

Projekt kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) aplikovaný u pacientů s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení

Bc. et Bc. Martina Mičková



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. et Bc. Martina Mičková
Osobní číslo:	M23236
Studijní program:	N0413A050020 Management ve zdravotnictví
Forma studia:	Kombinovaná
Téma práce:	Projekt kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) aplikovaný u pacientů s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vypracujte odbornou literární rešerši vztahující se k tématu kalkulace nákladů ve zdravotnictví.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve vybraném zdravotnickém zařízení.
- Vytvořte projekt na zavedení ABC kalkulace na pacienta s diagnózou hraniční porucha osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení.
- Proveďte srovnání kalkulace nákladů s úhradou od pojišťovny.
- Podrobně projekt časové, finanční a rizikové analýze.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

BROULÍKOVÁ, Hana Marie; DLOUHÝ, Martin a WINKLER, Petr. *Ekonomické hodnocení ve zdravotnictví: zaměřeno na duševní zdraví*. Klecany: Národní ústav duševního zdraví, 2020. ISBN 978-80-87142-40-0.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-1-4737-4887-3.
GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. Seventeen edition. New York: McGraw-Hill, 2021. ISBN 978-1-260-57568-2.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2025**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2025**

L.S.

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
děkan

prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění bez ohledu na výsledek obhajoby;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému a bude dostupná k nahlédnutí;
- jedno vyhotovení diplomové práce v listinné podobě bude ponecháno Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně k uložení;
- na moji diplomovou 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;
- podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- pokud je výstupem diplomové 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, že

- jsem na diplomové práci pracoval(a) samostatně a použitou literaturu jsem řádně citoval(a); v případě publikace výsledků budu uveden(a) jako spoluautor;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou obsahově totožné.

Ve Zlíně, dne

.....
podpis autora

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá problematikou nákladů v oblasti léčby pacientů s hraniční poruchou osobnosti (dále HPO), přičemž se zaměřuje na program dialektické behaviorální terapie (dále DBT), která je aktuálně jednou z nejúčinnějších léčebných metod těchto pacientů. Tradiční léčba, zahrnující hlavně hospitalizaci, bývá u těchto pacientů často zdoluhavá a nákladově náročná, avšak studie potvrzují, že DBT může nejen zlepšit stav pacientů, ale také přináší nákladovou efektivitu, především z dlouhodobého hlediska.

Cílem práce bylo vytvoření projektu kalkulace nákladu podle aktivit (ABC) aplikovaného u pacientů s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení, kde je program DBT realizován v rámci stacionáře. Projekt se skládal z analýzy prostředí, zahrnující strukturu nákladů a aktivit, s následným sestavením kalkulace nákladů na pacienta. Závěrečná fáze projektu se zaměřila na porovnání nákladů s platbami od zdravotních pojišťoven.

Výsledky projektu ukazují nejen klíčové výzvy spojené s alokací nákladů, ale i možnosti optimalizace, které mohou přispět ke zkvalitnění péče a jinému pohledu na ekonomické řízení ve zdravotnickém zařízení.

Klíčová slova: Kalkulace podle aktivit; náklady; zdravotnictví; hraniční porucha osobnosti.

ABSTRACT

This thesis addresses the issue of cost in the treatment of patients with borderline personality disorder, focusing on the Dialectical Behaviour Therapy (DBT) program, which is currently one of the most effective treatment methods for these patients. Traditional treatment, mainly involving hospitalisation, is often lengthy and costly for these patients, but studies confirm that DBT can not only improve patients' condition but also be cost-effective, especially in the long term.

The aim of the work was to create an Activity Based Costing (ABC) project applied to patients with borderline personality disorder in a selected healthcare facility where the DBT program is implemented within the inpatient unit. The project consisted of an analysis of the environment, including the structure of costs and activities, followed by the compilation of a cost calculation per patient. The final phase of the project focused on comparing costs with payments from health insurance companies.

The results of the project show not only the key challenges associated with cost allocation, but also the opportunities for optimization that can contribute to improved quality of care and a different perspective on economic management in a healthcare facility.

Keywords: Activity-Based Costing; costs; healthcare; borderline personality disorder.

Na tomto místě bych chtěla poděkovat všem, kteří mi byli oporou při zpracování této diplomové práce.

Mé poděkování patří především vedoucí diplomové práce Ing Šárce Papadaki, Ph.D., za odborné vedení, cenné rady, trpělivost a ochotu věnovat mi svůj čas.

Dále bych ráda poděkovala Mgr. Ba Patricii Horáckové za ochotu, vstřícnost a čas, který mi věnovala při objasňování, jak funguje Ekonomické oddělení, a za rychlé poskytnutí potřebných dat a informací.

Velký dík také patří mé rodině za jejich trpělivost a podporu během celé doby mého studia.

OBSAH

ÚVOD.....	15
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	17
I TEORETICKÁ ČÁST	20
1 ZDRAVÍ A EKONOMIKA: HLEDÁNÍ ROVNOVÁHY	21
1.1 ZDRAVÍ	21
1.2 DUŠEVNÍ ZDRAVÍ.....	22
1.3 PREVALENCE DUŠEVNÍCH ONEMOCNĚNÍ.....	22
1.4 DUŠEVNÍ ONEMOCNĚNÍ A JEHO DOPADY	23
1.5 PORUCHY OSOBNOSTI.....	23
1.6 HRANIČNÍ PORUCHA OSOBNOSTI	24
1.7 LÉČBA HRANIČNÍ PORUCHY OSOBNOSTI	25
1.7.1 Farmakoterapie.....	26
1.7.2 Psychoterapie a psychoterapeutické přístupy.....	26
1.7.3 Dialektická behaviorální terapie	26
1.8 DBT NÁKLADOVÁ EFEKTIVITA.....	27
1.9 SHRUTÍ KAPITOLY	29
2 POJETÍ A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	30
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	30
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ: FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ RŮZNÝMI AUTORY	30
2.3 DEFINICE NÁKLADŮ	31
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE RŮZNÝCH AUTORŮ	32
2.5 SHRUTÍ KAPITOLY	35
3 EKONOMIKA ZDRAVOTNICTVÍ	36
3.1 ZDROJE FINANCOVÁNÍ.....	36
3.1.1 Veřejné zdroje	36
3.1.2 Soukromé zdroje	37
3.1.3 Přímé platby domácností.....	37
3.2 VÝDAJE A NÁKLADY NA ZDRAVOTNÍ PÉČI	37
3.3 PŘÍJMY VE ZDRAVOTNICTVÍ	38
3.4 ÚHRADOVÉ MECHANISMY	38
3.4.1 Platba za zdravotní výkony	38
3.4.2 DRG (Diagnosis-Related Groups)	39
3.4.3 Financování specializované „centrové“ péče.....	39
3.4.4 Platba za ošetrovací den	39
3.4.5 Kapitačně výkonová platba	39
4 KALKULACE A JEJICH CHARAKTERISTIKA	40

4.1	KALKULACE: POJETÍ RŮZNÝMI AUTORY	41
4.2	TECHNIKY KALKULACE NÁKLADŮ	41
4.2.1	Kalkulace dělením (process costing).....	42
4.2.2	Přirážková kalkulace	42
4.2.3	Kalkulace variabilních nákladů	43
4.2.4	Kalkulace s přiřazováním nákladu aktivitám	44
5	ACTIVITY BASED COSTING (ABC)	46
5.1	KROKY PRO IMPLEMENTACI ABC Z POHLEDU RŮZNÝCH AUTORŮ	47
5.2	SHRNUTÍ: KOMPARACE RŮZNÝCH AUTORŮ	48
5.3	OBECNÉ KROKY IMPLEMENTACE METODY ABC	49
5.4	ABC A JEJÍ VYUŽITÍ VE ZDRAVOTNICTVÍ	51
6	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	53
II	PRAKTICKÁ ČÁST	54
7	ÚVOD DO PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	55
	ANALYTICKÁ ČÁST.....	57
8	PŘEDSTAVENÍ ORGANIZACE	58
8.1	FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO	58
8.2	TRŽNÍ PROSTŘEDÍ A KONKURENCE.....	59
8.3	ANALÝZA PROSTŘEDÍ FN BRNO	60
8.4	EKONOMICKÝ ODBOR	61
8.5	PSYCHIATRICKÁ KLINIKA FN BRNO	62
8.6	STACIONÁŘ DBT.....	63
8.7	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA STACIONÁŘE DBT	65
9	IDENTIFIKACE NÁKLADŮ VSTUPUJÍCÍCH DO KALKULACE	67
9.1	ANALÝZA STRUKTURY ÚČTOVÉ TŘÍDY 5 NA PSYCHIATRICKÉ KLINICE FN BRNO.....	67
9.1.1	501 Spotřeba materiálu.....	67
9.1.2	502 Spotřeba energie	68
9.1.3	511 Opravy a udržování	68
9.1.4	512 Cestovné a školení včetně zvyšování kvalifikace	68
9.1.5	518 Služby.....	68
9.1.6	529 Osobní náklady.....	69
9.1.7	551 Odpisy dlouhodobého majetku.....	69
9.1.8	558 Náklady z drobného DM (dlouhodobý majetek).....	70
9.2	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	70
9.2.1	Syntetická evidence nákladů Psychiatrické kliniky	70
9.2.2	Syntetická evidence nákladů denního stacionáře	71
9.2.3	Náklady infrastruktury (vnitronáklady).....	73
9.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	77

10	DEFINICE STRUKTURY AKTIVIT	80
	PROJEKTOVÁ ČÁST	82
11	PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVITÁM	83
11.1	SPOTŘEBA MATERIÁLU	83
11.2	SPOTŘEBA ENERGÍ	83
11.3	CESTOVNÉ A ŠKOLNÉ	89
11.4	OSTATNÍ SLUŽBY	90
11.5	OSOBNÍ NÁKLADY	94
12	PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ SEKUNDÁRNÍCH AKTIVIT A INFRASTRUKTURY	97
12.1	PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ SEKUNDÁRNÍCH AKTIVIT	97
12.2	PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ INFRASTRUKTURY AKTIVITÁM	97
12.2.1	Vedení nemocnice	97
12.2.2	Náklady Ekonomický odbor	98
12.2.3	Oddělení právních věcí a Odbor personálních záležitostí	99
12.2.4	Náklady na Centrum informatiky	99
12.2.5	Areál pracoviště	100
12.2.6	Odbor technické a hospodářské správy	101
13	MATICE NÁKLADŮ AKTIVIT	103
14	VYČÍSLENÍ NÁKLADŮ NA JEDNOTKU AKTIVITY	104
14.1	DEFINICE VZTAHOVÉ VELIČINY A STANOVENÍ MÍRY VÝKONU	104
15	PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÉ PACIENTY	106
16	POROVNÁNÍ NÁKLADŮ S ÚHRADOU POJIŠŤOVNY	108
17	ZÁVĚREČNÁ ANALÝZA	111
17.1	IDENTIFIKACE AKTIVITY S NEJVYŠŠÍMI NÁKLADY	111
17.2	ZÁVĚREČNÁ ANALÝZA NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÉ AKTIVITY	112
17.3	ZÁVĚREČNÉ SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ	119
19	VÝCHOZÍ PŘEDPOKLADY PROJEKTU	122
19.1	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	122
19.2	RIZIKOVÁ ANALÝZA	124
19.3	FINANČNÍ ANALÝZA	126
	ZÁVĚR	128
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	131
	SEZNAM OBRÁZKŮ	137
	SEZNAM TABULEK	138
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	139
	SEZNAM PŘÍLOH	141

ÚVOD

Jedním z nejdůležitějších odvětví veřejného sektoru je zdravotnictví, které má zásadní dopad nejen na celkovou kvalitu života obyvatel, ale i na ekonomický rozvoj společnosti. Pokud jsou lidé zdraví, přinášejí společnosti prosperitu, která plyne z jejich schopnosti pracovat a přispívat k ekonomickému růstu společnosti. Zdraví jedince zároveň vede ke snížení nákladů spojených s léčbou nemocí. To jsou důvody, proč je otázka zdraví a jeho financování v posledních letech tolik diskutována, a proč je tak důležité téma nalezení rovnováhy mezi zdravím a ekonomikou. Zvyšující se náklady na zdravotní péči, a zároveň omezené finanční zdroje nás pak vedou k zamyšlení, jak docílit efektivního financování zdravotnictví. Jednou z možností je řízení nákladů, které se stává v současnosti klíčovým předpokladem pro udržitelnost a rozvoj kvalitní péče. Z těchto důvodů se stále více prosazují metody kalkulace nákladů, které mohou poskytnout detailní přehled o finančních tocích a umožňují přesnější plánování a rozhodování.

Na uvedenou problematiku reaguje tato diplomová práce formou projektu, jehož cílem je návrh a realizace kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) zaměřené na pacienty s hraniční poruchou osobnosti. Projekt se zabývá analýzou nákladů spojených s péčí o tyto pacienty a navržením efektivního způsobu přiřazení těchto nákladů ke konkrétním aktivitám. Diplomová práce má charakter projektu a skládá ze dvou částí, teoretické a praktické.

Teoretická část se věnuje vymezení základních pojmů spojených se zdravím a ekonomickými aspekty zdravotnictví. Dále se zaměřuje na problematiku nákladů, jejich členění, kalkulací a moderním přístupům jako je metoda Activity Based Costing (ABC). Nedílnou součástí teoretické části je také popis duševních nemocí, zejména pak hraniční poruchy osobnosti (HPO), a přístupů k její léčbě, z nichž jedním z nich je dialektická behaviorální terapie (DBT).

Praktická část se věnuje realizaci samotného projektu, včetně provedení časové, rizikové a finanční analýzy. Konkrétně se zaměřuje na detailní analýzu nákladů spojených s péčí o pacienty s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení, a to prostřednictvím projektu zaměřeného na zavedení metody ABC kalkulace. Projekt je realizován na stacionáři zaměřeném na dialektickou behaviorální terapii. Cílem je identifikovat a analyzovat nákladové položky, přiřadit je k primárním aktivitám a pacientům pomocí metody Activity Based Costing. Výsledné náklady jsou následně porovnány s úhradami od zdravotních pojišťoven, což umožňuje zhodnotit ekonomickou efektivitu

poskytované péče. Zjištěné výsledky mohou zároveň posloužit jako podklad pro optimalizaci nákladové struktury, porozumění finančním tokům a k podpoře udržitelnosti poskytované služby.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíl:

Hlavním cílem diplomové práce je vytvořit projekt kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) aplikovaný u pacientů s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení.

Dílčí cíle:

V rámci splnění hlavního cíle je nutné naplnit i několik dílčích cílů, mezi něž patří:

1. Provést průzkum literárních i elektronických zdrojů a zpracovat odbornou literární rešerši na téma řízení nákladů ve zdravotnictví, se zaměřením na specifika v oblasti poskytování psychiatrické péče. Důraz je kladen na moderní přístupy v oblasti řízení nákladů, se zaměřením na metodu Activity Based Costing.
2. Provést analýzu současného stavu řízení nákladů ve vybraném zdravotnickém zařízení, konkrétně v prostředí stacionáře zaměřeného na dialektickou behaviorální terapii (DBT), který se specializuje na péči o pacienty s hraniční poruchou osobnosti. Součástí tohoto kroku je také provést časovou analýzu činností probíhajících na stacionáři, s cílem zjistit, kolik času je reálně věnováno jednotlivým aktivitám. Dále je nutné provést analýzu, zahrnující identifikaci a vyhodnocení struktury nákladů souvisejících s poskytováním zdravotní péče v konkrétním zdravotnickém zařízení. Výsledky této analýzy použít jako podklad pro aplikaci metody ABC kalkulace, umožňující přesnější rozdělení nákladů na konkrétní pacienty.
3. Porovnat náklady na pacienta s úhradou od pojišťovny.
4. Provést finanční, časovou a rizikovou analýzu projektu. Současně identifikovat a vyhodnotit náklady, časové aspekty a rizika spojená s realizací projektu.

Metody zpracování:

Teoretická část

V teoretické části práce byla využita metoda literární rešerše, jejímž cílem bylo zmapovat poznatky v oblasti řízení nákladů ve zdravotnictví, s důrazem na léčbu duševně nemocných, a to zejména osob trpících hraniční poruchou osobnosti. Rešerše se zaměřila na moderní přístupy řízení nákladů, včetně metody Activity Based Costing (ABC). Byla provedena prostřednictvím odborných článků, odborné literatury, legislativních dokumentů a odpovídajících elektronických zdrojů.

Projektová část

V projektové části práce byla využita kombinace kvalitativních a kvantitativních metod. Konkrétně byly použity následující postupy:

Metoda pozorování probíhala přímo na pracovišti stacionáře DBT, kde byly sledovány pracovní činnosti personálu za účelem identifikovat klíčové aktivity a jejich časovou náročnost.

Metoda dotazování se uskutečnila prostřednictvím neformálních rozhovorů s pracovníky stacionáře DBT. Cílem bylo zjistit informace o vykonávaných činnostech, četnosti výkonů a pracovním zatížení jednotlivých pracovníků.

Metoda sběru a analýzy dat z nemocničního informačního systému, poskytla informace o nákladech stacionáře DBT a úhradách od pojišťoven.

Analýza dokumentů: „Zápisy z porad, zápisy ze skupinových terapií,“ posloužila jako podklad pro zjištění informací o docházce pacientů a personálu, a dále o organizaci služeb a činností.

