75 % tržbami za pronájmem nebytových prostor.

10.4.9 Středisko 152 Lékárny

Středisko Lékárny dle mého názoru lze také považovat za středisko ziskové, z důvodu odpovědnosti jak za vzniklé náklady, tak i za výnosy vznikající v souvislosti s prodejem léků a zdravotnického materiálu ve veřejných lékárnách nemocnice. Každá lékárna má vedoucího pracovníka, odpovědného za svůj úsek. Jako odpovědnou osobu celého střediska v tomto případě navrhuji vedoucího ústavní lékárny, který se bude snažit ovlivnit náklady, vznikající především v nemocniční lékárně a výnosy vznikající v lékárnách veřejných. Bude zároveň i osobou odpovědnou za zisk střediska.



Obrázek 23 Procentuální podíl výnosů střediska Lékárny (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Na Obrázku 23 je vyobrazen procentuální podíl výnosů vznikajících na tomto středisku. Největší podíl tvoří výnosy za prodané léky, a to z 81,26 %. Druhý největší podíl na ovlivnitelných výnosech mají ostatní výnosy, které jsou tvořeny finančními bonusy od dodavatelů za dohodnutý odběr léků a zdravotnického materiálu. Poslední položkou výnosů tohoto střediska jsou výnosy z prodeje zdravotnického materiálu.

10.4.10 Středisko 154 Babybox

U střediska Babybox navrhuji zvolit charakter nákladového střediska a zvolit jednu osobu odpovědnou za vznik nákladů a současně za jeho bezpečný provoz. Jak již bylo řečeno, náklady na tomto středisku vznikají pouze v mimořádných případech.

10.4.11 Zavedení ovlivnitelnosti nákladů a výnosů

Je potřeba se také zaměřit na ovlivnitelné náklady a výnosy z pohledu vykazování v účetním systému. Doposud organizace náklady takovým způsobem nečlenila. S optimalizací odpovědnostního účetnictví a zavedením odpovědných osob za středisko bude potřeba vyhodnocovat jeho hospodaření z pohledu ovlivnitelných nákladů a výnosů.

Nemocnice využívá na správu ekonomické, účetní a daňové agendy podnikový informační systém FEIS od společnosti ARBES. Tento software zajišťuje celkové vedení účetnictví, majtkové evidence, evidenci skladových zásob a také bankovní data. FEIS také umožňuje sestavování plánů a rozpočtů pro následující roky, avšak organizace tuto možnost nevyužívá.

Po konzultaci s IT oddělením ohledně způsobu rozlišování nákladů a výnosů v současném systému jsme došli k závěru, že nejlepším způsobem bude využití datové položky Činnost, ve které lze použít celkem 30 znaků, což je plně dostačující. Zavedla bych do účetního systému název pro ovlivnitelné veličiny, pod zkratkou OVLIV jak již můžete vidět na Obrázku 24. I když má pole dostačující počet znaků, z důvodu časové úspory pracovníků účtárny jsem zvolila možnost zkratky. Již v tomto okamžiku je k zaúčtování potřeba vyplnit poměrně velké množství položek na účetním dokladu.

Nové zaúčtování dokladu

účetního případu: Datum: 01.04.2022 DPH: 01.04.2022 splatnost: 01.04.2022

Doklad: VND02232022 Partner:

Typ daň. dokl.: Pořadí:

Text: 22 VD obecné Hodonin - VND02232022

K rozúčtování:

ABID... + Vložit řádek - Odstranit řádek

Pořadí	Text	Částka	MD	Střed. MD	Typ změny PAP	D	Střed. D	Typ změny PAP D	DPH	Partner	Zakázka	Činnost	Vyp. :
1	22 VD obecné Hodonin - VI		XXX	1110104		XXX	1110104					OVLIV	

Hlavní účet: Střena hlavního účtu: MD D MD-D D-MD

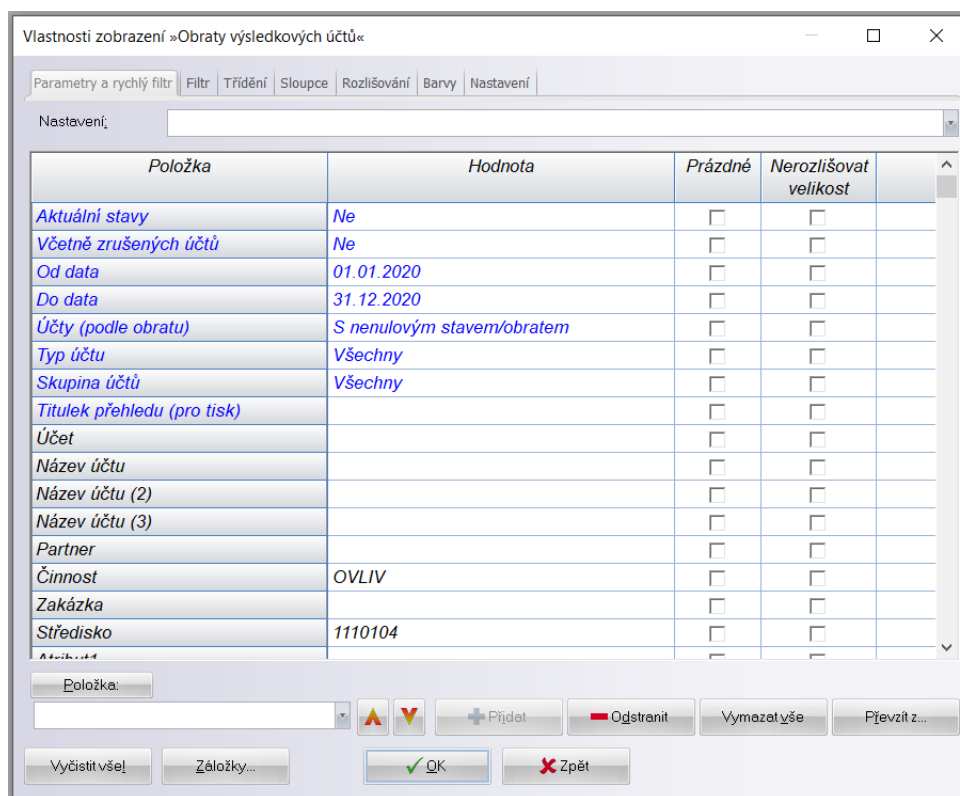
Rozúčtováno: 0,00 Zbývá: 0,00

Kontrola saldokonta Implicitní shoda střediska MD a D Kurz výpočtem

Základní

Obrázek 24 Ukázka zadávání do účetního systému (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

Dle položky Činnost by byla organizace schopna vygenerovat různé sestavy v účetním programu. V jakékoli sestavě je zapotřebí do filtru položka Činnost zadat zkratku OVLIV a současně do položky středisko zadat středisko, u kterého potřebujeme vygenerovat sestavu. Na základě takové filtru by mohla organizace generovat ovlivnitelné výsledky hospodaření daného střediska.



Obrázek 25 Ukázka generování sestav v účetním systému (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)

10.4.12 Výsledek hospodaření střediska

Se vznikem nákladů a výnosů na střediscích velmi úzce souvisí výsledek hospodaření konkrétního střediska. Dle toho lze posoudit úspěšnost hospodaření střediska v důsledku rozhodnutí odpovědných osob.

Nákladová střediska se zaměřují především na hospodárnost a plnění úkolů. Na základě toho bude posuzováno, zda u střediska během sledovaného období (kvartál) došlo k překročení či úspoře ovlivnitelných střediskových nákladů v porovnání s předem určenou výší. V souvislosti s vyhodnocováním hospodářských výsledků a předem stanovenou výší doporučuji organizaci, aby se zaměřila na tvorbu střediskových rozpočtů, kterou

v současné době neprovádí. Díky rozpočtu a skutečně zjištěné výši ovlivnitelných nákladů bude moct vyhodnocovat odchylky a posuzovat, zda se jedná o úsporu či překročení.

Zisková střediska jsou zaměřena mimo jiné na dosažené výnosy ve vztahu k vnějšímu okolí. Zde bude kladen důraz na dodržení či překročení rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku. Sestavení rozpočtu povede k porovnávání se skutečnou výší zisku střediska za určené období (kvartál).

Co se týče analýzy odchylek a následného vyhodnocení výsledků hospodaření středisek je zde klíčové propojení s vhodnou formou odměny.

10.4.13 Hodnocení a motivace pracovníků

V zájmu nemocnice je, aby poskytovala co nejkvalitnější zdravotní služby a její zaměstnanci se přitom chovali co nejúsporněji. V tomto případě je velmi důležité, aby management nemocnice dokázal motivovat zdravotnický i nezdravotnický personál ke změnám, které považuje pro nemocnici za prvořadé.

Odpovědnostní systém řízení je založen na přijetí odpovědnosti vedoucích pracovníků středisek a určení jejich pravomocí. U takového systému řízení nákladů či výnosů jednotlivých středisek je také velmi důležité nastavení vhodné motivace. Management nemocnice musí velmi dobře promyslet nastavení vhodné motivace odpovědných pracovníků středisek, ale zároveň je potřeba, aby byla určena motivace také pro vedoucí pracovníky, kteří jsou odpovědní odpovědné osobě střediska. Otázkou ovšem zůstává, jakou formou motivace budou vedoucí pracovníci motivovat své podřízené.

Nastavení vhodného motivačního systému a formy odměny za splnění určených dílčích úkolů a splnění cílů bude pro organizaci poměrně složitý proces. Doporučuji, aby organizace při zavádění motivačního systému naslouchala svým zaměstnancům a udělala jednoduchý průzkum v oblasti zavedení vhodných forem odměny. Cílem průzkumu by bylo zjištění, která forma odměny bude zaměstnance nejvíce motivovat. Může se jednat např. o peněžní odměny, zaměstnanecké výhody, příspěvky na vzdělání či rozvoj nebo také zlepšení pracovního prostředí.

Pro odpovědné osoby musí být nastaveny reálné cíle, kterých mohou dosáhnout. Na základě toho následně vyhodnocovat plnění těchto cílů a udělení odměn za určité období.

Cíle pro odpovědné osoby středisek by se měly řídit metodou SMART:

Tabulka 22 Metoda SMART (Zdroj: Vlastní zpracování)

S	M	A	R	T
<i>Specific</i>	<i>Measurable</i>	<i>Attainable</i>	<i>Relevant</i>	<i>Timely</i>
Konkrétní cíle	Měřitelné cíle	Dosažitelné cíle	Realistické cíle	Časově vymezené cíle

10.4.14 Analýza dopadu na řízení po optimalizaci systému

Zde je potřeba si uvědomit, že optimalizace již dosavadního odpovědnostního účetnictví je i přesto časově náročná. Je důležité, aby byly nastaveny všechny parametry pro hodnocení hospodaření středisek kvalitně a efektivně.

Co se týká odpovědných pracovníků jednotlivých středisek, měly by být s těmito parametry seznámeni a dle toho následně hodnoceni. Z toho vyplývá, že bude potřeba, aby organizace vypracovala kvalitní kontrolní systém, na základě kterého bude činnosti středisek kontrolovat.

Kontrolní systém by měl obsahovat následující fáze:

- Určení předmětu kontroly.
- Prověření kontrolovaných informací.
- Porovnání s cílovou veličinou.
- Vyhodnocení zjištěných výsledků.

11 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektové části byla optimalizace systému odpovědnostního účetnictví ve vybrané organizaci z pohledu stanovení odpovědných osob střediskových útvarů. Díky optimalizaci dočasného systému by organizace získala lepší přehled o tom, jak jsou útvary schopny ovlivnit výsledky hospodaření a zároveň by přenesla pravomoce a odpovědnost na vedoucí pracovníky. Tímto by organizace vytvořila samostatně hospodařící střediska, která by společně přispívala k dosažení strategických cílů organizace.

Vzhledem k tomu, že organizace již má zaveden odpovědnostní systém řízení byla hlavní část projektu zaměřena na zvolení odpovědných osob jednotlivých odpovědnostních středisek a určení jejich pravomocí a odpovědnosti v oblasti ovlivnitelných nákladů či výnosů. To je v současném systému považováno za hlavní nedostatek. Vzhledem k předmětu činnosti bylo posuzování ovlivnitelnosti nákladů v některých případech komplikované. Proto bylo doporučeno ponechat rozhodnutí v oblasti zdravotnického materiálu a služeb na odpovědné osobě střediska.

V následujících kapitolách bude provedena časová a nákladová analýza projektu a zhodnocení jeho rizik a přínosů.

11.1 Časová analýza projektu

Časový harmonogram optimalizace je velmi důležitý pro úspěšnou realizaci každého projektu. Jeho vytvoření je přínosem pro organizace, ale i pro externí uživatele z důvodu kontroly dodržení časového rozpětí a správného načasování jednotlivých činností.

Prvním úkolem organizace bude provést úpravu současného rozdělení odpovědnostních středisek. Zaměřovat se bude na rozdělení ekonomického a provozního střediska, jehož součástí je momentálně i vedení organizace. Výhodou je zde časová úspora z hlediska již zavedeného, poměrně kvalitního odpovědnostního účetnictví. Navrhují zavedení nových středisek již od nového účetního období z důvodu velkého množství účetních dokladů, které by musely být přeúčtovány pomocí vnitřních dokladů. To by bylo pro organizaci z časového hlediska dost náročné. Jakmile provede rozdělení těchto útvarů na samostatná střediska, bude se zabývat určením odpovědných pracovníků.

Dalším krokem pro optimalizaci bude jmenování odpovědných osob střediskových útvarů. Úkolem managementu organizace bude stanovení rozsahu pravomocí a odpovědnosti konkrétním osobám. Je zde důležité zmínit, že organizace není založena za účelem vytváření zisku, proto bude nastavení pravomocí, kompetencí a odpovědnosti za vznik nákladů a výnosů odlišné od běžných právnických osob. Odpovědnostní střediska jsou různorodá, proto zde bude přidělení pravomocí a odpovědnosti posuzováno individuálně dle vzniklých nákladů a výnosů konkrétního útvaru. Je potřeba také vypracovat kvalitní kontrolní systém, dle kterého bude organizace hospodaření středisek vyhodnocovat.