Prostorová analýza byla provedena s cílem posoudit využití prostor stacionáře DBT ve vztahu k vykonávaným aktivitám a počtu klientů.

Analýza účtů pacientů a úhrad od pojišťoven posloužila k určení reálných příjmů zařízení na základě poskytovaných zdravotních služeb konkrétnímu pacientovi a k porovnání nákladové a příjmové stránky poskytované péče.

Na základě získaných údajů byla následně aplikovaná **metoda Activity Based Costing (ABC)**, pomocí níž byla provedena kalkulace nákladů na jednotlivé aktivity. Tato metoda

umožnila přiřazení nákladů konkrétním aktivitám na základě jejich reálné spotřeby zdrojů. Výpočty byly realizovány v programu Excel.

Časová analýza, znázorněná pomocí Ganttova diagramu byla využita pro přehledné znázornění jednotlivých kroků projektu.

Riziková analýza byla vytvořena za účelem posouzení možných komplikací při zavádění systému ABC kalkulace, přičemž identifikovaná rizika byla následně znázorněna v podobě matice rizik, která umožnila jejich kategorizaci podle pravděpodobnosti a dopadu.

V závěru projektové části byla provedena orientační **finanční analýza**.

Při psaní diplomové práce byl využit nástroj ChatGPT 40 pro jazykovou korekturu, stylistické úpravy a odstranění formálních a gramatických chyb.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDRAVÍ A EKONOMIKA: HLEDÁNÍ ROVNOVÁHY

Ekonomika a zdraví. Na první pohled se jedná o zcela odlišné pojmy, a zároveň jsou to oblasti, které spolu souvisejí a navzájem se ovlivňují. Propojování těchto dvou oblastí může vyvolávat řadu emotivních reakcí, a to zejména pokud je ve zdravotnictví vyžadováno uplatňování ekonomických principů. V těchto případech je možno se setkat s názorem, že lidé mají právo na maximální možné zdraví a poskytování zdravotní péče by se nemělo řídit primárně principy ekonomickými, ale mělo by se řídit hlavně principy etickými. Málokdo si, ale uvědomuje, že jsou to právě ekonomické principy, které nám ve zdravotnictví umožňují naplňovat etický imperativ maximálního možného zdraví. Bez systematického hodnocení, kolik zdraví za vynaložené zdroje získáme, bychom riskovali, že dostupné zdroje neefektivně utratíme, čímž se o zdraví jako společnost připravíme. (Broulíková, 2020, s.14). Jak uvádí i Mertl, je nutno se s dilematy, která tento rozpor přináší buď vyrovnat, anebo o nich rozhodnout. Je to proto, že zdravotní péče se týká životně důležitých oblastí člověka, zahrnující osobní vztahy, blízké kontakty, a je obklopena řadou etických norem, jejichž dodržování je z pohledu společenského chápání žádoucí. Na druhou stranu ekonomika umožňuje praktický přístup, prostřednictvím něhož mohou být věci převedeny do racionálních a spočítatelných schémat financování, což umožňuje posoudit efektivnost a finanční udržitelnost jednotlivých variant poskytovaných služeb. Vývoj názorů na zdraví, preference a přístup pak vyplývají z prostředí, hodnot a priorit dlouhodobě dominujících v dané zemi. Tyto faktory zároveň úzce souvisejí se sociální politikou, jejíž nedílnou součástí je zdravotní politika. Ta se zaměřuje na zdraví obyvatelstva jako klíčový faktor nejen pro celkovou kvalitu života, ale i pro ekonomickou produktivitu země. (Mertl, 2022, s. 110–111, 114, 175–183).

K pochopení vzájemného propojení ekonomiky, zdravotnictví, etiky a nákladů na léčbu onemocnění, je nutno mít dostatek informací o všech těchto oblastech, protože tato informovanost může významně přispět ke zlepšení výsledků léčby a efektivnější alokaci zdrojů, a proto se tato práce bude všem zmíněným oblastem věnovat v následujících kapitolách teoretické části.

1.1 Zdraví

Lidské zdraví má jistě nezastupitelnou hodnotu jak pro jednotlivce, tak pro celou společnost. Světová zdravotnická organizace (WHO) zdraví definuje jako stav úplné fyzické, duševní a sociální pohody, a ne pouze nepřítomnost nemoci nebo slabosti. (WHO, 2025).

Hlavní aspekty zdraví jsou:

- Fyzické zdraví.
- Duševní neboli psychické zdraví.
- Sociální pohoda.

Vzájemná propojenost a ovlivňování jednotlivých aspektů tvoří celkové zdraví. (Košík, 2021)

Jak již bylo zmíněno, celkové zdraví je tvořeno třemi hlavními oblastmi, a to fyzickou, duševní a sociální pohodou. Z těchto aspektů je právě duševní zdraví klíčovým faktorem ovlivňujícím schopnost jedince zvládat stres, fungovat v běžném životě a přispívat k rozvoji společnosti. Nyní se tedy zaměříme na hlubší pochopení pojmu duševní zdraví, jeho definici a determinanty

1.2 Duševní zdraví

Duševní zdraví je definováno jako stav pohody, kdy si jedinec uvědomuje své vlastní schopnosti, dokáže se vyrovnat s běžným životním stresem, může produktivně pracovat, a je schopen přispět své společnosti. Je to více než jen absence duševních poruch nebo postižení. Duševní zdraví je určováno řadou socioekonomických, biologických a environmentálních faktorů. (WHO, 2025)

1.3 Prevalence duševních onemocnění

Stavy narušující duševní zdraví jsou označovány jako duševní poruchy, které mohou být charakterizovány klinicky významnou poruchou kognitivních funkcí, emoční regulace či chování jedince a obvykle jsou spojeny s poruchou fungování v důležitých oblastech života. Zatímco duševní poruchy představují stavy, které narušují duševní zdraví, samotný pojem duševního zdraví zahrnuje širší koncept celkové pohody člověka, a jeho schopnost zvládat životní výzvy. Duševní zdraví je zásadní pro naši kolektivní a individuální schopnost jako lidí myslet, vyjadřovat emoce, vzájemně se ovlivňovat, vydělávat si na živobytí a užívat si života. Na tomto základě lze podporu, ochranu a obnovu duševního zdraví považovat za životně důležitý zájem jednotlivců, komunit a společností na celém světě. Tento význam je ještě podtržen skutečností, že duševní poruchou dle WHO trpí na světě 1 z 8 lidí. (WHO, 2022). Duševní onemocnění v současné době představují širokou škálu problémů a mohou postihnout lidi všech věkových a socioekonomických skupin. (Broulíková, 2020, s.11).

Hlavní problém pak může být spatřován i v tom, že počty duševně nemocných stále narůstají, o čemž informuje jak WHO, tak UZIS, dle jehož posledních dat z roku 2022 je zřejmý nárůst pacientů trpících duševním onemocněním. Od roku 2010 do roku 2022 vzrostl počet pacientů s duševním onemocněním v České republice z 509 549 na 662 971. (ÚZIS, 2023).

1.4 Duševní onemocnění a jeho dopady

Nárůst duševních onemocnění má neblahý vliv nejen na samotné pacienty, duševní onemocnění vede ke zhoršené kvalitě jejich života, ale i na celou společnost. Na zdravotní systémy je kladena vyšší zátěž, a to nejen vlivem nárůstu počtu duševně nemocných, ale také vyšší dostupností a spotřebou moderních, stále nákladnějších léků, které jsou součástí léčby duševních poruch. (ČTK, 2021). Vyšší náklady spojené s čerpáním zdravotní péče, se pak projevují ekonomickými dopady v podobě vyšších nákladů na celkovou zdravotní péči, o čemž svědčí i data zveřejněná ve výročních zprávách českých pojišťoven. Podrobnější údaje o meziročním nárůstu nákladů na zdravotní služby dle jednotlivých zdravotních pojišťoven jsou uvedeny v příloze č. I. (VZP, 2023, s. 50. ZPMV, 2023, str. 30. OZP 2023, str. 50. VOZP 2023, str. 32, ČPZR, 2023, str. 33. RBP 2023, str. 44).

1.5 Poruchy osobnosti

Duševních onemocnění existuje mnoho různých typů. O duševním onemocnění mluvíme tehdy, pokud člověk prožívá po určité období typické symptomy charakteristické pro dané duševní onemocnění. V současné době se pro stanovení duševních onemocnění používají dva klasifikační manuály. Jedná se o Diagnostický a klasifikační manuál duševních onemocnění (Diagnostic and Statistical Manual of Mental Disorders, tzv. DMS-5) používaný zejména ve Spojených Státech Amerických a Mezinárodní klasifikace nemocí a přidružených zdravotních problémů (dále jen MKN-10) používaná v Evropě, a aktuálně také v České republice. (Broulíková, 2020, s.11). Poruchy duševní a poruchy chování jsou v MKN-10 zařazeny do kapitoly F00-F99, která je následně členěna do několika podkategorií. Následující kapitola se bude věnovat onemocnění, které je dle Mezinárodní klasifikace nemocí (MKN-10) zařazeno do podkategorie F60-F69 nazvané Poruchy osobnosti a chování u dospělých. Dle této klasifikace se poruchy osobnosti vyznačují charakteristickou strukturou a projevy chování, které se odchyľují od očekávaného a společensky přijatelného chování (UZIS, 2024). Emočně nestabilní porucha osobnosti, kterou lze v MKN-10 nalézt pod kódem F603 se projevuje afektivní nestálostí a tendencí k impulsivnímu jednání, nehledě na následky, které toto chování sebou přináší. Výše popsané symptomy mohou

způsobovat potíže s fungováním v prostředí vlastním. Pacienti selhávají v mnoha oblastech života, často vyhledávají lékařskou pomoc prostřednictvím krizové intervence či přes somatická oddělení, kam se dostávají po častých suicidálních pokusech. (Praško, 2015, s. 19, 242, 243).

Je možno rozlišovat dva typy emočně nestabilní poruchy osobnosti:

1. Typ impulsivní, který je charakterizován hlavně emoční nestabilitou, a chybějícím ovládnutím svých popudů.
2. Typ hraniční, charakteristický navíc i poruchou představy o sobě, životních cílech, osobních preferencích, dlouhodobých pocitů prázdnoty, intenzivními a nestabilními interpersonálními vztahy a tendencí k sebezníčovajícímu chování, včetně sebevražedných náznaků a pokusů. (UZIS, 2024).

Práce se nadále bude věnovat problematice druhého typu, a to hraniční poruše osobnosti. S poukázáním na to, že často obtížné rozpoznání tohoto onemocnění, může vést k pozdnímu stanovení přesné diagnózy, což poté prodlužuje zahájení vhodné terapie, a následně zvyšuje náklady spojené s léčbou.

1.6 Hraniční porucha osobnosti

Hraniční porucha osobnosti (dále jen HPO) patří mezi závažná duševní onemocnění, tzv. SMI (Serious Mental Health). Dle NIH (National Institutes of Health) jsou SMI definované jako duševní, behaviorální nebo emoční poruchy vedoucí k závažnému funkčnímu poškození, které podstatně narušují nebo omezují jednu nebo více hlavních životních aktivit a mohou vést až k invaliditě. (NIH, 2024).

HPO se vyznačuje širokým spektrem příznaků a různými stupni závažnosti. Neexistuje univerzální vysvětlení toho, proč má, ten, který člověk hraniční poruchu osobnosti, přesto pochopení a rozpoznání základních symptomů je pro lidi trpící tímto onemocněním prvním krokem k získání kontroly nad svým životem. Jak uvádějí někteří autoři, vyskytuje se HPO u 6 %- 9 % populace. Ač se dříve předpokládal vyšší výskyt u žen, a to až v 75 %, v současné době je toto tvrzení zpochybňováno. (Friedel, 2021, s.1, 2. Praško, 2015, s. 20). Vyšší prevalenci podle pohlaví v těchto případech výzkumy vysvětlují faktem, že ženy častěji vyhledávají psychiatrickou pomoc než muži, a tudíž představují celkovou většinu klinických vzorků. (Grambal, 2017, s. 22).

HPO je jednou z nejčastějších poruch osobnosti, s níž psychiatři přicházejí do styku, a přesto shoda na této diagnóze je jedna z nejmenší. (Grambal, 2017, s. 22). Aby bylo možné HPO diagnostikovat, je nutno splňovat pět z devíti diagnostických kritérií, členěných do čtyř hlavních domén:

1. Špatná regulace emocí.
2. Impulzivita.
3. Poruchy vnímání a uvažování.
4. Výrazně narušené vztahy. (Friedel, 2021, s.2). Podrobný popis diagnostických kritérií je možno nalézt v příloze č. II.

Onemocnění se začíná projevovat již v období dospívání, a ač se lidé s příznaky HPO či jejich blízcí snaží problémy řešit včas, nejednoznačnost příznaků vede k tomu, že onemocnění nebývá zpočátku správně diagnostikováno. Pokud tomu tak je, pro lidi s HPO začíná dlouhé období spojené s frustrací z opakovaných návštěv lékařů počínaje primární péčí, konče opakovanými hospitalizacemi. Ty v lepším případě přinášejí dočasnou úlevu, ale v mnoha případech končí frustrací a beznadějí. A právě v okamžiku stanovení diagnózy se lidé trpící HPO ocitají v kritickém okamžiku svého života. Pokud je totiž diagnóza správně stanovena ihned na počátku onemocnění, prognóza může být dobrá, a to zejména díky nastavení správné léčby. (Friedel, 2021, s. 85). Téma obtížné diagnostiky tohoto onemocnění také zmiňuje Riegel, který uvádí, že čistě kategorický přístup k diagnostice osobnosti, založený na evaluaci deskriptivních znaků, dokáže spolehlivě zachytit pouze jedince se závažnou osobnostní psychopatií, kterou je možno pozorovat pouhým okem. To, ale neznamená, že pacienti, kteří kritéria nenaplní, netrpí poruchou osobnosti. Navíc nenaplnění diagnostických kritérií může zanechávat nejistotu nejen v samotném pacientovi, ale i ve zdravotníkovi, který se může ocitnout ve stavu pochybností, jak s výsledkem naložit. (Riegel, 2020, s. 192). To vše vede k tomu, že péče o pacientky s hraniční poruchou osobnosti bývá zdlouhavá, intenzivní, a většinou trvající několik let, často provázená řadou nepředvídatelných propadů a nezdarů.

1.7 Léčba hraniční poruchy osobnosti

Dříve se předpokládalo, že HPO nelze léčit. Hospitalizace, která by se na první pohled jevila jako žádoucí, zejména při výskytu sebepoškozování a rizika sebevražedného jednání, je ba naopak u pacientů s HPO nežádoucí, protože může posilovat maladaptivní chování, a proto

by měla být omezena na minimum. Otázkou tedy je, jak tyto pacienty efektivně léčit. Současná medicína poskytuje hned několik možností léčby.

1.7.1 Farmakoterapie

Farmakoterapie je považovaná u HPO spíše za doplňkovou léčbu k psychoterapii. Metaanalýzy a studie ukazují, že farmakoterapie může být užitečná při zvládání specifických symptomů, jako jsou deprese, úzkost nebo impulzivita, ale není považována za primární léčbu HPO. (Grambal, 2017, s.127–130, 140; Praško, 2015, s. 188).

1.7.2 Psychoterapie a psychoterapeutické přístupy

Psychoterapeutických přístupů, které se zabývají léčbou pacientů s hraničních poruchou osobnosti je více. Každý z nich má svá specifika, různou míru úspěšnosti či neúspěšnosti.

1.7.3 Dialektická behaviorální terapie

Jedním z těchto přístupů je dialektická behaviorální terapie (dále jen DBT), která byla vyvinuta v 80. letech americkou psycholožkou Marshou Linehanovou. Podle Linehanové, která sama onemocněním trpěla, je jádrem HPO porucha regulace emocí, která je do jisté míry vrozená, ale teprve vlivem devalvačního přístupu z prostředí dítěte je rozhodujícím způsobem upevněna. (Praško, 2015, s. 258–261; Šlepecký, 2018, s. 13). Typické jsou ambivalentní vzorce vztahů, blízké osoby mohou být zároveň násilníky a ochránci. Potlačování vlastních emocí je v takovém prostředí nutné pro „přežití“ dítěte. Tímto způsobem se pak vyvíjí maladaptivní chování, které se později stává problémem v době, kdy jsou na pacienty kladeny požadavky na sociální kompetence, které vyžadují dobrou afektivní kontrolu. Jedná se tedy o poruchu afektivní regulace konstitučně založenou, která se teprve náležitou reakcí prostředí rozvine. (Praško, 2015, s. 258–261; Šlepecký, 2018, s. 17–18).

DBT je komplexní terapie, která kombinuje techniky založené na akceptaci odvozené ze zenové tradice, se strategiemi z tradiční kognitivně behaviorální terapie (KBT), včetně řešení problémů, analýzy chování, zvládání nepředvídaných událostí a technik tréninku dovedností.

DBT probíhající na ambulantní bázi zahrnuje:

- Individuální „dialektickou“ terapii.
- Skupinovou „behaviorální“ terapii.

- Telefonický koučink.
- Konzultační tým. (McMain, 2018; Šlepecký, 2018, s. 14).