Od toho se odvíjí další opatření, která musí organizace zavést. Je potřeba se zaměřit na ovlivnitelné náklady a výnosy. Bude nutné dle minulého období podrobně prozkoumat a určit, jaké náklady a výnosy bude konkrétní odpovědná osoba střediska mít pravomoc ovlivnit. Na základě toho by bylo dobré, aby organizace vypracovala rozpočty středisek a mohla analyzovat odchylky. Následně bude potřeba zvolit jasné organizační postupy jednotlivých vedoucích pracovníků vůči odpovědné osobě celého střediska, které povedou ke splnění úkolů střediskových útvarů.

Důležitým bodem bude také nastavení motivace a formy odměn pro odpovědné pracovníky středisek a určení způsobu, jakým budou odpovědné osoby motivovat své podřízené. V posledním kroku musí organizace zaškolit zaměstnance, kteří budou do projektu zapojeni. Jak již bylo zmíněno, všechny tyto pravidla a opatření budou řešeny vydáním Rozhodnutí ředitele.

Tabulka 23 Časová náročnost optimalizace systému odpovědnostního účetnictví (Zdroj: vlastní zpracování)

Projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví	Počet dní
Úprava současného rozdělení středisek	3
Jmenování odpovědných osob	5
Stanovení pravomocí a odpovědnosti	14
Tvorba kontrolního systému	10
Vymezení ovlivnitelných nákladů a výnosů	14
Tvorba rozpočtů středisek	10
Určení organizačních postupů	5
Volba motivace a odměn	5
Školení zaměstnanců	3
Zkušební doba	90
Celková doba trvání projektu	163

Obrázek 21 zobrazuje časovou náročnost implementace projektu a jeho jednotlivých částí. Celková doba trvání projektu je odhadovaná na 163 dní.

11.2 Nákladová analýza

Z hlediska nákladovosti projektu lze říci, že není nijak zvlášť náročný. Potřebnou úpravu hospodářských středisek v účetním programu může provést interní pracovník, konkrétně hlavní účetní finanční účtárny v tomto případě organizaci nevznikne žádný náklad. Co se týká jmenování odpovědných osob a stanovení pravomoci a odpovědnosti je tento proces téměř nenákladný. V případě vymezení ovlivnitelných nákladů a výnosů střediska, taktéž organizaci nevzniknou žádné náklady, vše lze provést pomocí dosavadního účetního systému. Momentálně organizace dělá jeden rozpočet, který je tvořen pouze v programu MS Excel. Organizace používá účetní software, který po přikoupení licence umožňuje tvorbu rozpočtů a plánování. Vzhledem k tomu, že sestavování rozpočtu je jednou z hlavních priorit nemocnice, doporučuji, aby do budoucna vynaložila tento náklad a licenci zakoupila. Po konzultaci se společností ARBES by se náklad pohyboval okolo 300 000 Kč, nelze přímo jednoznačně určit, konečná cena se odvíjí od počtu zakoupených licencí a supportu. V případě realizace projektu a následného vytváření rozpočtů všech nákladových středisek to bude považováno za velkou časovou úsporu pracovníků. Pro realizace projektu nebude potřeba přijmout nového zaměstnance, jelikož má nemocnice vytvořenou pozici projektového pracovníka. Ten by dohlížel na realizace celého procesu. Náklady spojené se zaškolením zaměstnanců nejsou v rámci projektu nutné, zaškolení bude zajištěno interními pracovníky.

11.3 Přínosy a rizika projektu

Je zřejmé, že optimalizace stávajícího systému odpovědnostního účetnictví sebou ponese pro nemocnici značná rizika, ale zároveň i očekávání.

Z manažerského pohledu považuji za největší přínos lepší přehled organizace o hospodaření střediskových útvarů, od kterých se následně odvíjí hospodaření celé organizace. Bude to přínosem také pro budoucí manažerská rozhodnutí. Se zavedením optimalizace bude moci organizace porovnávat jednotlivá střediska, jelikož budou nastaveny srovnatelné parametry, čímž se také zvýší přehlednost a kvalita informací.

Za přínos lze také považovat usnadnění a časovou úsporu hlavního ekonoma, který doposud prováděl kontrolu hospodaření všech středisek. Po optimalizaci již bude jako správce rozpočtu pouze posuzovat a kontrolovat výstupy odpovědných osob středisek.

Kontrola je velmi důležitá pro úspěšné dokončení projektu a dosažení plánovaného cíle organizace. Je tedy potřeba provádět v průběhu optimalizace odpovědnostního účetnictví průběžnou kontrolu vybraných částí projektu.

Každý projekt má své přínosy, ale zároveň i rizika. Za velké riziko lze z mého pohledu považovat přijetí odpovědnosti odpovědných pracovníků středisek a neochotu vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení. Proto je zde velmi důležité nastavení dobrého motivačního systému.

V nákladové analýze bylo zjištěno, že náklady na projekt nejsou příliš vysoké. Může se ale stát, že kvůli nedostatku času bude muset organizace přijmout nového zaměstnance. V tomto okamžiku by to pro nemocnici znamenalo zvýšení osobních nákladů. Se zaváděním projektu můžou vzniknout další dodatečné náklady.

11.4 Závěrečné doporučení

Na základě analýzy současného stavu odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín, p. o. jsem zjistila, že dosavadní systém, který organizace využívá je neúplný. I když rozděluje náklady a výnosy dle jejich místa vzniku, chybí v dosavadním systému určení odpovědných osob za tyto náklady či výnosy. Z tohoto důvodu organizaci doporučuji, aby jmenovala odpovědné osoby jednotlivých středisek, které budou moci ovlivňovat část nákladů a výnosů zde vznikajících. Povede to ke zlepšení hospodaření odpovědnostních středisek a zároveň to značně přispěje ke zlepšení hospodaření celé organizace. Doporučuji se zavedením odpovědných osob také nové rozčlenění středisek dle návrhu v projektové části z důvodu různorodé činnosti střediska a následného určení odpovědné osoby. Dále bych chtěla organizaci doporučit, aby se zaměřila na členění ovlivnitelných nákladů, dle kterých bude následně vyhodnocovat hospodaření středisek pod vedením odpovědné osoby. Od toho se dále bude odvíjet nastavení reálných cílů pro odpovědné osoby středisek a následná motivace a odměna. Je důležité, aby organizace dokázala vytvořit vhodný motivační systém a nastavit formu odměn dle výkonnosti pracovníků. Zde jsem doporučila, aby naslouchala svým zaměstnancům a udělala drobný průzkum v oblasti motivace a odměn zaměstnanců. Na základě zjištěných výsledků vytvořila vhodný motivační program.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo analyzovat současný stav odpovědnostního účetnictví v Nemocnici TGM Hodonín a na základě zjištěných výsledků se zaměřit na optimalizaci či vylepšení dosavadního systému, který organizace využívá.

Je důležité říct, že i v případě neziskových organizací je zavádění manažerského účetnictví důležité. I když organizace není zřízena za účelem vytváření zisku, je klíčové, aby náklady a výnosy byly nějakým způsobem v organizaci řízeny, bylo určeno místo jejich vzniku a odpovědná osoba za jejich vznik.