DBT je jednou z nejvíce zkoumaných forem psychoterapie u HPO. Svoji účinnost prokázala v některých výzkumných studiích, z nich za zmínku stojí například Německá studie, z jejích výsledků vyplývá, že pacienti se významně zlepšili, pokud šlo o sebepoškozující chování, počty hospitalizací v nemocnici, výskyt závažných hraničních symptomů a psychopatologii. Na konci prvního roku léčby, dle této studie, 77 % pacientů nesplňovalo kritéria pro diagnózu HPO. (Stiglmayr, 2014).

1.8 DBT nákladová efektivita

DBT je nejen účinnou léčbou z hlediska klinických výsledků, tj. při snižování sebepoškozujícího chování, pokusů o sebevraždu a počtu dnů strávených hospitalizací, ale je i nákladově efektivní. Tento závěr přináší právě výše zmíněná studie, která poukazuje nejen na účinnost léčby, ale i výrazné snížení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s léčbou HPO. (Stiglmayr, 2014).

Problematickou zhodnotit účinnost a nákladovou efektivitu DBT se také zabývala nizozemská studie týkající se experimentálního krátkodobého programu DBT u pacientů s hraniční poruchou osobnosti, kteří vykazovali závažné symptomy. Co se týče nákladů, studie porovnávala běžnou ambulantní DBT trvající 12 měsíců s tzv. Step-down DBT, což je léčba sestávající ze 3 měsíců rezidenční DBT plus 6 měsíců ambulantní DBT. Ačkoliv je DBT považována za efektivní léčbu, může být časově i finančně nákladná. Krátkodobé intenzivní programy DBT mohou tedy rychleji snížit příznaky, zlepšit kvalitu života, a zároveň snížit náklady na zdravotní péči. Dostupné výsledky této studie ukázaly, že Step-down DBT je efektivnější při zvyšování kvality života, ale také nákladnější než ambulantní DBT. (Sinnaeve, 2018).

V přehledovém článku Finanční nákladová efektivita dialektické behaviorální terapie (DBT) se uvádí, že HPO patří mezi nejdražší duševní poruchy.

Následující čísla zobrazují velikost problému, který HPO představuje:

- 5,7 % populace trpí dle epidemiologických studií HPO.
- 20 % duševně nemocných hospitalizovaných pacientů.
- 10 % pacientů s duševním onemocněním v komunitě.

- 50 % nejčastějších uživatelů služeb.
- 10% míra sebevražd (50krát vyšší než v běžné populaci).
- Nejvyšší riziko sebevražd u žen a druhé nejvyšší riziko u mužů mezi všemi duševními poruchami.
- 33 % sebevražd podle psychologických posmrtných analýz splňovalo kritéria pro HPO.

Článek přináší také výčet finančních vyjádření týkajících se nákladové efektivity, které se zabývaly náklady na léčbu HPO, jejichž snížení souviselo se snížením počtu dnů strávených hospitalizací v nemocničním zařízení. Dle Krawitze lze očekávat, že se úspory nákladů v průběhu let po léčbě zvýší. Pozitivní výsledky léčby znamenají, že úspory nákladů na zdravotní péči přetrvávají, zatímco náklady na léčbu klesají nebo se zastaví. Nicméně jak sám autor uvádí, je nutno provést další studie. (Krawitz, 2014).

Což také dokazuje i článek s názvem: „Systematický přehled ekonomických hodnocení léčby hraniční poruchy osobnosti.“ Autoři studie se na toto téma zaměřili, protože HPO způsobuje společnosti vysoké náklady. Cílem studie bylo provést systematický přehled existujících ekonomických hodnocení léčby HPO. Většina hodnocení analyzovala různé psychoterapeutické intervence, zahrnující i prvky DBT. Ta v porovnání s některými dalšími terapiemi byla nákladově efektivnější, a to zejména v případech úspory nákladů na zabránění jednoho suicidálního pokusu, kdy se DBT jevila efektivnější než standartní terapie např. terapie zaměřená na klienta. Pravděpodobnost nákladové efektivity DBT byla mezi 80 % a 95 %, což znamená lepší poměr mezi náklady a klinickými přínosy oproti standartním terapiím. Zároveň autoři tuto studii uzavírají s tím, že ekonomické důkazy nejsou dostatečné k vyvození spolehlivých závěrů. (Bretschneider, 2014).

DBT je považováno za zlatý standard léčby pro jedince s diagnózou HPO, a to zejména prokazatelnou účinností léčby při snižování sebevražedných pokusů, sebepoškozování a zároveň zlepšující celkové fungování pacientů v jejich prostředí vlastním. Většina úspor nákladů během DBT ve srovnání s léčbou před DBT je způsobena poklesem nákladů na hospitalizaci a s náklady na pohotovost. Přesto se ji mnoho organizací zdráhá zavést z obav, že DBT bude spojena s nárůstem nákladů na poskytovanou péči. Důvodem mohou být také chybějící novější studie ohledně nákladové efektivity této léčby. (Botanov, 2016).

1.9 Shrnutí kapitoly

Z výše uvedených studií vyplývá, že DBT je vysoce účinnou a ekonomicky přínosnou léčbou pro pacienty s HPO. Přestože je efektivita DBT v určitých případech prokázána, většina autorů zdůrazňuje potřebu dalšího výzkumu, zejména v oblasti dlouhodobé nákladové efektivity a její implementace. DBT se jeví jako vhodná volba zejména tam, kde je cílem dosáhnout udržitelného zlepšení nejen u pacientů, ale i v rámci zdravotnických systémů. Efektivita DBT se projevuje tedy nejen klinicky, ale i ekonomicky, a to zejména díky snížení nákladů spojených s hospitalizací a akutní péčí. Úspora nákladů vychází především z dlouhodobější pozitivních výsledků léčby. Je důležité také zdůraznit, že metodologie studií mohou být odlišné, což může ovlivnit srovnatelnost výsledků.

Vhodně zvolaný druh terapie může tedy nejen snížit klinické projevy onemocnění a zlepšit kvalitu života pacientů, ale také významně ovlivnit různé ekonomické aspekty, včetně redukce přímých i nepřímých nákladů. Aby bylo možno plně pochopit a správně hodnotit ekonomické aspekty zdravotní péče, je nutné se zaměřit na širší koncept nákladů, jejich povahu a kategorizaci.

Další kapitola se tedy věnuje obecnému pojetí nákladů v kontextu finančního a manažerského účetnictví.

2 POJETÍ A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady představují klíčovou součást ekonomického řízení každé organizace, včetně zdravotnických zařízení. Pro správné vyhodnocení efektivity poskytovaných služeb a plánování budoucích rozhodnutí je důležité porozumět tomu, jak jsou náklady definovány, členěny, a jaký je jejich význam ve finančním a manažerském účetnictví. Tato kapitola se tedy zaměřuje na obecné pojetí nákladů a jejich členění.

2.1 Pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

Náklady jsou jako základní ekonomická veličina často chápány jednotlivými skupinami uživatelů odlišně. Zpravidla rozlišujeme finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Jinak jsou chápány náklady ve finančním účetnictví a jinak v účetnictví manažerském, a proto rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů:

1. Finanční pojetí nákladů využívané ve finančním účetnictví.
2. Manažerské pojetí nákladů, které se uplatňuje v účetnictví manažerském. (Popesko, 2016, s.83; Popesko, 2014, s. 28).

Obsahové dělení účetnictví je podstatným rysem vyspělých zemí (Král, 2018, s.22). Fibírová pak konstatuje, že: „Historickým vývojem bylo potvrzeno, že je potřeba rozlišovat obsah účetnictví podle odlišných požadavků jeho využití“. Jinak řečeno, účetnictví je účelné diferencovat podle toho, kdo je uživatelem, a pro jaké řešení rozhodovacích úloh slouží. (Fibírová, 2015, s. 18).

Různí autoři pak přistupují k členění účetnictví podle svých odborných zaměření a metodologických přístupů. Účetnictví se dá rozdělit na několik základních typů podle svého zaměření a funkcí.

2.2 Pojetí nákladů: finanční a manažerské účetnictví různými autory

Bohumil Král ve své publikaci Manažerské účetnictví zdůrazňuje dělení účetnictví na finanční a manažerské. Finanční účetnictví je zaměřeno na externí uživatele, zatímco manažerské účetnictví slouží interním potřebám řízení a rozhodování. Manažerské účetnictví dále člení na dvě klíčové části, a to konkrétně nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování, kdy tyto oblasti reflektují různé funkce a cíle manažerského účetnictví. (Král, 2018, s. 21–26).

Fibírová v knize „Manažerské účetnictví: Nástroje a metody“ rozlišuje účetnictví podle jeho funkcí, například na nákladové, manažerské a finanční. (Fibírová, 2015, s. 39).

Miroslav Máče se v publikaci Účetnictví pro územní samosprávné celky, věnuje dělení účetnictví podle jeho využití ve veřejném sektoru.

Jeho členění účetnictví je následovné:

1. Účetnictví příspěvkových organizací.
2. Finanční účetnictví podvojně v časových a věcných souvislostech.
3. Účetnictví příjmů a výdajů podvojně v časových a věcných souvislostech.
4. Účetnictví pro finanční řízení.
5. Manažerské účetnictví ve veřejném sektoru.

Tento přístup k dělení účetnictví odráží specifika veřejného sektoru a snahu propojit právní požadavky s praktickými potřebami finančního řízení. (Máče, 2018, s.11).

Pro hlubší pochopení funkce finančního a manažerského účetnictví, je dobré se vrátit k samotné definici klíčového pojmu nákladů.

2.3 Definice nákladů

„Nákladem rozumíme snížení ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem aktiv, nebo zvýšením závazků. Konečným důsledkem je pak snížení vlastního kapitálu jinak než formou výplat vlastníkům.“ (Strouhal, 2015, s.166). Tímto vymezením označuje nejen Strouhal, ale i Král náklady jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosu z prodeje, a toto pojetí je základem měření zisku ve finančním účetnictví. (Král, 2018, s. 52,). Nákladem se ve finančním účetnictví stane náklad až ve chvíli, kdy zdroj „vyčerpá“ svoji užitečnost. (Král, 2018, s. 54).

V manažerském účetnictví se vychází naopak z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově reálnou výši, ale zejména preventivní nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání souvisejícího s ekonomickou činností. Toto vymezení vyjadřuje nejen potřebu zobrazit jejich rámec, ale i skutečnost, že se náklad z hlediska manažerského účetnictví projeví již v okamžiku vynaložení jeho ekonomického zdroje.

U tohoto pojetí jsou podstatné tyto rysy:

- Účelnost: nákladem je takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti.
- Účelový charakter: smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení, tj. větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad. V této souvislosti se hovoří o tzv. nositeli nákladu, vyjadřující úzký vztah nákladu k výkonům. (Král, 2018, s. 52–54).

Předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější členění do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů, jak náklady členit, je však potřeba si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, tj. vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. (Král, 2018, s. 76; Nooren, 2021, s. 27). Požadavky při řízení hospodárnosti, ale také manažerských rozhodnutí vycházejí pak z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým buď finálním, nebo dílčím výkonem.

Při členění nákladů můžeme využít:

- Druhové členění nákladů.
- Účelové členění nákladů.
- Klasifikaci nákladů v závislosti na změnách v objemu výkonu (členění nákladů na fixní a variabilní). (Svobodová, 2015, s. 19).

Z hlediska k rozhodovacím úlohám managementu lze náklady rozdělit do dvou fází:

1. Členění nákladů, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již rozhodnuto.
2. Členění nákladů nutných pro rozhodování o budoucích variantách. (Král, 2018, s. 76).

2.4 Členění nákladů dle různých autorů

Vzhledem k tomu, že k členění nákladů lze přistupovat z různých úhlů pohledů, budou nyní uvedeny příklady odlišného pojetí klasifikace nákladů těmito autory: Colin Drury, Bohumil Král, Jana Fibírová a Hana Marie Broulíková.

Drury zdůrazňuje, že je třeba ujasnit si co náklady znamenají, pokud chceme porozumět tomu, jak účetní systémy náklady počítají. Důvodem je to, jak již bylo výše uvedeno i jinými autory, že termín náklady může mít více významů, a v různých situacích je možno používat různé druhy nákladů.

Systému sběru nákladů v manažerském účetnictví dle Druryho obvykle zohledňuje náklady ve dvou širokých fázích:

1. Náklady zařazuje do určitých kategorií, například dle typu práce, přímých a nepřímých nákladů na materiál a nepřímých nákladů nebo podle nákladového chování.
2. Tyto náklady pak přiřazuje nákladovým objektům, což je jakákoliv činnost, pro kterou je požadováno samostatné měření nákladů. Jinými slovy, pokud uživatelé účetních informací chtějí znát cenu něčeho, toto „něco“ se nazývá nákladový objekt, tudíž cokoli u čehož chceme měřit náklady na použité zdroje. (Drury, 2018, s. 23, 24).

Náklady pak Drury člení následovně:

1. Přímé a nepřímé náklady.
2. Náklady na období a produkt.
3. Náklady ve vztahu k objemu produkce.
4. Relevantní a irelevantní náklady.
5. Vyhnutelné a nevyhnutelné náklady.
6. Utopené náklady.
7. Oportunitní náklady.
8. Přírůstkové a marginální náklady. (Drury, 2018, s. 24).

Přístup Bohumila Krále k členění nákladů je orientován na manažerské účetnictví a využití pro strategické rozhodování. Náklady klasifikuje následovně:

1. Druhovému členění nákladů.
2. Účelovému členění nákladů.
 - Náklady technologické a náklady na obsluhu zařízení.
 - Náklady jednicové a režijní.
3. Členění dle odpovědnosti za jejich vznik.
 - Odpovědnostní středisko.
 - Druhovému (interní náklady).

4. Kalkulační členění nákladů.

- Přímé a nepřímé náklady.

5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

- Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu.
- Variabilní a Fixní.
- Relevantní (rozdílové) a irelevantní náklady.
- Oportunitní náklady.
- Náklady vázané k rozhodnutí. (Král, 2018, s. 75–99).

Členění nákladů dle Fibírové se zaměřuje také na manažerské účetnictví. Její členění nákladů je orientováno na účelové využití informací pro řízení a rozhodování. Manažerské účetnictví dle ní klade důraz na detailní analýzu nákladů, která pomáhá optimalizovat procesy a zvyšovat efektivitu.

Fibírová člení náklady podle několika hledisek, která zahrnují:

1. Druhové členění nákladů.

2. Náklady výkonu.

3. Náklady období.

4. Účelové členění vynaložených nákladů.

- Náklady technologické a na obsluhu řízení.
- Náklady jednicové a režijní.

5. Kalkulační členění.

- Náklady přímé (jednicové) a nepřímé (režijní).
- Variabilní a fixní. (Fibírová, 2015, s. 45, 46, 49, 52, 53, 55, 56).

Broulíková se zaměřuje na členění nákladů z pohledu zdravotnictví, a to zejména v oblasti duševního zdraví, kde je nutné zohlednit i méně tradiční formy nákladů např. na neformální péči, ztrátu produktivity nebo náklady vzniklé na straně pacienta. Při hodnocení zdravotních intervencí náklady dělí na:

- Přímé (například léky či zdravotnické služby).

- Nepřímé (například ztráta způsobená sníženou pracovní schopností).

Důležité je dle Broulíkové rozlišovat mezi pohledem poskytovatele zdravotních služeb a společností jako celku, přičemž širší společenská perspektiva zahrnuje ještě např. náklady v oblasti sociálních služeb. (Broulíková, 2020, s. 18–19).

2.5 Shrnutí kapitoly

Z analýzy výše uvedených přístupů vyplývá, že každý z autorů (Král, Fibírová, Máče, Drury a Broulíková) přistupuje k pojetí a členění nákladů z mírně odlišného úhlů pohledu, odrážející jejich zaměření na různé aspekty manažerského a finančního účetnictví. Každý autor má své specifické zaměření a přístupy k nákladům. Drury přináší moderní analytické metody zaměřené na manažerské rozhodování, zatímco Král a Fibírová kladou důraz na využití nákladů pro efektivní řízení podniku. Máče poskytuje specifické pojetí nákladů pro veřejný sektor. Broulíková zdůrazňuje zohlednění přímých a nepřímých nákladů, včetně neformální péče a ztráta produktivity, s ohledem na širší společenskou perspektivu.

3 EKONOMIKA ZDRAVOTNICTVÍ

Náklady, jejich klasifikace a účelová využitelnost jsou klíčovými nástroji pro efektivní řízení různých sektorů ekonomiky. Jedním z nejkompexnějších a nejcitlivějších odvětví, kde problematika nákladů nabývá zcela specifické podoby, je zdravotnictví. Zdravotnictví řadíme mezi jedno z nejdůležitějších odvětví veřejného i soukromého sektoru, které je náročné nejen z hlediska poskytovaných služeb, ale také z pohledu řízení nákladů. Struktura a klasifikace nákladů ve zdravotnictví mají zásadní význam pro efektivní využití omezených zdrojů a zajištění dostupnosti zdravotní péče.

Další část této práce se proto zaměří na problematiku ekonomiky zdravotnictví, konkrétně na klíčové pojmy této oblasti zahrnující zdroje financování, výdaje, náklady a úhradové mechanismy ve zdravotnictví.

3.1 Zdroje financování

Zdravotnictví se v posledních letech stává jedním z nejdiskutovanějších témat v oblasti financování. V české republice jsou uplatňovány tři základní zdroje financování.

3.1.1 Veřejné zdroje

Veřejné zdroje se v roce 2022¹ podílely v průměru z 84, 5 % na financování zdravotní péče, celkově se jednalo o 597,2 mld.

V oblasti veřejných zdrojů pak v České republice převládá financování prostřednictvím:

1. Plateb z veřejného zdravotního pojištění, které je úzce propojeno se zdravotními pojišťovnami², jež vynaložily v roce 2022 celkem 426,6 mld. Kč, což představovalo 71 % veškerých výdajů na zdravotní péči v Česku, to potvrzuje dlouhodobý trend.

¹ Český statistický úřad uvádí jako poslední data rok 2022, proto tato data nejsou zcela aktuální, přesto mohou poskytnout přibližné informace k dané problematice, dle informací ČSU se výdaje dlouhodobě nemění (ČSU – struktura výdajů)

² V ČR máme dva druhy veřejných zdravotních pojišťoven, a to VZP ČR, která byla zřízena zákonem č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, zatímco ostatní veřejné zdravotní pojišťovny vznikly dle zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách. Běžné pojišťovny pak do zdravotnictví zasahují poskytováním soukromého cestovního pojištění a zdravotním pojištěním pro cizince, což již řadíme do oblasti financování prostřednictvím soukromých zdrojů. (Broulíková, 2020, s. 27).

2. Veřejných rozpočtů (státní, obecní a krajský) bylo na zdravotní péči vydáno 80, 8 mld. Kč, což činí 13,5 % veškerých výdajů na zdravotnictví.

3.1.2 Soukromé zdroje

Soukromé zdroje zahrnují platby na zdravotní péči neziskových organizací, dobrovolné zdravotní pojištění a podnikovou preventivní péči. Výdaje ze soukromých zdrojů pokrývají zhruba 1 % z celkových výdajů na zdravotní péči a v roce 2022 činily celkové výdaje 4,4 mld. Kč.

3.1.3 Přímé platby domácností

Z ostatní soukromých zdrojů, včetně domácností šlo na zdravotní péči 85,3 mld. Kč, tj. 14,3 % z celkových výdajů na zdravotnictví. (Český statistický úřad, 2024; Doležal, 2019).

3.2 Výdaje a náklady na zdravotní péči

Výdaje a náklady na zdravotní péči představují klíčové ukazatele efektivity a hospodárnosti zdravotnického sektoru. Výdaje zpravidla vyjadřují skutečné toky peněz vynaložené na zdravotní služby, zatímco náklady zahrnují širší ekonomický pohled, tj. včetně spotřeby zdrojů, ztracených příležitostí atd.

Výdaje na zdravotní péči se liší dle druhu léčebné péče, kterou lze rozdělit na:

- Lůžkovou.
- Ambulantní.
- Domácí.

Ve struktuře výdajů zdravotnického systému dominuje pak lůžková ústavní péče s téměř 40 % podílem nákladů celkového zdravotnictví. Jedná se zejména o poskytovatele akutní lůžkové péče. Zařízení ambulantní péče konzumuje kolem 20 % celkových nákladů a zhruba 15 % nákladů je vydáno za léky a zdravotnické pomůcky. (Český statistický úřad, 2024; Institut pro politiku a společnost, 2019, s. 4-5).

Téma zabývající se problematikou nákladů je možno také nalézt ve zprávě Ústavu zdravotnických informací a statistiky, která přináší souhrnné ekonomické výsledky nemocnic za rok 2022. Ve zprávě stojí, že celkové náklady nemocnic dosáhly k 31. 12. 2022 hodnoty 249,1 mld. Kč, což znamená navýšení o 1,6 % oproti roku 2021.

Největší nákladovou položku nemocnic představují:

1. Osobní náklady, které v roce 2022 představovaly 50,0 % z celkových nákladů.
2. Spotřeba materiálu, která vzrostla oproti roku 2021 o 6,6 % a tvořila 30,7 % z celkových nákladů.
3. Náklady na léčiva, které se proti roku 2021 zvýšily o 8,8 % a tvořily 17,1 % celkových nákladů.
4. Náklady na zdravotnický materiál, které v porovnání s rokem 2021 vzrostly o 2,7 % a na celkových nákladech se podílely 9,6 %.
5. Náklady na energie, které meziročně vzrostly o 52,9 %. (ÚZIS, 2023).

3.3 Příjmy ve zdravotnictví

Klíčovým zdrojem příjmů nemocnic jsou platby od zdravotních pojišťoven. Dle predikcí Ministerstva zdravotnictví měly být příjmy pojišťoven na rok 2025 kolem 529,7 miliard, což jsou i odhadované náklady pojišťoven na zdravotní služby. Oproti roku 2024 se odhaduje, že náklady pojišťoven na zdravotní služby vzrostou o 3,33 procenta. (Čabanová, 2024).

3.4 Úhradové mechanismy

Mechanismy rozdělování finančních prostředků pro oblast zdravotnictví jsou v rukou zdravotních pojišťoven, a to ve vzájemné součinnosti s Ministerstvem zdravotnictví a poskytovateli zdravotních služeb. Finanční rámec je pak stanoven v rámci tzv. Úhradové vyhlášky, která stanovuje hodnotu bodu, výši úhrad za hrazené služby a regulační omezení pro daný rok. (Ministerstvo zdravotnictví ČR, 2024).

Základní úhradové mechanismy jsou uvedeny v následujících podkapitolách.

3.4.1 Platba za zdravotní výkony

Zdravotním výkonem je myšlena odborná činnost, kterou zdravotnický pracovník poskytuje pacientovi za účelem prevence, diagnostiky či léčby. Pojišťovna hradí výkon jen tehdy, pokud byl naplněn obsah výkonu, tedy byly vykonány jasně stanovené úkony a dodrženy stanoveny postupy. Jejich vykazování se řídí jasně stanovenými pravidly, která vymezují například autorskou odbornost, nositele výkonů, omezení frekvencí a místem, kategorie výkonů. Každý výkon je ohodnocen bodovým hodnocením, které je stanoveno dle úhradové

vyhlášky daného roku. Hodnota bodu je stanovena na základě referenčního období. (Ministerstvo zdravotnictví, 2025; Seznam zdravotnických výkonů, 2025).

3.4.2 DRG (Diagnosis-Related Groups)

Systém CZ-DRG vytvořil ÚZIS ČR v souladu s §41a zákona č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění. Tento systém je založen na třídění hospitalizovaných pacientů do konečného počtu navzájem disjunktních skupin na základě jejich známých charakteristik (parametrů, atributů). Při tomto schématu financování nezáleží na množství poskytnuté péče, protože nemocnice dostane fixní částku za ukončený hospitalizační případ dle náročnosti hospitalizace. Toto schéma přirozeně motivuje poskytovat zdravotní péči efektivně a s minimem opakovaných hospitalizací. (ÚZIS, 2018).

3.4.3 Financování specializované „centrové“ péče

Jedná se o separátní financování plateb za specializované léky, tzv. „centrové“ léky, jejichž financování vychází z dohody mezi poskytovatelem, zdravotními pojišťovnami a platnou úhradovou vyhláškou pro daný rok. (Doležal; Mlčoch, 2019).

3.4.4 Platba za ošetrovací den

Tato platba zpravidla probíhá v lůžkových zařízeních, která nevyžadují příliš mnoho specializované lékařské péče, ale na druhou stranu se jedná o velmi intenzivní ošetrovatelskou péči. Příkladem mohou být léčebny dlouhodobě nemocných (LDN) nebo psychiatrické léčebny.

3.4.5 Kapitačně výkonová platba

Kapitace je paušální platba za pojištěnce, který je u lékaře registrovaný. V kapitační platbě jsou zahrnuté i mnohé výkony (např. cílené a kontrolní vyšetření, aplikace injekce), které tedy lékař již nevykazuje, neboť jsou „předplaceny“ kapitační platbou. (Doležal; Uherek, 2019).

Pro efektivní řízení systému zdravotnictví je zásadní nejen rozdělení zdrojů, ale i schopnost přesně kalkulovat náklady na jednotlivé činnosti a služby. Následující kapitola se proto zaměří na metody kalkulace nákladů.

4 KALKULACE A JEJICH CHARAKTERISTIKA

Kalkulace patří k historicky nejstaršímu, a také v současné době nejpoužívanějšímu nástroji hodnotového řízení, a to zejména díky skutečnosti, že zobrazuje ve vzájemné souvislosti dva základní póly podnikatelského procesu: naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry. Kalkulaci lze tedy definovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy, tedy na kalkulační jednici či nákladový objekt. (Král, 2018, s. 135, 136; Popesko, 2016, s. 234).

Dle Strouhla a Krále má kalkulace trojím významové pojetí:

1. Činnost: Proces vedoucí ke stanovení nebo zjištění nákladů a dalších hodnotových veličin na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen.
2. Výsledek činnosti: Kalkulace je v tomto případě výstupem, výsledkem, který poskytuje informace o hodnotách, které mají vztah k výkonosti.
3. Relativně samostatná součást informačního systému: Kalkulace je chápána jako komplexní prvek systému, který propojuje vzájemně provázané informace (Strouhal, 2015, s. 131; Král, 2018, s. 136).

Metodou kalkulace je obecně závislá na:

1. Vymezení předmětu kalkulace (veškeré výkony konečné i dílčí).
2. Způsobu přiřazování (alokace) nákladů předmětu kalkulace³.
3. Struktuře nákladů, ve kterých se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. (Král, 2018, s. 136; Fibírová, 2015, s.213).

Dle Popeska a Druryho by měla být volba metody kalkulace přizpůsobená požadavkům organizace a jejímu praktickému využití. Různé účely a různé typy organizací vyžadují rozdílné metody kalkulace. Při jejich volbě je nutné brát v potaz rozdílnou strukturu prováděných výkonů, a to, jak se od sebe navzájem liší. Důležité je také správné načasování, tj. jestli se bude kalkulace provádět před provedení výkonu (Kalkulace předběžná) nebo až po ukončení výkonu (Kalkulace výsledná). (Synek, 2015, s.327). Drury dále ještě názor ohledně zvolení kalkulace rozvíjí. Uvádí se, že pro organizace, u nichž nepřímé náklady

³ Způsob přiřazování nákladů souvisí obvykle s členěním nákladů na přímé a nepřímé, avšak s přihlédnutím na další členění (jednicové a režijní, fixní a variabilní, relevantní a irrelevantní).

tvoří pouze malé procento z celkových nákladů, a které nabízejí poměrně standardizovaný sortiment, přičemž organizační zdroje jsou spotřebovávány v podobných proporcích, nemusí zjednodušený tradiční kalkulační systém nutně vést k nepřesnému vykazování nákladů. Naopak pro organizace s vysokým podílem nepřímých nákladů, jejichž produkty spotřebovávají organizační zdroje v různém poměru, bude zapotřebí sofistikovanější kalkulační systém. Ten umožní zachytit rozmanitost spotřeby organizačních zdrojů, a přesně přiřadit vysokou úroveň nepřímých nákladů k různým nákladovým objektům. (Popesko, 2016, s. 237; Drury, 2018, 48).

Uvedené rozdíly v charakteru nákladů a jejich přiřazování vedou k využívání různých přístupů ke kalkulaci. Nejčastěji se v této souvislosti rozlišují dva postupy, které popisují Král a Drury.

4.1 Kalkulace: pojetí různými autory

Král zmiňuje dva základní postupy:

1. Metodu odděleného řízení fixních a variabilních nákladů (Variable Costing).
2. Metodu kalkulování nákladů ve vztahu k aktivitám (Activity Based Costing dále jen ABC). (Král, 2018, s.135).

Také Drury uvádí, že k přiřazení nákladů lze použít dva typy systémů. Rozdíl je možno nalézt v názvosloví, a v podrobnějším členění:

1. Systém přímých nákladů tzv. Direct Costing systém neboli také Variable Costing systém přiřazuje nákladovým objektům pouze přímé náklady.
2. Absorpčním kalkulační systém, který lze rozdělit na:
 - Tradiční kalkulační systémy⁴.
 - Systém kalkulace podle činností (ABC)⁵. (Drury, 2018, s. 45).

4.2 Techniky kalkulace nákladů

Kalkulační techniky představují soubor metod, pomocí nichž lze přiřazovat náklady k jednotlivým výkonům, produktům nebo službám. Výběr vhodné metody závisí na typu

⁴ Tradiční kalkulační systémy se vyvinuly na počátku 20. století a jsou využívány dodnes. Tyto systémy mají tendenci k svévolnému rozdělení nákladů

⁵ ABC systémy se začaly zavádět v 90. letech 20. století. Tyto systémy se snaží vyhnout svévolnému rozdělení nákladů a jejich hlavním cílem je členění nákladů dle příčin a následků jejich vzniku.

činnosti, charakteru organizace a dostupnosti dat. V následující kapitole se seznámíme s některými z nich, které se běžně využívají v praxi.

4.2.1 Kalkulace dělením (process costing)

Jak uvádí Popesko, tato kalkulace se řadí ve své podstatě k nejjednodušším nákladovým kalkulacím. V základní podobě kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonů. (Popesko, 2016, s. 340–341).

Rozlišujeme dva druhy této kalkulace:

1. Prostá kalkulace dělením: Tato kalkulace se uplatňuje především v případech, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo různými druhy výkonu, které jsou však na přiřazované náklady v zásadě stejně náročné. Při využití prosté kalkulace dělením bychom měli mít na paměti, že náklady realizace jakéhokoliv výkonu musí být u každé jednotky produkce z dlouhodobějšího hlediska stejné.
2. Kalkulace dělením poměrovými čísly: Kalkulace přiřazuje společné (nepřímé) náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů. Při využití této kalkulace je nezbytné se přesvědčit, zda skutečná spotřeba nepřímých nákladů odpovídá charakteru kalkulace, a zda došlo k správnému nastavení ekvivalenčních čísel. Tento model lze využít v oblasti služeb či zdravotnictví, kde může stanovit například náročnost jednotlivých kategorií pacientů pomocí ekvivalentních čísel. (Král, 2018, s.140.; Popesko, 2016, s. 342, 343, 350; Popesko, 2014, s. 50)

4.2.2 Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace je někdy označovaná jako zakázková kalkulace (Absorption Costing). Tato kalkulace je nejvíce rozšířenou metodou pro kalkulaci nákladů výkonu. (Popesko, 2016, s. 406).

V praxi se uplatňuje ve dvou variantách:

1. Sumační: přirážka nebo sazba nepřímých nákladů se zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou tzv. univerzální rozvrhovou základnou.

2. Diferencovaná: pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů se používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se vychází z analýzy příčinného vztahu mezi oběma veličinami. (Král, 2018, s. 14, 141; Fibírová. 2015, s. 221; Popesko, 2016, s. 415–417).

Přirážková kalkulace je metoda kalkulace využívaná pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (vztahové veličiny), kdy nejčastěji volenou rozvrhovou základnou je objem přímých mezd, počet „strojohodin“, objem přímého materiálu a přímých nákladů. (Král, 2018, s. 140; Popesko, 2016, s. 406, 408).

Rozvrhové základny dělíme na:

1. Peněžní: Přirážka nepřímých nákladů je vypočtena v procentním vyjádření ve vztahu ke zvolené peněžní základně například přímý materiál, výnosy z prodeje.
2. Naturální: sazba nepřímých nákladů je vypočtena v peněžních jednotkách (Kč) na naturální jednotku základny například hodinu práce, kilogram materiálu. (Fibírová, 2015, s. 221–222; Král. 2018, s. 140–142; Popesko. 2016, s. 407–409).

Každá z těchto variant má své přednosti a zároveň i nevýhody.

Rozvrhová peněžní základna je snadněji kvantifikovatelná, což je její výhoda. Nedostatkem je její slabá příčinná souvislost, navíc podléhají častým změnám díky cenovým vlivům.

Naturální základny sice vylučují působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování je složitější, protože u tohoto postupu je nutno evidovat naturální spotřebu rozvrhové základny. (Popesko, 2016, s. 413–417; Fibírová, 2015, s. 222).

4.2.3 Kalkulace variabilních nákladů

Jedná se o nejběžnější neabsorpční kalkulaci, která je známá také pod názvem metoda krycího příspěvku. Tato kalkulace klade důraz na přiřazení variabilních nákladů konkrétním výkonům, přičemž zahrnuje především jednicové náklady a variabilní složku režijních nákladů. Vychází z předpokladu, že tyto náklady jsou přímo způsobeny konkrétní jednicí výkonu. V relevantním rozpětí řešených rozhodovacích úloh se u nich tedy předpokládá, že růst, respektive pokles výroby a prodeje je doprovázen také růstem či poklesem této části nákladů. (Král, 2018, s. 171).

Kalkulace variabilních nákladů byla zpočátku v manažerském účetnictví využívána zejména v souvislosti s tvorbou cen výkonů. V této kalkulaci je důležitá příčina vzniku nákladů, odlišení nákladů vyvolaných konkrétním výkonem, tedy nákladů variabilních, a nákladů vyvolaných časem, nákladů fixních. Při členění položek v kalkulaci není věnována pozornost tomu, zda jsou tyto variabilní náklady přímo přiřaditelné výkonu či zda to jsou společné (nepřímé) variabilní náklady více výkonů. Kalkulované variabilní náklady proto zahrnují jak přímé, tak nepřímé variabilní náklady (Fibírová, 2015, 205–206).