V první části diplomové práce byl proveden průzkum literárních parametrů a zpracovány teoretické a metodické poznatky v oblasti příspěvkových organizací a odpovědnostního účetnictví, které následně sloužily jako východisko pro zpracování praktické části práce.

Praktickou část diplomové práce tvoří dvě hlavní části. V první části práce byla provedena analýza dosavadního stavu odpovědnostního účetnictví. V první řadě byly v analýze zpracovány základní informace o organizaci, organizační struktuře, počtu zaměstnanců a výsledku hospodaření ve sledovaných letech 2018-2020. Dále byla provedena analýza nákladů a výnosů a odpovědnostního účetnictví. Na základě provedené analýzy byly zjištěny nedostatky již zavedeného odpovědnostního systému.

Druhá část práce je tvořena projektovou částí, která řeší optimalizaci odpovědnostního účetnictví, na základě zjištěných nedostatků z analýzy současného stavu. Stěžejní částí práce bylo určení odpovědných osob střediskových útvarů a jejich pravomocí. Bylo potřeba provést úpravu dosavadního rozdělení středisek kvůli určení odpovědných osob. V každém středisku bylo vytvořeno organizační schéma, podle kterého byla následně určena odpovědná osoba za středisko a stanoveny její pravomoci. V souvislosti se zaváděním odpovědných osob, bylo potřeba vyřešit problematiku související s ovlivnitelností nákladů a výnosů. Na každém středisku byl vytvořen přehled nákladů či výnosů, které může odpovědná osoba střediska ovlivnit. Vzhledem k předmětu činnosti toto členění nebylo vůbec jednoduché. Z toho důvodu jsem doporučila, aby v některých situacích např. u zdravotnického materiálu rozhodla přímo odpovědná osoba střediska, zda se dá náklad ovlivnit či nikoliv. Dále bylo navrženo zavedení ovlivnitelnosti do účetního systému, aby mohla organizace generovat sestavy pro zhodnocení hospodaření středisek. Byl zde popsán také výsledek hospodaření nákladových a ziskových středisek a doporučeno nastavení vhodné formy motivace a odměny pro zaměstnance.

V závěru práce bylo provedeno zhodnocení projektu na základě časové analýzy, které je důležité pro realizaci každého projektu. Dále byla vytvořena nákladová analýza, ve které jsme zjistili, že náklady na projekt jsou poměrně malé, a tudíž by realizace organizaci příliš nezatížila. Součástí práce jsou také přínosy projektu, se kterými souvisí i značná rizika.

Lze jen doufat, že tato diplomová práce přinese organizaci cenné informace, které budou následně využity v praxi a budou sloužit k efektivnímu řízení organizace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, Anthony A., c2012. Management accounting: information for decision making and strategy execution. 6th ed. Boston: Pearson, 550 s. ISBN 9780273769989.

CEJTHAMR, Václav a Jiří DĚDINA, c2010. Management a organizační chování. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 344 s. Expert. ISBN 9788024733487.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 9788025128312

ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. 11. 1992 České národní rady o dani z příjmů. In: Zákony pro lidi [online]. [cit. 2022-02-12]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

ČESKO, 2009. Vyhláška č. 410/2009 Sb. ze dne 11. 11. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: Zákony pro lidi [online]. [cit. 2022-02-12]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>

DRURY, Colin, 2018. Management and cost accounting. 10th edition. Australia: Cengage Learning, xvii, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana et al., 2020. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, 2021. Managerial accounting. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, xxxii, 798 s. ISBN 978-1-260-57568-2.

HYÁNEK, Vladimír, 2011. Neziskové organizace: teorie a mýty. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. ISBN 978-80-2105651-0.

KRÁL, Bohumil, 2006. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 8072611410.

KRÁL, Bohumil, 2018. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 9788072615681.

KRECHOVSKÁ, Michaela, Pavlína HEJDUKOVÁ a Dita HOMMEROVÁ, 2018. Řízení neziskových organizací: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost. Praha: Grada Publishing, 203 s. Expert. ISBN 9788024730752.

LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071794198.

LAZAR, Jaromír, 2012. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024741338.

MOHELSKÁ, Hana a Zbyněk PITRA, 2012. Manažerské metody. Praha: Professional Publishing, 343 s. ISBN 9788074310928.

MORÁVEK, Z., PROKŮPKOVÁ, D, 2018. Příspěvkové organizace 2018-2019.4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-086-1

NOVÁKOVÁ, Štěpánka, 2012. Účetnictví příspěvkových organizací v roce (výklad účetnictví příspěvkových organizací s praktickými příklady po novele vyhlášky č. 410/2009 Sb.). 2012. Praha: Intes. ISBN 978-80-904560-1-3.

PELIKÁNOVÁ, Anna, 2018. Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2117-5.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024757735.

POPESKO, Boris, 2014. Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích. Praha: Wolters Kluwer, 218 s. ISBN 9788074785092.

SYNEK, Miloslav, 2011. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert. ISBN 9788024734941.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. Finance. ISBN 9788024727592.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 9788072611997.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027100484.

VEBER, Jaromír, 2009. Management: základy, moderní manažerské přístupy, výkonnost a prosperita. 2., aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 734 s. ISBN 9788072612000.

PATEL, Alpesh T., 2013. Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice. Worldwidejournals.com [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: [https://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-\(IJAR\)/recent_issues_pdf/2013/March/March_2013_1362143627_53166_01.pdf__01.pdf](https://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-(IJAR)/recent_issues_pdf/2013/March/March_2013_1362143627_53166_01.pdf__01.pdf)

Responsibility Accounting-Objectives, Advantages, Limitations, 2021. TOP4u [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.toppers4u.com/2021/01/responsibility-accounting-advantages.html>

Nemocnice TGM Hodonín. [online]. [cit. 2022-03-19]. Dostupné z: <https://www.nemho.cz/>

Responsibility Accounting. WallStreetMojo: Responsibility Accounting [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.wallstreetmojo.com/responsibility-accounting/>

Responsibility Accounting: Meaning, Features and Steps for Achieving Goals. <https://www.yourarticlelibrary.com/> [online]. [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.yourarticlelibrary.com/accounting/responsibility-accounting/responsibility-accounting-meaning-features-and-steps-for-achieving-goals/67700>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