Kalkulace také vychází z předpokladu, že ty náklady, které se s objemem výkonu mění, jsou na tom objemu závislé a účelově souvisí s jednotkou produkce (jedná se o tzv. náklady produktu), na druhé straně fixní náklady zůstávají při různých úrovních objemu výkonu konstantní, jsou na tomto objemu nezávislé a s jednotlivými kalkulovanými výkony nesouvisí. Objektu alokace by tak měly být přiřazovány pouze náklady variabilní, což uvádějí oba výše citovaní autoři to jest Fibírová i Král.

Kalkulace variabilních nákladů využívá ukazatele označované jako příspěvek na úhradu fixních nákladů, a tvorbu zisku. Někdy je označován také jako krycí příspěvek nebo marže. (Popesko, 2014, s. 55).

Kalkulace variabilních nákladů se používá v praxi ve více variantách. V zásadě lze rozlišit dvě základní varianty:

1. Jednostupňová kalkulace variabilních nákladů.
2. Vícetupňová kalkulace variabilních nákladů. (Popesko, 2016, s. 493-496).

Přínosy kalkulace

Tato kalkulace slouží k poskytnutí informací pro velmi efektivní a pružná rozhodnutí o struktuře výkonů firmy.

Omezení kalkulace

Její orientace na krátkodobá rozhodnutí, je v rozporu se strategickými zájmy podniku. (Popesko, 2016, 503–504; Král, 2018, s. 180).

4.2.4 Kalkulace s přiřazováním nákladu aktivitám

Až do 90. let 20. století se většina organizací spoléhala na tradiční kalkulační systémy, které byly navrženy především pro splnění požadavků externího finančního účetnictví. Tyto systémy byly navrženy před desítkami let, kdy náklady na zpracování informací byly

vysoké, a proto znemožňovaly využití vhodnějších metod k přiřazování nepřímých nákladů produktům. Tradiční kalkulační systémy se spoléhají především na svévolné rozdělení nákladů, a proto nemusí vždy poskytovat dostatečně relevantní informace pro podporu efektivního rozhodování, na druhou stranu je jejich provozování levnější a jsou jednodušší. (Drury, 2018, s. 259).

Systémy kalkulace podle aktivit (Activity based costing neboli ABC) začaly být propagovány v 90. letech 20. století jako mechanismus pro přesnější přiřazování nepřímých nákladů, nákladovým objektům. Obecně jsou považovány za sofistikovanější, minimalizující náklady na chyby, ale jsou dražší. (Drury 2018, s. 47).

5 ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

ABC je metoda, která byla založená Robinem Cooperem, Robertem Caplanem a H. Thomasem Johnsonem. (Hulitka, 2019). V 70 – letech byla považována spíše za alternativní metodu, nazývanou „účetnictvím činností“. V 80. letech se začala uplatňovat v průmyslovém odvětví, kde postupně díky zveřejňování zkušeností v odborných člancích Coopera a Kaplana, začala být tato metoda implementována i do jiných odvětví, a to například oblasti služeb. Dle Druryho v současné době používá systémy ABC 20–30 % dotazovaných organizací. (Hulitka, 2019. Drury, 2018, s. 259).

ABC byla navržena tak, aby poskytovala manažerům informace o nákladech pro strategická a jiná rozhodnutí, která potenciálně ovlivňují kapacitu, a tedy fixní i variabilní náklady. V praxi se tato kalkulace používá jako doplněk k běžnému systému kalkulace nákladů společnosti, to znamená, že většina organizací, které používají kalkulaci podle činností, má dva systémy kalkulací – oficiální systém kalkulace, který se používá pro přípravu externích a interních výkazů a systém kalkulace podle činností, který se používá pro interní rozhodování a pro řízení činností. (Noreen, 2021, s. 303).

Hlavní změna oproti tradičním nákladovým systémům tedy nastává v tom, že ABC se snaží přiřadit režijní náklady organizace přesně k nákladovým objektům, které jsou zodpovědné za vynaložení těchto nákladů. Každou organizaci je možno vnímat jako systém procesů, které je potřeba vykonávat, aby organizace plnila své poslání. Abychom získali podrobnější pohled na organizaci, je nutno provést dekompozici procesů, které jsou množinou vzájemně propojených aktivit, a ty poté činností. Hlavním objektem zájmu pro ABC jsou aktivity, které jsou zodpovědné za vznik nákladů organizace, a proto je důležité se nad jednotlivými aktivitami a činnostmi zamyslet. (Hulitka, 2019; Drury, 2018, s. 257). Odlišnost kalkulace nákladů činností zmiňuje i Noreen v těchto třech oblastech:

1. Nevýrobní i výrobní náklady mohou být přiřazeny výrobkům, ale pouze na základě příčiny a následku.
2. Některé nevýrobní náklady mohou být vyloučeny z nákladů na produkt.
3. Používá se mnoho skupin režijních nákladů, z nichž každý je přiřazen k produktům a jiným nákladovým objektům pomocí své vlastní jedinečné míry aktivity. (Noreen, 2021, s. 303).

Náklady na činnosti jsou přiřazeny k nákladovým objektům, jako jsou služby, pacienti nebo plátcí. Koncept ABC je založený na tom, že služby nebo produkty spotřebovávají činnosti a činnosti pak spotřebovávají zdroje k produkci výstupů. S ABC kalkulací je možno účtovat jednotlivé služby nebo jen jednotlivé pacienty, a tak izolovat náklady na konkrétní službu nebo pacienta. Současný zdravotnický systém zahrnuje širokou škálu služeb, a aby bylo možno tyto služby spravovat, je nutno určit množství zdrojů, které jsou spotřebovávány tou, kterou službou, což je možno řídit právě pomocí kalkulace založené na činnostech.

Kalkulace založená na činnostech je schopná uspokojit potřeby mnoha poskytovatelů zdravotní péče, tj. poskytovatelů akutní péče, dlouhodobé péče či domácí péče. (Baker, 1998, s.2–3).

Přestože tento model vyžaduje složitější integraci dat z více informačních systémů, nabízí zároveň větší příležitost pro integraci se strategickým plánováním a podněty pro neustálé zlepšování kvality poskytovaných služeb, zlepšování v oblasti řízení nákladů. (Baker, 1998, s. 7).

Dle Druryho průzkumy ukazují, že ABC se více uplatňuje u poskytovatelů služeb než u výrobních společností, a to z těchto důvodů:

1. Společnosti zaměřené na poskytování služeb mají více nepřímých nákladů.
2. Výrobní společnosti mohou snáze vysledovat důležité složky nákladů na jednotlivé produkty, jako jsou například přímé náklady na materiál, a navíc nepřímé náklady budou mnohem menší k porovnání k celkovým nákladům. (Drury, 2018, s. 260).

Drury uvádí tři následující důvody proč využívat těchto metod:

1. Mnoho nepřímých nákladů je relevantních pro rozhodování.
2. Požadavek na informační systém, který pravidelně identifikuje ty potencionálně nerentabilní produkty, které vyžadují podrobnější speciální studie.
3. Rozhodnutí o produktu nejsou nezávislá. (Drury, 2018, s. 256).

5.1 Kroky pro implementaci ABC z pohledu různých autorů

V literatuře existují různé přístupy k implementaci metody ABC, a proto v této kapitole budou představeny různé pohledy prezentované následujícími autory: Noreen, Drury a Popesko.

Noreen uvádí tyto kroky implementace metody ABC:

1. Definice struktury aktivit
2. Přiřazení režijních nákladů aktivitám.
3. Výpočet míry aktivit.
4. Přiřazení režijních nákladů k nákladovým objektům pomocí měření míry aktivity
5. Příprava manažerského reportu (Noreen, 2021, s. 309).

Drury uvádí čtyři základní kroky implementace metody ABC:

1. Identifikace hlavních činností, které se v organizaci odehrávají.
2. Přiřazování nákladů do nákladových fondů/nákladových středisek pro jednotlivé aktivity
3. Stanovení vztahové veličiny pro každou hlavní aktivitu.
4. Přiřazování nákladů aktivit produktům na základě jejich požadavků na tyto aktivity. (Drury, 2018, s. 263).

Popesko člení etapy tvorby ABC do pěti kroků:

1. Úprava účetních dat.
2. Definice struktury ABC systému (aktivit a nákladových objektů)
3. Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám.
4. Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotlivých nákladů aktivit.
5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

5.2 Shrnutí: komparace různých autorů

Jednotliví autoři přistupují k dané problematice obdobným způsobem, přičemž jejich přístupy vykazují drobné rozdíly v důrazech na jednotlivé kroky.

Drury, Noreen i Popesko se shodují v následujících krocích:

1. Přesná definice aktivit a přiřazení nákladů aktivitám.
2. Stanovení vztahové veličiny (cost driveru).
3. Finální přiřazení nákladů k nákladovým objektům.

Rozdíly je možno vidět v těchto krocích:

1. Noreen manažerské reportování zahrnuje jako samostatnou etapu, což posouvá jeho přístup více do praktické roviny řízení.
2. Drury klade důraz na vztahovou veličinu, a její roli při přiřazování nákladů produktům.
3. Popesko začíná přípravnou fází úpravou účetních dat.

5.3 Obecné kroky implementace metody ABC

Na základě výše uvedené komparace přístupů různých autorů budou nyní představeny jednotlivé kroky kalkulace ABC, které jsou společné většině metodik. Jedná se o následující kroky:

1. Úprava účetních dat

Finanční účetnictví obsahuje řadu specifických položek, které neodrážejí skutečnou spotřebu zdrojů jednotlivými aktivitami. Tyto položky mohou při použití metody ABC deformovat výsledky kalkulace, a proto je nutno tyto nákladové položky předem identifikovat a vyloučit. Jedná se zejména o tyto nákladové položky:

- Kurzovní rozdíly.
- Inventarizační rozdíly.
- Cenové rozdíly.
- Oprávky a opravné položky.
- Dary.
- Smluvní pokuty a penále.

Dále by do kalkulace neměly být zahrnuty ani náklady, které nevykazují vazbu na konkrétní činnost. Cílem této úpravy je, aby do kalkulace vstupovaly pouze ty náklady, které odpovídají skutečnému využití zdrojů a mohou být relevantně přiřazeny ke konkrétním aktivitám.

2. Definice aktivit a nákladového objektu

Aktivity jsou konkrétní činnosti, které spotřebovávají zdroje. Identifikace aktivit se provádí pomocí:

- Analýzy pracovních pozic a procesů.
- Analýzy pracoviště a činností.
- Rozhovorů s pracovníky za účelem zjištění časové náročnosti a obsahu činností.

Každé aktivitě je vhodné přiřadit číselný kód, což usnadňuje evidenci a přiřazení nákladů. Počet aktivit by měl být dostatečný pro přesnost kalkulace, a zároveň by tento počet neměl přesáhnout únosnou míru. Obecně se doporučuje 20–30 aktivit pro středně velkou organizaci. Příliš malý počet aktivit může poskytnout málo informací.

Nákladové objekty představují výstupy, kterým jsou přiřazovány v rámci metody ABC kalkulace, náklady aktivit. Může se jednat např. o:

- Zákazníka.
- Výrobek, službu.
- Segment trhu.

3. Procesní nákladová analýza a přiřazení nákladů

Přiřazení nákladů aktivitám je fáze, během níž je nutno kvantifikovat náklady vyvolané vykonáváním jednotlivých aktivit. Tím získáme přehled o tom, kolik zdrojů každá aktivita spotřebuje, což je základem pro další alokaci na nákladové objekty. Tato analýza umožňuje získat přehled o nákladnosti dané činnosti v organizaci. Je základem pro efektivní rozhodování, optimalizaci procesů a přesnou kalkulaci nákladů na produkty a služby.

4. Analýza aktivit a přiřazení nákladů na jednotku aktivity

Cílem tohoto kroku je vyčíslení nákladů na aktivity a jejich přiřazení jednotlivým výkonům pomocí:

- Stanovení vztahových veličin.
- Stanovení míry výkonu.
- Přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním.

Jednotkové náklady aktivit se vypočítají jako podíl celkových nákladů aktivity a výkonu aktivity.

5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Jedná se o závěrečnou fázi kalkulace, která umožňuje přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. To přináší detailní pohled na nákladovost konkrétního výstupu. Výsledné náklady objektu obsahují:

- Přímé náklady.
- Režijní náklady aktivit.
- Nealokované náklady.

Tímto způsobem je dosaženo velmi podrobného náhledu na skutečnou nákladovou náročnost produktů či služeb. (Popesko, 2016, s. 615–715).

Z výše uvedeného popisu jednotlivých kroků vyplývá, že metoda ABC kalkulace vyžaduje detailní znalost vnitřního fungování organizace, což ale na druhou stranu přináší přesné informace o skutečné výši nákladů.

ABC metoda má mnohá rozšíření jako například Time-Driven Activity-Based Costing- (TDABC), nebo Activity Based Management (ABC/M).

5.4 ABC a její využití ve zdravotnictví

Rostoucí náklady na provozování zdravotnických zařízení vedou v posledních letech k požadavkům nalézt manažerské nástroje, které by vedly k zajištění efektivního a hospodárného fungování těchto organizací. (Popesko, 2014, s. 100). Kontrola nákladů je klíčovým krokem ke zlepšování kvality a efektivity poskytovaných služeb v nemocničních zařízeních. Tradiční metody výpočtů nákladů často nedokážou přesně odrážet skutečné náklady na různé služby a pacienty, což má za následek nepřiměřenou alokaci zdrojů a ovlivňuje to jak efektivitu léčby, tak spokojenosti pacientů. Jedním z nástrojů přinášející přesnější informace o nákladech může být kalkulace podle aktivit. Studií informujících o využití kalkulace podle aktivit v oblasti duševního zdraví není mnoho. Nicméně uvedené příklady demonstrují, že vhodně zvolená metoda může nejen zlepšit efektivitu v oblasti řízení nákladů, ale i spokojenost pacientů. Na toto téma pojednává například studie, provedená v Číně, kde se po zavedení této kalkulace výrazně optimalizovala struktura nákladů psychiatrických léčení. Náklady na léčbu psychiatrických pacientů se snížily o 10 %, zkrátila se doba hospitalizace, zvýšila se účinnost léčby a celková spokojenost pacientů ze 70 % na 90, 22 %. (Dazhi, 2025).

Další studie byla provedena v roce 2022 na Ukrajině. Zaměřovala se na využití ABC jako systému a metody pro kalkulaci nákladů lůžkové péče v oblasti duševního zdraví. Z výsledků studie vyplývá, že ABC je vhodná metoda kalkulace nákladů pro ústavní péči a může efektivně pomoci odhadovat náklady, a tím překonat klíčové problémy spojené s nadhodnocením nebo podhodnocením nákladů na lékařské služby. (Kirzhetska, 2023).

Tyto příklady poukazují na potenciál metody ABC, a to nejen pro lepší řízení nákladů, ale také pro zvýšení kvality poskytovaných služeb a spokojenosti pacientů. Zavedení této metody v širším měřítku může přinést významné přínosy pro zdravotnictví, zvláště ve specializovaných oblastech, jako je péče o duševní zdraví, proto se následující teoretická část bude věnovat projektu zaměřenému na kalkulaci nákladů metodou ABC aplikovanou u pacientů s hraniční poruchou osobnosti ve vybraném zdravotnickém zařízení.

6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část je členěna do pěti kapitol.

První kapitola se věnuje vymezení základních pojmů spojených se zdravím a ekonomickými aspekty zdravotnictví, což jsou na první pohled dva odlišné pojmy, které však spolu vzájemně úzce souvisejí. Důraz je kladen na oblast duševního zdraví a léčbu hraniční poruchy osobnosti, včetně dialektické behaviorální terapie (DBT). Této terapii je také věnovaná pozornost v rámci citovaných studií, které poukazují na to, jak vhodně zvolený druh terapie může nejen snížit klinické projevy onemocnění a zlepšit kvalitu života pacientů, ale také významně ovlivnit různé ekonomické aspekty, včetně redukce přímých i nepřímých nákladů.

Klíčovým tématem druhé kapitoly je problematika nákladů a jejich pojetí ve finančním a manažerském účetnictví z pohledu různých autorů. Pozornost je také věnována členění nákladů podle různých kritérií, což umožňuje hlubší pochopení této problematiky.

Cílem třetí kapitoly je poskytnout ucelený přehled v oblasti ekonomiky zdravotnictví, konkrétně se zaměřením na financování zdravotní péče, výdaje a náklady na zdravotní péči. Zmíněny jsou také základní úhradové mechanismy, mezi něž patří platba za zdravotní výkony, systém DRG, platba za ošetrovací den či kapitační platba.

Čtvrtá kapitola se zaměřuje na kalkulace nákladů a jejich charakteristiky. Jsou zde zmíněny následující kalkulační metody:

- Kalkulace dělením.
- Přírážková kalkulace.
- Kalkulace variabilních nákladů.
- Kalkulace nákladů podle aktivit (ABC).

Poslední zmíněné kalkulační metodě se věnuje kapitola pátá. Jsou zde popsány jednotlivé kroky této metody z pohledu různých autorů, kdy jednotlivé přístupy jsou porovnány. Součástí kapitoly jsou příklady studií poukazující na využití metody ABC v oblasti zdravotnictví.

II PRAKTICKÁ ČÁST

7 ÚVOD DO PRAKTICKÉ ČÁSTI

Před samotnou realizací projektu kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) na pacienta s hraniční poruchou osobnosti, je nezbytné provést důkladnou analýzu prostředí. Konkrétně se analýza zaměřuje na následující oblasti:

1. Fakultní nemocnice Brno (představení organizace).

Pozornost je věnována charakteristice zdravotnického zařízení, zejména Ekonomickému odboru a Psychiatrické klinice, jejíž součástí je i stacionář DBT.

2. Identifikace nákladů vstupujících do kalkulace:

Součástí analýzy je podrobné zkoumání struktury účtové třídy č. 5 na Psychiatrické klinice, což umožňuje lepší orientaci v nákladové struktuře pracoviště a následné rozdělení nákladů na přímé a nepřímé.

3. Struktura aktivit stacionáře DBT:

Obsahuje detailní analýzu aktivit probíhajících na stacionáři DBT, včetně popisu provozu, odborných činností a podpůrných programů, jako jsou například „Absolventské skupiny“.

Tato analýza poskytuje nezbytný základ pro detailní výpočet nákladů na pacienta s hraniční poruchou osobnosti zařazeného do projektu kalkulace nákladů podle aktivit (ABC).

Samotná kalkulace nákladů podle aktivit sestává z několika kroků. Jak bylo uvedeno v teoretické části, může se postup, či pořadí jednotlivých kroků mírně lišit. Postup v případě této ABC kalkulace bude tedy následující:

Analytická část:

1. Klasifikace nákladů PK, DBT stacionáře.
2. Úprava účetních dat.
3. Definice struktury aktivit.

Projektová část:

1. Přřazení nákladů primárním aktivitám.
2. Přřazení nákladů sekundárních aktivit a infrastruktury

3. Vychýslení nákladů na jednotku aktivity.
4. Přiřazení nákladů na pacienta.
5. Porovnání nákladů s úhradou od pojišťovny.

Poslední část práce je věnovaná závěrečné analýze jejíž součástí je i vyhodnocení výsledů kalkulace.

ANALYTICKÁ ČÁST

Cílem této práce je navrhnout a realizovat projekt kalkulace nákladů podle metody ABC na pacienta s hraniční poruchou osobnosti. Kalkulace je provedena na stacionáři DBT, který spadá pod Psychiatrickou kliniku Fakultní nemocnice Brno.

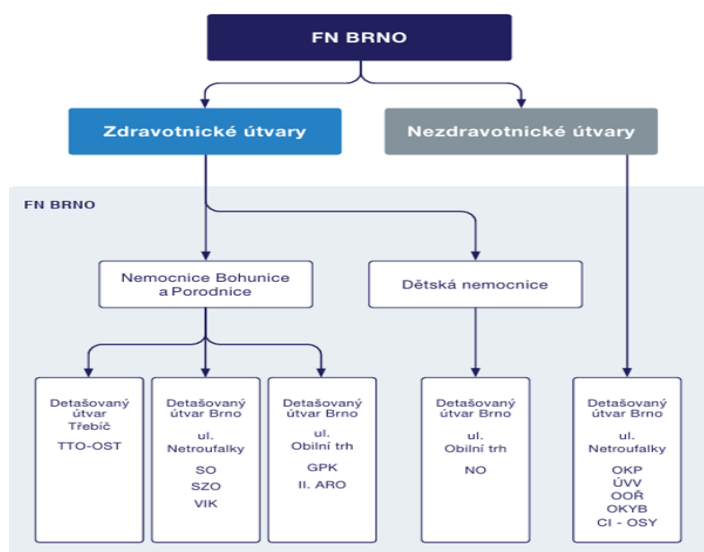
Analytická část se zaměřuje na zhodnocení provozních a ekonomických aspektů stacionáře DBT, kdy snahou této části je identifikovat klíčové nákladové položky a zmapovat strukturu poskytovaných služeb. Aby bylo možné lépe porozumět důvodům pro realizaci této kalkulace, bude provedena také analýza prostředí Fakultní nemocnice Brno, kde bude věnována pozornost Ekonomickému odboru a prostředí Psychiatrické kliniky, zde pak především stacionáři DBT.

8 PŘEDSTAVENÍ ORGANIZACE

Pro aplikaci metody ABC kalkulace byla vybraná Fakultní nemocnice Brno, jejíž činnost, organizační struktura a význam v rámci zdravotnického systému tvoří důležitý rámec celé analýzy.

8.1 Fakultní nemocnice Brno

Fakultní nemocnice Brno (dále FN Brno), jejímž zřizovatelem je Ministerstvo zdravotnictví, je druhým největším zdravotnickým zařízením v České republice. Komplex nemocnice je tvořen nemocnicí a porodnicí Bohunice, pracovištěm Dětské nemocnice a Porodnicí na Obilním trhu. K sloučení těchto tří původně samostatných subjektů došlo roku 1998. Od roku 2010 je součástí nemocnice také Univerzitní kampus Lékařské fakulty. (Fakultní nemocnice Brno, 2025). Struktura pracoviště FN Brno je znázorněna na obrázku 1.



Obrázek 1 Organizační struktura pracoviště: FN Brno

(Zdroj: Výroční zpráva FN Brno 2023)

FN Brno poskytuje širokou škálu specializovaných zdravotnických služeb, mezi něž patří:

- Pohotovostní služby.
- Diagnostická centra.
- Rehabilitační služby.
- Preventivní programy.
- Vědecký výzkum a vzdělávání.
- Vysoce specializované služby v rámci klinik a oddělení a léčebných programů. (Fakultní nemocnice Brno, 2025).

Jedním z těchto specializovaných programů je komplexní program dialektické behaviorální terapie (DBT) zaměřený na léčbu pacientů s hraniční poruchou osobnosti. Péče je poskytována buď ambulantně na denním stacionáři, anebo za hospitalizace prostřednictvím krátkodobého stabilizačního programu na psychoterapeutickém oddělení. Tato služba je provozovaná v rámci Psychiatrické kliniky FN Brno od roku 2019, kdy prostřednictvím týmu DBT terapeutů byla poskytnuta péče mnoha pacientům. (Fakultní nemocnice Brno, 2024).

Provoz nemocnice byl v roce 2023 zajišťován 5874 zaměstnanci, bylo provedeno 1 263 769 ambulantních ošetření a ošetřeno 69 779 pacientů na 1 663 nemocničních lůžkách⁶. (Fakultní nemocnice Brno, 2023).

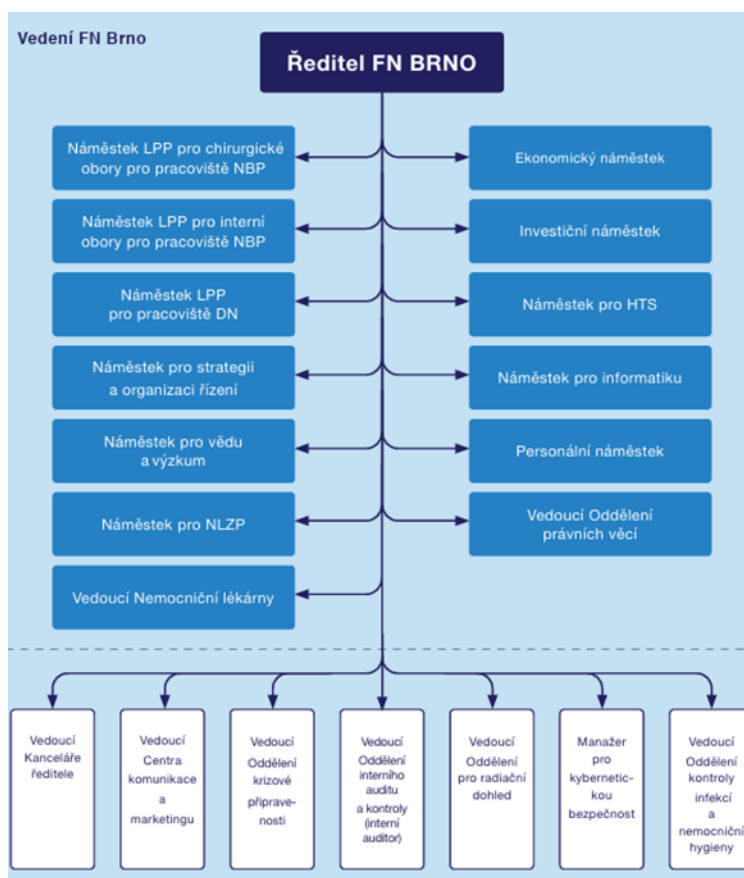
8.2 Tržní prostředí a konkurence

Pokud bychom se podívali na nemocniční prostředí očima pacienta, ale i zaměstnance, je zřejmé, že zde fungují prvky tržního prostředí. Jak již bylo zmíněno, FN Brno nabízí celou řadu zdravotních služeb, které jsou poskytovány pacientům, a právě oni se stávají koncovými zákazníky. Trh je v tomto případě tvořen jednotlivými poskytovateli zdravotní péče, přičemž pacienti jako spotřebitelé si mohou na základě zákona o zdravotních službách (zákon č. 372/2011 Sb.) vybrat poskytovatele dle svých preferencí, a to ať už jde o dostupnost péče, nebo specifický terapeutický program. FN Brno tedy může zajistit služby všem pacientům z celé České republiky a odmítnout poskytnutí péče může pouze v případě zákonem daných závažných důvodů (např. omezených kapacitních důvodů). Program DBT je tudíž dostupný pacientům z celé České republiky, kteří splní vstupní kritéria, která byla popsána již v teoretické části.

Poptávka po zařazení do programu DBT je v současné době veliká. Čekací doba se pohybuje kolem roku a půl až dvou let. Zařízení s podobným zaměřením není v České republice mnoho, což může být vnímáno na jedné straně jako posilující faktor konkurenceschopnosti FN Brno, a zároveň to může být překážkou pro pacienty, kteří hledají cílenou psychoterapeutickou podporu v rámci systému veřejného zdravotnictví.

⁶ Informace za rok 2024 nebyly k dispozici.

8.3 Analýza prostředí FN Brno



Obrázek 2 Organizační struktura pracoviště: FN Brno

(Zdroj: Výroční zpráva 2023)

Organizační struktura vedení Fakultní nemocnice Brno, znázorněná na obrázku 2, je ukázkovým příkladem funkční organizační struktury ve zdravotnickém zařízení. Nejvyšší řídicí orgán představuje ředitel FN Brno, v současné době MUDr. Ivo Rovný, MBA, pod jehož přímou působnost spadají náměstci jednotlivých odborů a další členové vrcholového vedení. Organizační struktura je založená na rozdělení funkcí a odborností, což je typické právě pro funkční model řízení, kdy zaměstnanci a oddělení jsou uspořádány podle specifických činností.

Vedení je centralizované, což znamená, že většina strategických rozhodnutí vychází z úrovně ředitele a jeho náměstků. Tento typ struktury je charakteristický jasným oddělením kompetencí mezi odbornými útvary a podpůrnými jednotkami. V kontextu této práce bude další pozornost věnována Ekonomickému odboru.

8.4 Ekonomický odbor

Ekonomický odbor řadíme v rámci nemocnice mezi podpůrné útvary, a je typickým příkladem funkčního pojetí řízení. Prostřednictvím sedmi útvarů zajišťuje veškerou ekonomickou agendu FN Brno, čímž je myšleno kompletní finanční účetnictví, výkaznictví, rozpočtování, kalkulace, rozborů, analýzy, ale i například nasmlouvání zdravotních služeb, sledování vykazování poskytovaných zdravotních služeb či vytváření metodik nutných pro efektivní fungování a součinnost s ostatními odbory.

Útvary Ekonomického odboru:

1. Oddělení vnitrnemocničního účetnictví a financí.
2. Oddělení controllingu.
3. Oddělení operativní evidence.
4. Oddělení účtáren a informací.
5. Oddělení zdravotních pojišťoven.
6. Kodérské oddělení.
7. Oddělení správy ekonomického a informačního systému.

Každý z těchto útvarů má jasně vymezené kompetence a zodpovědnost, které jsou definované v dokumentu: „Organizační a provozní řád Ekonomického odboru.“ Propojenost při zpracování ekonomické agendy mezi jednotlivými nemocničními útvary a odděleními je zajištěna prostřednictvím ekonomických informačních systémů, jejichž používání by mělo být v souladu se směrnicí: „Používání software ve FN Brno“ nebo na základě uděleného přístupového práva.

Pro zajištění přehlednosti je ekonomická agenda vedena pod nadřazenými nákladovými středisky, což jsou kliniky. Pod nimi jsou evidovaná nákladová střediska jednotlivých oddělení. To zajišťuje v případě např. spotřeby materiálu, že je zboží přímo přiřazeno středisku, jež jej spotřebovalo. U některých položek toto přímé přiřazení, ale není možné. Jedná se zejména o režijní náklady. Vzhledem k velikosti areálu nemocnice zde vzniká řada režijních nákladů, které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu pracovišti. Z toho důvodu je nezbytné provádět jejich rozdělení mezi jednotlivá nákladová střediska na základě alokačních klíčů. Tyto klíče jsou stanoveny ve vnitřní směrnici nemocnice a odrážejí specifika jednotlivých druhů režijních nákladů a provozní struktury zařízení. Jako příklad

jsou uvedeny náklady na elektrickou energii, které jsou propočítávány dle velikosti plochy nákladového střediska, a ne podle skutečné spotřeby tohoto konkrétního střediska.

Klíčovým nástrojem finančního řízení a plánování je každoroční sestavování rozpočtů, při němž se přihlíží k výsledkům hospodaření z minulých let a zároveň je zohledňován očekávaný objem plánované péče, investic či legislativy. Rozpočet není „mrtvý“ dokument, každý měsíc se provádí kontrola čerpání, a pokud dojde k nesouladu mezi náklady a naplánovaným rozpočtem, provádí ekonomický náměstek analýzu, kdy zjišťuje důvody nesouladu a sjednává nápravná opatření.

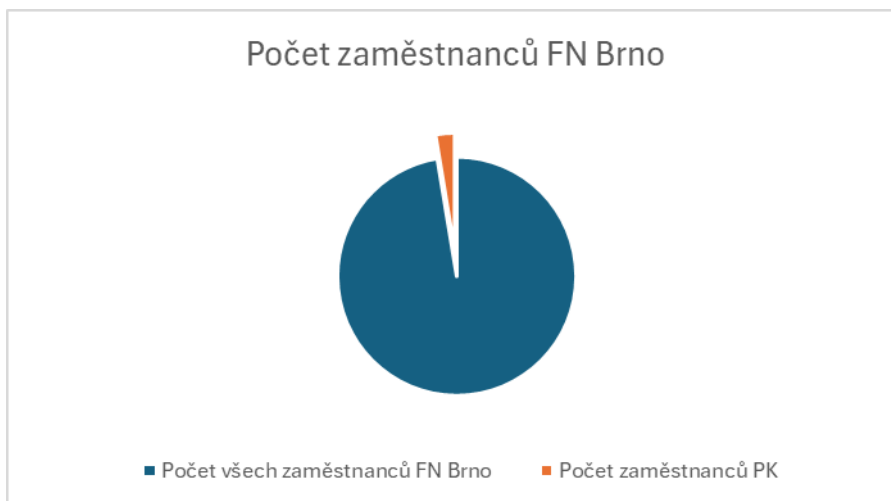
Z výše uvedených informací, je zřejmé, že hospodaření a řízení ekonomické agendy ve Fakultní nemocnici Brno se řídí principy efektivního rozdělování nákladů mezi jednotlivá nákladová střediska. Tento přístup umožňuje v mnoha případech přesné přiřazení nákladů a optimalizaci financování jednotlivých klinik a oddělení. Zároveň u nákladových středisek, která fungují na základě maticové organizační struktury, jako například stacionář DBT, kdy jednotliví zaměstnanci jsou evidováni pod jinými nákladovými středisky, není možno náklady přesně alokovat. A právě pro tyto účely je vhodná kalkulace typu ABC.

8.5 Psychiatrická klinika FN Brno

Psychiatrická klinika (dále jen PK FN Brno) má své kořeny již na počátku minulého století, kdy byla součástí nemocnice u Svaté Anny, a to až do roku 1965. V tomto roce se, ale díky dlouholetým snahám prof. Hádlíka, který poukazoval na nevyhovující stávající podmínky, přemístila Psychiatrická klinika do prostorů tehdy nově vznikajícího komplexu FN Brno. (MUNI MED, 2015).

Psychiatrická klinika FN Brno je považovaná za renomované pracoviště poskytující komplexní služby v oblasti ambulantní i lůžkové péče a psychologické péče. Specializuje se jak na léčbu, tak na prevenci duševních poruch.

Péči poskytovala v roce 2023 prostřednictvím 157, 5 pracovníků což jsou 2,68 % z celkového počtu 5874 zaměstnanců FN Brno. (FN Brno, 2015). Grafické znázornění poměru zaměstnanců FN Brno a PK je vidět na obrázku 3.