HTS Hospodářsko-technická správa

OP Ošetrovatelská péče

OKB Oddělení klinické biochemie

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Funkce neziskového sektoru (Zdroj: Krechovská, Hejduková, Hommerová, 2018, s. 17, vlastní zpracování)</i>	14
<i>Obrázek 2 Členění výnosů v příspěvkové organizaci (Zdroj: vyhláška č. 410/2009 Sb., vlastní zpracování).....</i>	17
<i>Obrázek 3 Členění výnosů v příspěvkové organizaci (Zdroj: vyhláška č. 410/2009 Sb., vlastní zpracování).....</i>	18
<i>Obrázek 4 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Zdroj: Popesko, Papadaki, 2016, s. 28, vlastní zpracování)</i>	22
<i>Obrázek 5 Components of Responsivility Accounting (Zdroj: Responsibility accounting, ©2022, vlastní zpracování).....</i>	27
<i>Obrázek 6 Centralizovaná organizační struktura podniku (Zdroj: Fibírová a kol., 2020, s. 365, vlastní zpracování)</i>	32
<i>Obrázek 7 Centralizovaná organizační struktura (Zdroj: Fibírová a kol., 2020, s. 365, vlastní zpracování).....</i>	34
<i>Obrázek 8 Nemocnice TGM Hodonín (Zdroj: Nemocnice TGM Hodonín, © 2022</i>	48
<i>Obrázek 9 Organizační struktura Nemocnice TGM Hodonín p. o. (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	51
<i>Obrázek 10 Procentuální podíl výnosů v roce 2020 (Zdroj: Nemocnice TGM Hodonín, © 2022)</i>	57
<i>Obrázek 11 Podíl významných středisek na celkových nákladech za rok 2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	59
<i>Obrázek 12 Náklady a výnosy střediska Dětská skupina (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	64
<i>Obrázek 13 Návrh rozdělení odpovědnostních středisek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	73
<i>Obrázek 14 Organizační schéma odpovědných osob střediska Vedení organizace (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	75
<i>Obrázek 15 Ovlivnitelné náklady střediska Vedení organizace (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	76
<i>Obrázek 16 Organizační schéma odpovědných osob střediska Vedení organizace (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	77
<i>Obrázek 17 Organizační schéma odpovědných osob střediska Ekonomický úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	80
<i>Obrázek 18 Podíl celkových ovlivnitelných nákladů střediska Ekonomický úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	80
<i>Obrázek 19 Organizační schéma odpovědných osob střediska Provozní úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	81
<i>Obrázek 20 Podíl nákladů jednotlivých provozů na celkových ovlivnitelných nákladech (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	81

<i>Obrázek 21 Organizační schéma odpovědných osob střediska ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>82</i>
<i>Obrázek 22 Procentuální podíl výnosů střediska Doplňková činnost (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>83</i>
<i>Obrázek 23 Procentuální podíl výnosů střediska Lékárny (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>84</i>
<i>Obrázek 24 Ukázka zadávání do účetního systému (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>85</i>
<i>Obrázek 25 Ukázka generování sestav v účetním systému (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>86</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Podoba výkazu odchylek nákladového střediska (Zdroj: vlastní zpracování)....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka 2 Podoba výkazu odchylek nákladového střediska (Zdroj: Fibírová a kol., 2020, s. 384, vlastní zpracování).....</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka 3 Počet zaměstnanců ve sledovaných letech 2018–2019 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>53</i>
<i>Tabulka 4 Výsledek hodpodaření organizace ve sledovaných letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 5 Druhé členění nákladů hlavní činnosti v letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 6 Druhé členění nákladů doplňkové činnosti v letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 7 Druhé členění výnosů doplňkové činnosti v letech 2018-2020 (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 8 Základní členění odpovědnostních středisek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>59</i>
<i>Tabulka 9 Přehled konkrétních podstředisek střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 10 Struktura nákladů a výnosů střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 11 Struktura nákladů a výnosů střediska Doprava (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 12 Struktura nákladů a výnosů střediska Dětská skupina (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 13 Přehled jednotlivých útvarů střediska Ekonomický a provozní úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>64</i>
<i>Tabulka 14 Struktura nákladů a výnosů střediska Ekonomický a provozní úsek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 15 Přehled jednotlivých útvarů střediska Ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 16 Struktura nákladů a výnosů střediska Ambulantní část (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>66</i>
<i>Tabulka 17 Struktura nákladů a výnosů střediska Doplňková činnost (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>67</i>
<i>Tabulka 18 Struktura nákladů a výnosů střediska Lékárny (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>68</i>
<i>Tabulka 19 Struktura nákladů a výnosů střediska Babybox (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování).....</i>	<i>68</i>
<i>Tabulka 20 Rozdělení nově vytvořených středisek (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>74</i>

<i>Tabulka 21 Procentuální podíl celkových ovlivnitelných nákladů střediska Oddělení (Zdroj: interní materiály, vlastní zpracování)</i>	<i>78</i>
<i>Tabulka 22 Metoda SMART (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	<i>88</i>
<i>Tabulka 23 Časová náročnost optimalizace systému odpovědnostního účetnictví (Zdroj: vlastní zpracování).....</i>	<i>90</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Organizační struktura organizace

Příloha P II: Seznam zakázek a limitovaných příslibů

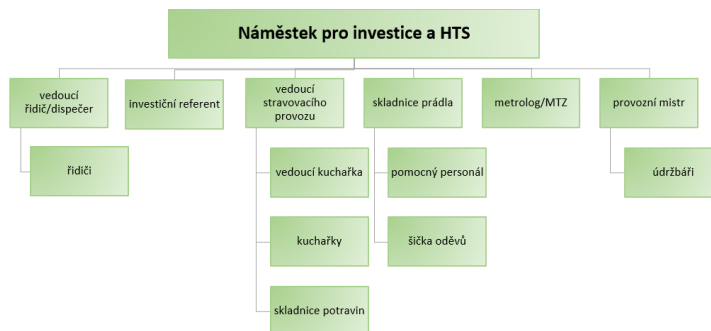
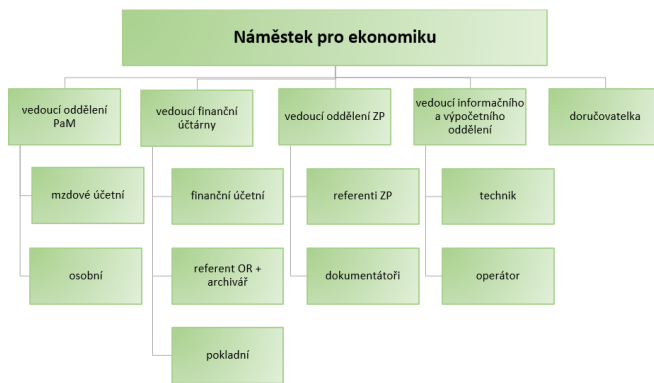
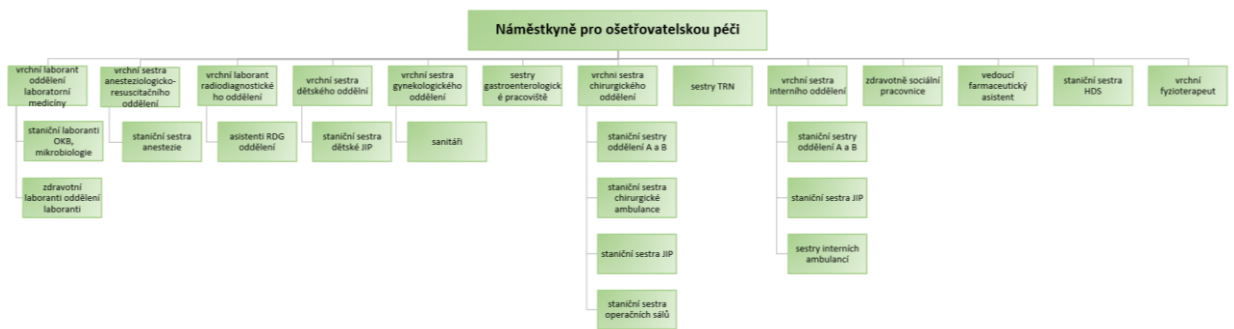
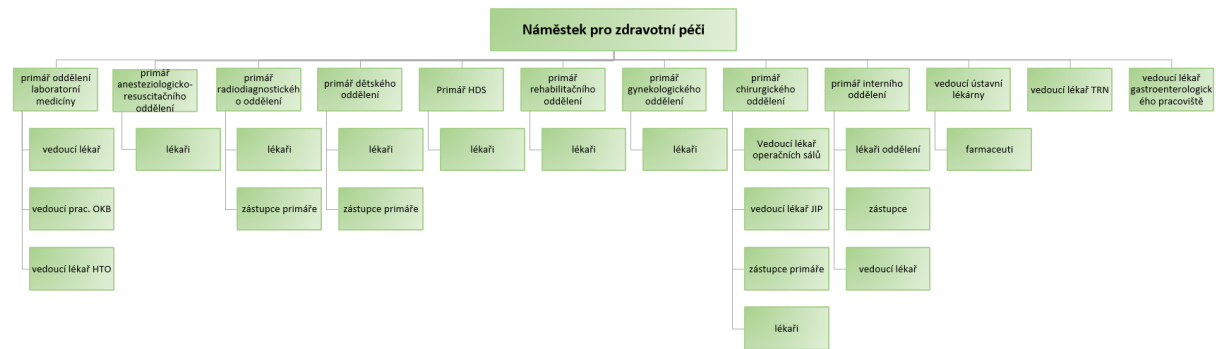
Příloha P III: Seznam platných středisek

Příloha P IV: Požadavkový list

Příloha P V: Výkaz zisku a ztráty hlavní činnosti v letech 2018-2020

Příloha P VI: Výkaz zisku a ztráty hospodářské činnosti v letech 2018-2020

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ORGANIZACE



PŘÍLOHA P II: SEZNAM ZAKÁZEK A LIMITOVANÝCH PŘÍSLIBŮ

ID	Název	Středisko
AUD	kancelář auditora	1172001
CHA	chirurgické odd.A	1112012
CHB	chirurgické odd. B	1112012
EKO	kancelář ekonoma	1172001
FÚ	finanční účtárna	1172003
HLS	kancelář hlavní sestry	1172001
HTS	kanc.nám.HTS	1172001
INTM	interní odd. muži	1110104
INTZ	interní odd.ženy	1110104
OZP	odd.zdravotních pojišťoven	1172003
PAST	kancelář pastor.asist.	1172001
POD	podatelna pošta	1172003
PRAV	kancelář právníka	1172001
PROJMAN	kanc.proj.man.	1172001
PaM	odd.práce a mzdy,osobní	1172003
RAD	Mgr.Radičová mikrobi.	1116303
REC	recepce	1172001
RIS	tiskárna Risograph	1172022
SEKR	kancel.sekret. a řed.	1172001
ZRIZ	zřizenci	1172022
ZSL	Zdrav.soc lůžka při OOP	1110106
ÚK	úklid odpady	1172022

Limitované přísliby - 1. pololetí 2020

Poř.číslo	Druh	Příkazce operace	Částka
1.	Nákup potravin		3 400 000,00
2.	Nákup materiálu na opravy a DDHM do 5000		1 530 000,00
3.	Nákup energií		5 425 000,00
4.	Nakupované opravy		1 110 000,00
5.	Nákup léků pro lékárnu pro veřejnost		20 975 000,00
6.	Nakupované služby (bez praní prádla)		4 170 000,00
7.	Nákup léků a SZM pro nemocnici		39 080 000,00
8.	Nákup medicínálních plynů		460 000,00
9.	Nákupy pro DZS (PHM, opravy, pojištění)		905 750,00
10.	Opravy a servis software a hardware		1 610 000,00
11.	Tvorba FKSP		2 500 000,00
12.	Zdrav.výkony od cizích org.,nákup krve, školení lékařů		250 000,00
13.	Nákup materiálu na úklid,prádlo a oděvy, školení a semináře		1 500 000,00
14.	Pojištění, znalecké posudky		1 270 000,00
15.	Platy, zákonné pojištění, cestovné		189 200 000,00
16.	Nákup kardiostimulační techniky		2 500 000,00
17.	Nákup DDHM včetně výpočetní techniky		950 000,00
18.	Praní prádla		1 700 000,00
19.	Bank.poplatky, reprefond, poradenská činnost, propagace, nákup knih a časopisů		720 000,00

PŘÍLOHA P III: SEZNAM PLATNÝCH STŘEDISEK

Název střediska		číslo střediska
Interní oddělení	lůžkové	1110104
	JIP	1110105
	ošetřovatelská lůžka	1110106
	dialýza	1110108
Dětské oddělení	lůžkové	1111608
	JIP	1111609
Gynekologické oddělení	lůžkové	1111806
Chirurgické oddělení	lůžkové	1112012
	JIP	1112013
Operační sály		1112014
ARO	lůžkové	1112503
	Anestezie, ambulance	1112504
OKB		1114702
RDG		1114903
Hematologická laboratoř		1115104
Transfuzní stanice		1115105
Následná intenzivní péče		1113001
Rehabilitace		1115202
Patologie		1115402
Mikrobiologie		1116303
Centrální sterilizace		1118802
Dopravní zdravotní služba		1152235
Dětská skupina		1160000
Interní ambulance		1410104
Gastroenterologická ambulance		1410105
Kardiostimulační ambulance		1410106
Nefrologická ambulance		1410107
Diabetologická ambulance		1410109
Neurologická ambulance		1410110
Onkologická ambulance		1410111
Kardiologická ambulance		1410112
Endokrinologická ambulance		1410113
Hematologická ambulance		1411504
Dětská ambulance		1411613
Dětská nefrologická ambulance		1411614
Dětská LSPP		1411615
LSPP pro dospělé		1414008
Gynekologická ambulance		1411805
Chirurgická ambulance		1412007
TRN		1411901
Urgentní příjem		1412008
Očkovací centrum		1410108

Zahrada - DČ		1422005
Kuchyň - DČ	(cizí obědy)	1422006
Sterilizace DČ	(pro cizí)	1422008
Kantýna, stánky, nájmy - DČ	(pro cizí)	1422009
Lékárna		1528801
Lékárna pro veřejnost		1528802
Lékárna pro veřejnost - TRN		1528803
Správní střediska :		
Úsek ředitele	Kancelář ředitele, sekretariát, Náměstek pro ZP, Náměstek pro OP, Náměstek pro investice a HTS, Náměstek pro ekonomiku, asistentka ředitele/právník	1172001
Ekonomický úsek, OZP	Pokladna, archiv, oper. evidence, PAM, osob.odd., finanční účtárna, OZP	1172003
HTS	Oddělení HTS, investice, metrologie a MTZ	1172004
IVO	Oddělení IVO	1172005
Provozní střediska:		
Vnitropodniková doprava	Doprava (vnitropodniková)	1172012
Vrátnice	Vrátnice, tel. ústředna	1172014
Údržba	Dílny údržbářů, elektro dílna	1172015
Sklad prádla	Sklad prádla	1172016
Kuchyně a jídelna	Jídelna, kuchyně, dietní sestra, sklad potravin	1172018
Kotelna	Kotelna	1172019
Zahrada	Zahrada	1172021
Ostatní provozy	Ostatní provozy, pošta	1172022
Úklid společných prostor	Úklid společných prostor	1172023
Ostatní střediska	Babybox	1540102