Obrázek 3 Počet zaměstnanců FN Brno a PK k 31.12.2023

(zdroj: vlastní)

8.6 Stacionář DBT

Jedním z pracovišť PK FN Brno je stacionář DBT, kde probíhá od roku 2019 program dialektické behaviorální terapie, což je specializovaný integrovaný psychoterapeutický program založený na kombinaci principů dialektické filozofie a behaviorální terapie. Jejím cílem je zlepšení kvality života u pacientů s hraniční poruchou osobnosti, a to prostřednictvím nácviků nových dovedností, pochopením hlavních principů vlastního chování a hledáním rovnováhy namísto extrémů. Program zajišťuje tým certifikovaných terapeutů DBT a FN Brno je jedním z mála zařízení v ČR, které poskytuje tyto služby v rámci nemocničního zařízení. (Fakultní nemocnice Brno, 2025).

Mezi hlavní cíle patří zlepšit kvalitu života pacientů prostřednictvím nácviku interpersonálních dovedností, emoční regulace a zvládání krizových situací, které se pacienti učí na skupinových terapiích.

V průběhu individuální terapie si každý pacient za podpory psychoterapeuta nastavuje své osobní cíle, které by měly splňovat pravidlo SMART. Tyto cíle jsou v průběhu terapie opakovaně vyhodnocovány, popřípadě znovu upravovány.

DBT je strukturovaná terapie, poskytovaná formou:

- Individuální terapie (1x týdně 2 hodiny).
- Skupinové terapie (2x týdně 2 hodiny).
- Telefonického koučinku (poskytovaný dle domluvy s terapeutem).

- Konzultačního týmu terapeutů (probíhá 1x týdně).

Program probíhá ambulantní formou. Pacienti se musí 2x týdně povinně účastnit skupinové terapie a 1x týdně navštěvují individuální terapii, a to po dobu 24 týdnů. Před samotným vstupem na stacionář probíhají čtyři úvodní individuální sezení určená k seznámení s principy DBT, vytvoření krizového plánu a nastavení cílů terapie. Po ukončení 24 – týdenního programu následuje tzv. fáze „Follow up“, která sestává též ze 4 ukončovacích individuálních terapií. (Fakultní nemocnice Brno, 2024).

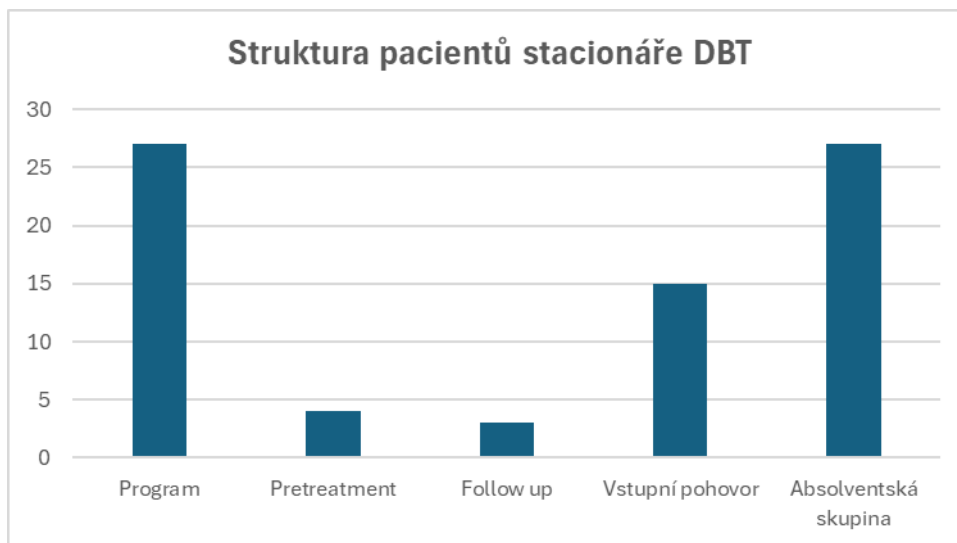
Kromě poskytování komplexního programu dialektické behaviorální terapie se zaměstnanci stacionáře věnují také potenciálním pacientům, kteří docházejí na pracoviště za účelem vstupního pohovoru. Tímto způsobem se zajišťuje pečlivý výběr pacientů a příprava na jejich účast v programu. Po ukončení hlavního terapeutického programu je pacientům poskytována podpůrná péče formou tzv. „Absolventských skupin“, které pomáhají udržovat získané dovednosti a podporovat dlouhodobou stabilitu jejich duševního zdraví.

Pro zajištění vysoké kvality péče je důležité průběžné vzdělávání pracovníků a pravidelné porady zaměřené na řešení specifických jednotlivých případů a sdílení zkušeností v týmu. Podrobnější definice těchto aktivit a jejich význam bude rozpracován v kapitole zaměřené na aktivity stacionáře.

V referenčním období od 1. 10. 2023 do 30. 9. 2024 byla péče poskytnuta celkem 76 pacientům. Podrobné rozdělení je následující:

- 27 pacientů absolvovalo plný terapeutický program.
- 4 pacienti byli ve fázi přípravy na terapii (Pretreatment).
- 3 pacienti ukončovali léčebný program (Follow up).
- 15 pacientů se zúčastnilo absolventské skupiny.
- 27 pacientů absolvovalo vstupní pohovor.

Strukturu pacientů je možno vidět také v grafické podobě na obrázku 4.



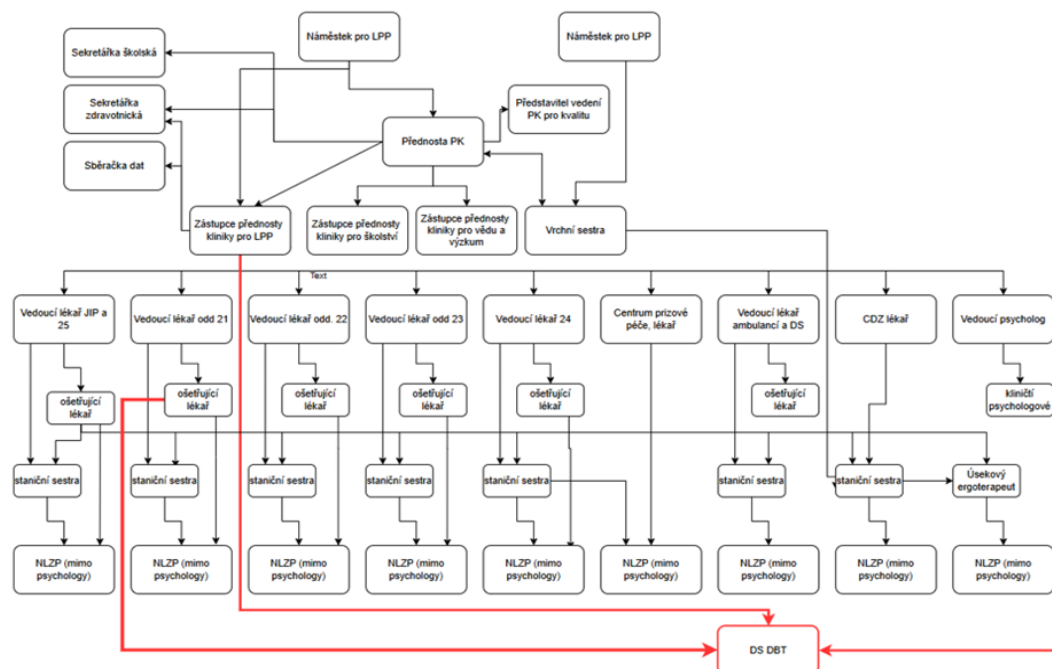
Obrázek 4 Struktura pacientů stacionáře DBT v referenčním období

(zdroj: vlastní)

8.7 Organizační struktura stacionáře DBT

V případě DBT stacionáře je uplatňována maticová organizační struktura. Lékaři, psychologové a psychiatrická sestra jsou primárně evidováni k jednomu oddělení v rámci PK, a na denním stacionáři pracují pouze v určitém vymezeném čase. Výhodou je efektivní využití jejich odborných znalostí a kapacit, ale zároveň toto uspořádání vyžaduje dobré plánování a koordinaci, aby nedocházelo ke konfliktním situacím mezi jednotlivými odděleními. Problematické je v tomto případě také vyčíslení osobních nákladů, což bylo jedním z důvodů vedoucích k rozhodnutí použít kalkulaci metodou ABC. Tato kalkulace umožňuje přesněji vyčíslit náklady spojené s jednotlivými činnostmi a alokovat zdroje takovým způsobem, aby byla zajištěna jejich maximální efektivita, což může přispět ke zvýšení kvality poskytované péče a zajištění optimálního využití dostupných zdrojů.

Následující obrázek znázorňuje propojení pracovníků se stacionářem DBT.



Obrázek 5 Organizační struktura stacionář DBT

(zdroj: vlastní)

Zdravotnickí pracovníci, kteří se podílejí na činnosti stacionáře DBT:

- Lékař 2x
- Psycholog 8x
- Psychiatrická sestra 1x

9 IDENTIFIKACE NÁKLADŮ VSTUPJÍCÍCH DO KALKULACE

Dříve než se přistoupí k samotné ABC kalkulaci, je nutné provést klasifikaci nákladů stacionáře DBT.

Informace byly čerpány z ekonomického informačního systému, data poskytl ekonomické oddělení FN Brno. Účetní interní výkazy obsahovaly údaje za celou Psychiatrickou kliniku. Pro jejich další zpracování bylo nezbytné provést rozčlenění nákladů tak, aby odpovídaly konkrétnímu nákladovému středisku, tj. dennímu stacionáři. To bylo možno provést pomocí číselné identifikace nákladového střediska. Vzhledem k tomu, že se jednalo o standardní výkazy finančního účetnictví, bylo nutné provést pro lepší orientaci a potřeby ABC kalkulace následující kroky:

1. Analýza struktury účtové třídy 5.
2. Úprava účetních dat pro potřeby kalkulace.
3. Přesné rozdělení nákladů na přímé a nepřímé.

9.1 Analýza struktury účtové třídy 5 na Psychiatrické klinice FN Brno

Účelem této analýzy je zmapovat strukturu nákladů v účtové třídě 5 na Psychiatrické klinice. Analýza slouží k identifikaci hlavních oblastí spotřeby, a k pochopení rozložení nákladů mezi jednotlivé kategorie. Díky této analýze je možné vyhodnotit efektivitu vynaložených prostředků a udělat si představu o hospodaření kliniky.

9.1.1 501 Spotřeba materiálu

1. Spotřeba léčivých přípravků:
 - Léky-režie (jedná se převážně o psychofarmaka, v menší míře analgetika, antibiotika).
 - Medicínské plyny (kyslík).
2. SZM (Speciální zdravotnický materiál):
 - Laboratorní materiál (např.: odběrové soupravy – jehly, stříkačky...).
 - Obvazový materiál (např.: sterilní krytí, AB kompresy, Inadine, náplast, mastný tyl, obinadlo...).

- Ostatní materiál (např.: chladicí sáčky, testovací proužky pro Accu-Check, nemocniční obuv pro pacienty...).
3. Pohonné hmoty:
 - Přeprava pacientů.
 4. Potraviny:
 - Nutriční doplňky stravy.
 5. Všeobecný materiál včetně ND:
 - Kancelářský materiál (tiskopisy, barva na razítka, kancelářské spony, papíry...).
 - Obalový materiál (obal EURO, obálka...).
 - Čistící prostředky (houbičky na nádoby, čistící prostředky, osvěžovač vzduchu...).
 - Materiál pro údržbu (hmoždinky, lamino, podložka pod panty...).
 - ND (zdravotnická technika – baterie).

9.1.2 502 Spotřeba energie

1. Elektrická energie.
2. Voda a stočné.
3. Plyn.

9.1.3 511 Opravy a udržování

1. Opravy a údržba zdravotnické techniky.
2. Opravy a údržba malé zdravotnické techniky.
4. Stavební a ostatní údržba.

9.1.4 512 Cestovné a školení včetně zvyšování kvalifikace

9.1.5 518 Služby

1. Telefonní poplatky:
 - Telefonní poplatky – hovorné.

- Výkony spojů ostatní.
- 2. Poštovné:
 - Poštovné – USS (zahrnující přepravní služby, zdravotnický materiál).
- 3. Nájemné techniky SW:
 - Nájemní technika – ostatní SB.
 - Nájemní technika – ostatní EGO.
- 4. Ostatní služby:
 - Úklid dodavatelsky.
 - Likvidace odpadů.
 - Revize ostatních zdravotnických zařízení.
 - Stočné.

9.1.6 529 Osobní náklady

1. Mzdové náklady:
 - Mzdové náklady, mzdy a platba včetně odměn.
 - Náhrada mzdy v době PN.
2. Zákonné sociální pojištění:
 - Sociální pojištění placené organizací.
 - Zdravotní pojištění placené organizací.
3. Jiné sociální pojištění:
 - Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnance za škodu.
4. Zákonné sociální náklady:
 - Povinný příděl do FKSP.
 - Poplatky za výpis zdravotnické dokumentace.

9.1.7 551 Odpisy dlouhodobého majetku

1. Odpisy zdravotnické techniky.
2. Odpisy ostatní samostatných movitých věcí

- Lůžka.
- Skříně – kovové.

9.1.8 558 Náklady z drobného DM (dlouhodobý majetek)

1. DDHM zdravotnický do 40 000,- Kč.
2. DDHM ostatní do 40 000,- Kč.

Informace byly čerpány z interního účetního výkazu „Statistika zboží, Hospodářská bilance“.

9.2 Úprava účetních dat

Během přípravy dat pro metodu ABC kalkulace je důležité vybrat pouze relevantní nákladové položky, které odpovídají konkrétním aktivitám. Tabulky 1 a 2 „Syntetická evidence nákladů PK a stacionáře“ ukazují strukturu nákladů a poskytují stručný, ale ucelený přehled o hospodaření PK a stacionáře, a zároveň již zobrazují data, z nich některá budou vstupovat do kalkulace.

9.2.1 Syntetická evidence nákladů Psychiatrické kliniky

Tabulka 1 Syntetická evidence nákladů PK

Syntetická evidence nákladů Psychiatrická klinika			
Syntetický účet	Název účtu	Celkem	Podíl %
501	Spotřeba materiálu 501	7 549 034,69	4,21 %
502	Spotřeba energie 502	5 954 536,60	3,32 %
511	Opravy a udržování 511	182 035,09	0,10 %
512	Cestovné 512	168 678,00	0,09 %
518	Ostatní služby 518	5 136 309,88	2,86 %
529	Osobní náklady	159 488 683,00	88,91 %
551	Odpisy DHM	751 983,00	0,42 %
558	Náklady z drobného DM	149 204,00	0,08 %
	Náklady PK celkem	179 380 464,26	100,00 %

(zdroj: vlastní)

Z dat uvedených v tabulce 1 je zřejmé, že z celkových nákladů Psychiatrické kliniky, které činí 179380464,26 Kč jsou nejvýznamnější položkou osobní náklady, které činí 88,91 % z celkových nákladů PK.

V příloze III je pak k dispozici analytická evidence nákladů v účetnictví, která nabízí podrobný rozpis jednotlivých nákladových položek Psychiatrické kliniky.

V příloze IV a V je k dispozici analytická evidence dat pro stacionář, která posloužila jako podklad pro následující syntetické evidence nákladů stacionáře.

9.2.2 Syntetická evidence nákladů denního stacionáře

Tabulka 2 Syntetická evidence nákladů stacionáře

Syntetická evidence nákladů celý stacionář			
Syntetický účet	Název účtu	Celkové náklady	Podíl v % k nákladům PK
501	Spotřeba materiálu	2428,00	0,03 %
502	Spotřeba energie	208364,91	3,50 %
511	Opravy a udržování	0,00	0,00 %
512	Cest. a školení	7701,00	4,57 %
518	Ostatní služby	100166,66	1,95 %
529	Osobní náklady	390899,00	0,25 %
524	Odpisy dlouhodobého majetku	0,00	0,00 %
558	Náklady z drobného DM	0,00	0,00 %
	Náklady CELKEM	709533,76	0,40 %

(zdroj: vlastní)

Data uvedená v tabulce 2 odpovídají datům z interní účetní evidence. Tato data však musela být pro účely kalkulace upravena následným způsobem:

1. Nákladové středisko stacionáře je sdílené a vymezené prostory slouží dvěma odlišným službám: DBT stacionáři, který využívá prostory dva dny v týdnu, a stacionáři zaměřenému na psychosociální rehabilitaci, jenž využívá prostory tři dny v týdnu. Pro účely kalkulace nákladů souvisejících s DBT stacionářem byla data přizpůsobena na základě počtu dnů, po které jsou prostory využívány.
2. Jak již bylo uvedeno v kapitole „Organizační struktura“, pracovníci zapojení do provozu stacionáře DBT nejsou přímo evidováni pod tímto nákladovým střediskem. Z tohoto důvodu se jejich mzdové náklady v interní účetní evidenci stacionáře neodrážejí. Výpočet osobních nákladů (mzdové + sociální náklady) byl proto proveden na základě průměrné mzdy ve FN Brno pro příslušné profese pracující na stacionáři DBT, viz příloha VI. Osobní náklady na stacionář tedy byly vypočítány dle hodinové mzdy a odpracovaných hodin, konkrétních zaměstnanců. Přesné údaje o osobních nákladech není možné zveřejnit z důvodu

dodržování interní směrnice, která zakazuje zveřejňování mezd konkrétních zaměstnanců.