PŘÍLOHA P IV: POŽADAVKOVÝ LIST



Požadavkový list (individuální příslib)

	Číslo požadavku:		
Název oddělení:		Nákladové středisko:	
Požadavek na:	Nákup	Opravu	Jiné
Věc:			
Počet ks:		Předpokládaná cena v Kč:	
Zdůvodnění:			
Použití:			
Dodavatelé:			
Způsob úhrady:	z darů	z IP JMK	z vlastních zdrojů NTGM
Vyhotovil:		Dne:	
Telefon:		Podpis:	
Schválil: (jméno primáře)		Podpis:	
		Datum:	
Schvaluje:	Ředitel	ANO – NE	Podpis: Datum:
	Náměstek pro ZP	ANO - NE	Podpis: Datum:
	Náměstkyně pro OP	ANO – NE	Podpis: Datum:
	Náměstek pro ekonomiku	ANO - NE	Podpis: Datum:
	Náměstek pro investice a HTS	ANO - NE	Podpis: Datum:
Doplní investiční referent dle povahy nákupu.		ANO -NE	Podpis: Datum :
Doplní vedoucí farmaceutický asistent dle spojitosti na spotřební materiál.		ANO -NE	Podpis: Datum:

PŘÍLOHA V: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY HLAVNÍ ČINNOSTI V LETECH 2018-2020

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	2018	2019	2020
			Běžné období hlavní činnost	Běžné období hlavní činnost	Běžné období hlavní činnost
A.	NÁKLADY CELKEM		502 123 207,97	544 855 344,00	626 273 990,89
I.	Náklady z činnosti		502 049 636,75	544 794 328,27	626 252 823,14
1.	Spotřeba materiálu	501	103 135 035,27	109 110 439,17	129 415 234,22
2.	Spotřeba energie	502	6 958 034,43	9 080 743,14	7 586 755,57
3.	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	503	1 266 329,25	1 206 413,01	1 197 070,22
4.	Prodané zboží	504	38 270 808,01	41 446 734,10	39 610 326,95
5.	Aktivace dlouhodobého majetku	506	0,00	0,00	0,00
6.	Aktivace oběžného majetku	507	-6 163 110,29	-6 989 853,13	-6 863 009,59
7.	Změna stavu zásob vlastní výroby	508	0,00	0,00	0,00
8.	Opravy a udržování	511	2 858 942,89	2 920 097,63	2 695 826,68
9.	Cestovné	512	245 701,00	257 385,00	142 158,00
10.	Náklady na reprezentaci	513	70 365,00	123 808,00	42 462,70
11.	Aktivace vnitroorganizačních služeb	516	0,00	0,00	0,00
12.	Ostatní služby	518	17 721 275,40	17 645 846,13	19 940 708,78
13.	Mzdové náklady	521	233 715 984,55	256 128 765,35	301 344 193,00
14.	Zákonné sociální pojištění	524	78 812 760,30	86 011 268,15	100 210 468,00
15.	Jiné sociální pojištění	525	955 465,00	1 036 188,00	1 117 981,00
16.	Zákonné sociální náklady	527	4 678 981,08	5 012 157,00	5 171 192,90
17.	Jiné sociální náklady	528	0,00	0,00	0,00
18.	Daň silniční	531	16 075,00	17 180,00	21 385,00
19.	Daň z nemovitostí	532	0,00	0,00	0,00
20.	Jiné daně a poplatky	538	4 880,00	3 500,00	12 000,00
22.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541	0,00	0,00	132,00
23.	Jiné pokuty a penále	542	0,00	35 000,00	1 212,26
24.	Dary a jiná bezúplatná předání	543	0,00	0,00	0,00
25.	Prodaný materiál	544	393 777,32	525 494,47	534 597,17
26.	Manka a škody	547	16 259,88	41 064,48	133 366,02
27.	Tvorba fondů	548	0,00	0,00	0,00
28.	Odpisy dlouhodobého majetku	551	15 774 115,00	16 226 257,65	17 868 501,00
29.	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	552	0,00	0,00	0,00
30.	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	553	0,00	0,00	0,00
31.	Prodané pozemky	554	0,00	0,00	0,00
32.	Tvorba a zúčtování rezerv	555	0,00	0,00	0,00
33.	Tvorba a zúčtování opravných položek	556	0,00	0,00	0,00
34.	Náklady z vyřazených pohledávek	557	74 935,87	211 019,83	69 765,24
35.	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	558	1 739 274,00	3 124 429,00	4 350 982,00
36.	Ostatní náklady z činnosti	549	1 503 747,79	1 620 391,29	1 649 514,02
II.	Finanční náklady		73 121,22	59 776,23	16 594,75
1.	Prodané cenné papíry a podíly	561	0,00	0,00	0,00
2.	Úroky	562	72 990,15	53 872,09	6 181,81
3.	Kurzové ztráty	563	131,07	5 904,14	10 412,94
4.	Náklady z přecenění reálnou hodnotou	564	0,00	0,00	0,00
5.	Ostatní finanční náklady	569	0,00	0,00	0,00
III.	Náklady na transfery		0,00	0,00	0,00
1.	Náklady vybraných ústředních vládních instit	571	0,00	0,00	0,00
2.	Náklady vybraných místních vládních instituc	572	0,00	0,00	0,00
V.	Daň z příjmů		450	1 239,50	4 573,00
1.	Daň z příjmů	591	450,00	1 239,50	4 573,00
2.	Dodatečné odvody daně z příjmů	595	0,00	0,00	0,00

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	2018	2019	2020
			Běžné období hlavní činnost	Běžné období hlavní činnost	Běžné období hlavní činnost
B.	VÝNOSY CELKEM		501 993 842,91	551 026 245,91	634 211 513,39
I.	Výnosy z činnosti		496 607 801,87	546 095 132,11	587 729 810,12
1.	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601	0,00	0,00	0,00
2.	Výnosy z prodeje služeb	602	434 292 023,40	483 147 249,43	519 960 940,94
3.	Výnosy z pronájmu	603	0,00	0,00	0,00
4.	Výnosy z prodaného zboží	604	45 521 680,20	49 408 192,23	47 185 894,48
8.	Jiné výnosy z vlastních výkonů	609	30 391,24	18 050,02	40 416,43
9.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	641	0,00	0,00	0,00
10.	Jiné pokuty a penále	642	9 355,00	0,00	0,00
11.	Výnosy z vyřazených pohledávek	643	11 443,00	9 157,00	10 968,00
12.	Výnosy z prodeje materiálu	644	222 192,66	283 887,52	295 488,97
13.	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného	645	0,00	0,00	0,00
14.	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného m	646	0,00	0,00	0,00
15.	Výnosy z prodeje pozemků	647	0,00	0,00	0,00
16.	Čerpání fondů	648	5 177 871,00	1 930 262,52	3 321 891,00
17.	Ostatní výnosy z činnosti	649	11 342 845,37	11 298 333,39	16 914 210,30
II.	Finanční výnosy		23 128,24	212 744,00	192 518,22
1.	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	661	0,00	0,00	0,00
2.	Úroky	662	23 128,24	212 620,41	192 518,22
3.	Kurzové zisky	663	0,00	123,59	0,00
4.	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664	0,00	0,00	0,00
6.	Ostatní finanční výnosy	669	0,00	0,00	0,00
IV.	Výnosy z transferů		5 362 912,80	4 718 369,80	46 289 185,05
1.	Výnosy vybraných ústředních vládních institu	671	0,00	0,00	0,00
2.	Výnosy vybraných místních vládních institucí	672	5 362 912,80	4 718 369,80	46 289 185,05
C.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		0,00	0,00	0,00
1.	Výsledek hospodaření před zdaněním	-	-128 915,06	6 172 141,41	7 942 095,50
2.	Výsledek hospodaření běžného účetního obd-	-	-129 365,06	6 170 901,91	7 937 522,50

**PŘÍLOHA P VI: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY HOSPODÁŘSKÉ
ČINNOSTI V LETECH 2018-2020**

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	2018	2019	2020
			Běžné období hosp. činnost	Běžné období hosp. činnost	Běžné období hosp. činnost
A.	NÁKLADY CELKEM		222 182,37	217 879,26	149 021,86
I.	Náklady z činnosti		220 382,37	217 818,76	148 814,86
1.	Spotřeba materiálů	501	114 461,08	117 679,13	87 077,66
2.	Spotřeba energie	502	26 949,62	34 460,99	28 881,92
3.	Spotřeba jiných neskladovatelných dodávek	503	7 478,63	7 160,02	6 015,45
4.	Prodané zboží	504	0,00	0,00	0,00
5.	Aktivace dlouhodobého majetku	506	0,00	0,00	0,00
6.	Aktivace oběžného majetku	507	0,00	0,00	0,00
7.	Změna stavu zásob vlastní výroby	508	0,00	0,00	0,00
8.	Opravy a udržování	511	313,34	0,00	0,00
9.	Cestovné	512	0,00	0,00	0,00
10.	Náklady na reprezentaci	513	0,00	0,00	0,00
11.	Aktivace vnitroorganizačních služeb	516	0,00	0,00	0,00
12.	Ostatní služby	518	39 434,43	27 687,97	26 839,83
13.	Mzdové náklady	521	23 341,45	20 420,65	0,00
14.	Zákonné sociální pojištění	524	7 935,70	6 942,85	0,00
15.	Jiné sociální pojištění	525	0,00	0,00	0,00
16.	Zákonné sociální náklady	527	468,12	406,80	0,00
17.	Jiné sociální náklady	528	0,00	0,00	0,00
18.	Daň silniční	531	0,00	0,00	0,00
19.	Daň z nemovitostí	532	0,00	0,00	0,00
20.	Jiné daně a poplatky	538	0,00	0,00	0,00
22.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541	0,00	0,00	0,00
23.	Jiné pokuty a penále	542	0,00	0,00	0,00
24.	Dary a jiná bezúplatná předání	543	0,00	0,00	0,00
25.	Prodaný materiál	544	0,00	0,00	0,00
26.	Manka a škody	547	0,00	0,00	0,00
27.	Tvorba fondů	548	0,00	0,00	0,00
28.	Odpisy dlouhodobého majetku	551	0,00	3 060,35	0,00
29.	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	552	0,00	0,00	0,00
30.	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	553	0,00	0,00	0,00
31.	Prodané pozemky	554	0,00	0,00	0,00
32.	Tvorba a zúčtování rezerv	555	0,00	0,00	0,00
33.	Tvorba a zúčtování opravných položek	556	0,00	0,00	0,00
34.	Náklady z vyřazených pohledávek	557	0,00	0,00	0,00
35.	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	558	0,00	0,00	0,00
36.	Ostatní náklady z činnosti	549	0,00	0,00	0,00
II.	Finanční náklady		0,00	0,00	0,00
1.	Prodané cenné papíry a podíly	561	0,00	0,00	0,00
2.	Úroky	562	0,00	0,00	0,00
3.	Kurzové ztráty	563	0,00	0,00	0,00
4.	Náklady z přecenění reálnou hodnotou	564	0,00	0,00	0,00
5.	Ostatní finanční náklady	569	0,00	0,00	0,00
III.	Náklady na transfery		0,00	0,00	0,00
1.	Náklady vybraných ústředních vládních institucí	571	0,00	0,00	0,00
2.	Náklady vybraných místních vládních institucí	572	0,00	0,00	0,00
V.	Daň z příjmů		1800	60,50	207,00
1.	Daň z příjmů	591	1800	60,50	207,00
2.	Dodatečné odvody daně z příjmů	595	0,00	0,00	0,00

Číslo položky	Název položky	Syntetický účet	2018	2019	2020
			Běžné období hosp. činnost	Běžné období hosp. činnost	Běžné období hosp. činnost
B.	VÝNOSY CELKEM		737 117,89	849 051,58	688 485,39
I.	Výnosy z činnosti		737 117,89	849 051,58	688 485,39
1.	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601	0,00	0,00	0,00
2.	Výnosy z prodeje služeb	602	332 251,99	421 621,31	314 750,94
3.	Výnosy z pronájmu	603	336 414,26	343 807,92	314 026,89
4.	Výnosy z prodaného zboží	604	0,00	0,00	0,00
8.	Jiné výnosy z vlastních výkonů	609	0,00	0,00	0,00
9.	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	641	0,00	0,00	0,00
10.	Jiné pokuty a penále	642	0,00	0,00	0,00
11.	Výnosy z vyřazených pohledávek	643	0,00	0,00	0,00
12.	Výnosy z prodeje materiálu	644	0,00	0,00	0,00
13.	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného	645	0,00	0,00	0,00
14.	Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného ma	646	0,00	0,00	0,00
15.	Výnosy z prodeje pozemků	647	0,00	0,00	0,00
16.	Čerpání fondů	648	0,00	0,00	0,00
17.	Ostatní výnosy z činnosti	649	68 451,64	83 622,35	59 707,56
II.	Finanční výnosy		0,00	0,00	0,00
1.	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	661	0,00	0,00	0,00
2.	Úroky	662	0,00	0,00	0,00
3.	Kurzové zisky	663	0,00	0,00	0,00
4.	Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664	0,00	0,00	0,00
6.	Ostatní finanční výnosy	669	0,00	0,00	0,00
IV.	Výnosy z transferů		0,00	0,00	0,00
1.	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí	671	0,00	0,00	0,00
2.	Výnosy vybraných místních vládních institucí z	672	0,00	0,00	0,00
C.	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		0,00	0,00	0,00
1.	Výsledek hospodaření před zdaněním	-	516 735,52	631 232,82	539 670,53
2.	Výsledek hospodaření běžného účetního obdo	-	514 935,52	631 172,32	539 463,53