Změny po úpravě dat obou stacionářů je vidět v tabulce 3, kdy data z upravené syntetické evidence nákladů stacionáře DBT jsou data vstupujících do ABC kalkulace

Tabulka 3 Změny po úpravě dat

Syntetická evidence nákladů stacionář psychosociální rehabilitace		
Syntetický účet	Název účtu	Celkové náklady
501	Spotřeba materiálu	1 456,80
502	Spotřeba energie	125 018,95
511	Opravy a udržování	0,00
512	Cest. a školení	0,00
518	Ostatní služby	60 100,00
529	Osobní náklady	390 899,00
524	Odpisy dlouhodobého majetku	0,00
	Náklady CELKEM	577 474,75

Upravená syntetická evidence nákladů DBT stacionář		
Syntetický účet	Název účtu	Celkové náklady
501	Spotřeba materiálu	971,20
502	Spotřeba energie	83 345,96
511	Opravy a udržování	0,00
512	Cest. a školení	7 701,00
518	Ostatní služby	40 056,34
529	Osobní náklady	1 169 886,04
524	Odpisy dlouhodobého majetku	0,00
	Náklady CELKEM	1 301 960,54

(zdroj: vlastní)

Změny se týkají účtů:

- 501 Spotřeba materiálu, 502 Spotřeba energie, 518 Ostatní služby.

Celková částka na těchto účtech byla rozdělena poměrově na základě provozních dnů jednotlivých stacionářů. Stacionář zaměřený na psychosociální rehabilitaci využívá prostory tři dny v týdnu, zatímco stacionář DBT dva dny v týdnu. Na základě této skutečnosti byla celková částka rozdělena v poměru 3:2.

- 511 Opravy a udržování

Na tomto účtu nebyly evidované žádné náklady, důvodem může být skutečnost, že prostory Psychiatrické klinika prošly v nedávné době rekonstrukcí.

- 512 Cestovné a školení

Částka 7701,- Kč byla celá ponechána na účtu DBT stacionáře, kde pravidelně probíhají supervize. Stacionář poskytující služby v oblasti psychosociální rehabilitace tuto službu nevyužívá.

- 529 Osobní náklady

Osobní náklady na DBT stacionář byly vypočítány na základě dat dodaných z ekonomického odboru. Výpočet odpovídá průměrným osobním nákladům zaměstnanců Psychiatrické kliniky. Tyto data je možno nalézt v příloze č. VI. Více bude této problematice věnována pozornost v kapitole přiřazení osobních nákladů k aktivitám. Na účtu stacionáře psychosociální rehabilitace byla ponechána celá částka osobních nákladů, která přísluší psychologovi, který je na tomto stacionáři evidován.

- 524 Odpisy dlouhodobého majetku

Na tomto účtu nejsou evidované žádné položky. Důvodem může být, že provozování DBT stacionáře je nenáročné jak na prostor, tak materiální vybavení. Místnost je vybavena třemi stoly a patnácti židlemi. K administrativním činnostem je potřeba PC a tiskárna.

9.2.3 Náklady infrastruktury (vnitronáklady)

Do ABC kalkulace jsou zahrnuty také náklady podpůrných procesů, které vznikají v důsledku vnitropodnikových transakcí mezi jednotlivými útvary organizace. Podrobný přehled těchto nákladů, které se vztahují k Psychiatrické klinice, je uveden v příloze č. VII.

Tabulka 4 vnitronáklady celý stacionář a stacionář DBT

Vnitronáklady celý stacionář	
Vstupní a výstupní prohlídky	338,00
Zdravotní služby celkem	338,00
Vedení FN	1 591,66
Ekonomický odbor	3 319,73
Odbor org. práv. věcí a pers.	2 884,69
Centrum informatiky	10 887,15
Odbor krizového řízení	253,44
Areál pracoviště	608 063,97
Odbor hospo. technické správy	70 434,70
Ostatní režijní náklady	1 082,30
Odbor obchodu	1 287,99
Přeúčtování režijních nákladů	699 805,63
Stravování zaměst. -kalk.nákl.	3 564,40
Nezdravotní služby OHTS	3 564,40
Nezdravotní služby celkem	703 370,03
Vnitronemocniční náklady	703 708,03

Vnitronáklady stacionář DBT	
Vstupní a výstupní prohlídky	135,20
Zdravotní služby celkem	135,20
Vedení FN	636,66
Ekonomický odbor	1327,89
Odbor org. práv. věcí a pers.	1 153,88
Centrum informatiky	4 354,86
Odbor krizového řízení	101,38
Areál pracoviště	243 225,59
Odbor hospo. technické správy	28 173,88
Ostatní režijní náklady	432,92
Odbor obchodu	515,20
Přeúčtování režijních nákladů	278 594,36
Stravování zaměst. -kalk.nákl.	1 425,76
Nezdravotní služby OHTS	1 425,76
Nezdravotní služby celkem	281 348,01
Vnitronemocniční náklady	281 483,21

(zdroj: vlastní)

V tabulce 4 jsou znázorněny náklady podpurných procesů, přičemž částka je uvedena jak pro celý stacionář, tak detailně rozúčtovaná na DBT stacionář. Rozúčtování probíhá dle stejného klíče jako u syntetických účtů č. 501, 502 a 518, tj. jednotlivé částky nákladů

infrastruktury byly rozděleny poměrově na základě provozních dnů jednotlivých stacionářů, tedy v poměru 3:2, kdy na DBT stacionář připadají dva provozní dny.

Dále bylo nutné rozhodnout, které náklady infrastruktury do kalkulace budou zahrnuty, protože mají přímý vliv na provoz aktivit stacionáře a náklady, které je možno vyloučit, pro jejich minimální vliv na aktivity stacionáře DBT.

Na základě tohoto posouzení do kalkulace vstupují tyto nákladové položky:

Vedení FN Brno s náklady 636,66 Kč.

Náklady na vedení jsou do kalkulace zahrnuty celé. Vedení je nedílnou součástí provozu, tj. řídí, kontroluje a rozhoduje, což jsou činnosti, které ovlivňují provozní náklady, ale i efektivitu.

Ekonomický odbor s náklady 1138,19 Kč.

Náklady na tento odbor, nemohly být zahrnuty do kalkulace celé (1327,89 Kč). Kodérské oddělení, které pod tento odbor patří se nepodílí na aktivitách stacionáře, protože péče je zde vykazována formou výkonů, a ne prostřednictvím DRG. Tudíž budou náklady na tento provoz vyřazeny. Akceptovatelné budou náklady na: Oddělení zdravotních pojišťoven, Oddělení účtáren a informací, Oddělení operativní evidence, Oddělení vnitronemocničního účetnictví a financí, Oddělení Controllingu a Oddělení správy ekonomických informačních systémů.

Postup při výpočtu nákladů na Ekonomický odbor vstupujících do kalkulace:

Z účetních dat byly k dispozici pouze celkové náklady na celý odbor, který se skládá ze sedmi oddělení. Proto byly nejdříve vypočítány průměrné náklady na jedno oddělení a vynásobeny šesti, což odpovídá šesti provozům, jejichž náklady vstupují do kalkulace.

$$\text{Vzorec výpočtu: } \frac{1327,89}{7} * 6 = 1138,19 \text{ Kč (náklady vstupující do kalkulace).}$$

Oddělení právních věcí a personálních záležitostí vstupuje do kalkulace s náklady 1153,88 Kč.

Obě tyto oddělení se podílejí na podpoře personální agendy DBT stacionáře.

Oddělení informatiky vstupuje do kalkulace s náklady 4354,86 Kč.

Toto oddělení poskytuje technickou podporu v oblasti IT zaměstnancům a zajišťují bezpečnost dat, což má vliv na zajištění aktivit.

Areál nemocnice vstupuje do kalkulace s náklady 243225,59 Kč.

Náklady na areál nemocnice budou celé ponechány a vstoupí do kalkulace. Pacienti areál nemocnice využívají hojně během přestávek mezi aktivitami, během příchodu a odchodu. Částka je poměrně vysoká, dle informací z ekonomického odboru je alokačním klíčem plocha v m², kterou nákladové středisko využívá. Tento klíč určuje, jak velká část nákladů se na dané středisko naúčtuje. Propočet se provádí automaticky při měsíční závěrce.

Odbor hospodářsko-technické správy vstupuje do kalkulace s náklady 17608,68 Kč.

Náklady na tento odbor nejsou zahrnuty do kalkulace celé (28173,88 Kč). Některé provozy z tohoto odboru se nepodílejí na aktivitách stacionáře, a tudíž budou náklady na tyto provozy vyřazeny. Jedná se o tři z celkově osmi provozů. Vyřazeny budou náklady na provoz: Prádelna, Stravovací provoz a Doprava. Akceptovatelné budou náklady na: Centrální velín, Správu budov, Energetiku, Oddělení bezpečnostních a požárních techniků a Materiálně-technické zásobování. Důvodem vyřazení výše uvedených nákladů je, že v případě stacionáře se jedná o ambulantní službu, tudíž není využíváno služeb prádelny např. k praní ložního prádla, pacienti se na stacionáři nestravují, a ani nejsou odebírány vzorky biologického materiálu, který by bylo nutno odvézt prostřednictvím oddělení Dopravy na specializované pracoviště.

Postup při výpočtu nákladů na odbor hospodářsko-technické správy vstupujících do kalkulace:

Z účetních dat byly k dispozici pouze celkové náklady na celý odbor, který se skládá z osmi oddělení. Proto byly nejdříve vypočítány průměrné náklady na jedno oddělení a vynásobeny pěti, což odpovídá pěti provozům jejichž náklady mají vstoupit do kalkulace.

Vzorec výpočtu: $\frac{28173,88}{8} * 5 = 17\,608,68$ Kč (náklady vstupující do kalkulace).

Z nákladů infrastruktury do kalkulace nevstupují položky:**Vstupní a výstupní prohlídky 135,20 Kč.**

Jedná se o jednorázovou záležitost, která se nepodílí přímo na aktivitách.

Odbor krizového řízení 101,38 Kč.

Tento odbor zajišťuje bezpečnost, ochranu osob, majetku. Řeší krizové stavy, mimořádné události, odstraňování následku mimořádných událostí. Částka byla vyloučena z toho důvodů, že v referenčním období nebylo nutno mimořádné události řešit.

Ostatní režijní náklady 432,92 Kč.

Pro nemožnost identifikace těchto nákladů, byla tato položka vyloučena z kalkulace.

Odbor obchodu 515,20 Kč.

Tento odbor spadá pod Investiční odbor, který se na aktivitách stacionáře pravděpodobně nepodílí.

Náklady na stravování zaměstnanců 1425,76 Kč.

Tato položka byla vyřazena, protože stravování zaměstnance není vázané na konkrétní výkony nebo služby.

Na základě uvedené úpravy dat vstupují do ABC kalkulace náklady zobrazené v tabulce 5.

Tabulka 5 Vnitronáklady stacionář DBT

Vnitronáklady stacionář DBT	
Vedení FN	636,66
Ekonomický odbor	1 138,19
Odbor org. práv. věcí a pers.	1 153,88
Centrum informatiky	4 354,86
Areál pracoviště	243 225,59
Odbor hospo. technické správy	17 608,68
Vnitronemocniční náklady	268 117,86

(zdroj: vlastní)

9.3 Členění nákladů

Na základě analýzy účetních dat bylo provedeno členění nákladů na přímé a nepřímé, výsledné hodnoty je možno vidět v tabulce 6 a budou dále sloužit jako podklad pro další zpracování v rámci ABC kalkulace.

Tabulka 6 Přímé a nepřímé náklady

Přímé náklady	
Osobní náklady	687 551,04
Přímé náklady celkem	687 551,04
Nepřímé náklady	
Spotřeba materiálu	971,20
Spotřeba energie	83 345,96
Cest. a školení	7 701,00
Ostatní služby	40 056,34
Osobní náklady	482 335,00
Vnitronáklady (infrastruktura)	268 117,86
Nepřímé náklady celkem	882 527,36

(zdroj: vlastní)

Přímé náklady

Jako přímé náklady byly identifikovány osobní náklady, které lze přiřadit ke konkrétním pracovníkům, a jimi vykonaným výkonům. Jedná se o výkony:

- 35022 Cílené vyšetření psychiatrem
- 35520 Psychoterapie individuální systematická.
- 35816 Zhodnocení psychického stavu sestrou.

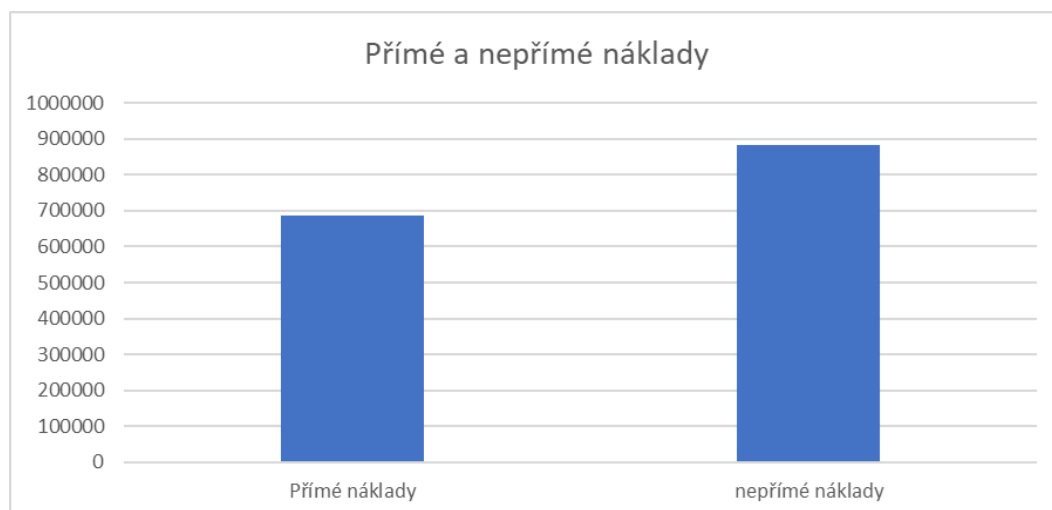
Nepřímé náklady

Jako nepřímé náklady byly identifikovány:

- Režijní náklady.
- Osobní náklady, které nelze přiřadit přímo k výkonům.
- Vnitropodnikové náklady související s podpůrnými procesy.

Nepřímé náklady je nutno alokovat pomocí alokačních klíčů, což bude provedeno v rámci projektové části v kapitole: „Přiřazení nákladů k aktivitám“.

Obrázek 6 znázorňuje poměr přímých a nepřímých nákladů vyjádřeny v Kč.



Obrázek 6 Poměr přímých a nepřímých nákladů na stacionáři DBT

(zdroj: vlastní)

10 DEFINICE STRUKTURY AKTIVIT

Aktivita v nemocničním zařízení definujeme jako souhrn úkonů, které zahrnují pestrou škálu různých činností prováděných v rámci dané aktivity

Na DBT stacionáři byly tyto aktivity identifikovány prostřednictvím analýzy pracoviště, založené na osobních praktických zkušenostech. Výsledkem této analýzy je struktura aktivit, která je k vidění v tabulce 7. Na obrázku 7 je možno vidět nejen strukturu aktivit, ale i podrobnou strukturu jednotlivých činností.

Tabulka 7 Struktura aktivit

Kód aktivity	Název aktivity
101	Nábor pacientů, příjem
110	Přípravná fáze
120 -12X	Pobyt na stacionáři
121	Skupinová terapie
122	Individuální terapie
123	Konzultační tým
124	Interní vzdělávání/supervize
290	Propuštění

(zdroj: vlastní)

Struktura aktivit stacionář DBT		
Kód Aktivity	Název aktivity	Popis aktivity: činnosti
101	Nábor pacientů, příjem na stacionář	Sestra: Administrativní činnost zahrnuje: Založení karty (elektronická i tištěná). Vyplnění záznamu o poskytování informací. Nábor pacientů. Objednávání pacientů. E - mailová konverzace s potenciálními pacienty. Ověřování pojištění. Lékař: vstupní pohovor
110	Pretreatment-přípravná fáze léčby	Individuální sezení, která obsahují následující činnosti: Diagnostika BPD screening+anamnéza. Zadání deníkové karty. Vyplnění individuálního plánu. Informace ohledně pomůcek, které jsou potřeba. Edukace - BPD, Biopsychosociální teorie. Doplnění individuálního plánu. Pohled na sebepoškozování v DBT + závazek k redukci. Edukace - principy DBT, průběh terapie, cíle. Závazky. Krizový plán. Edukace - řetězová analýza.
120-12X	Pobyt na stacionáři	Zahrnuje následující činnosti:
121	Skupinová terapie	Nácvik dovedností v oblasti: Mindfulness. Fungování mezilidských vztahů. Regulace emocí. Snášet nepříjemné emoce. Administrativní podpora (příprava materiálů).
122	Individuální terapie	Psychoterapie individuální systemická. Telefonický koučink. Edukace.
123	Konzultační tým	Konzultace případů. Řešení organizačních záležitostí.
124	Interní vzdělávání/supervize	Reflexe terapeutických postupů. Sdílení zkušeností a zpětná vazba od zkušenějších kolegů. Ověřování postupů při léčbě pacientů. Vzdělávání nových zaměstnanců v rámci DBT stacionáře. Adaptační proces.
290	Ukončovací fáze/propuštění	Individuální psychoterapie. Ukončení spisu. Evaluace.

Obrázek 7 Struktura aktivit a činností

(zdroj: vlastní)

Po analytické části práce, která poskytla přehled o prostředí organizace, struktuře nákladů a aktivit následuje projektová část, která bude vycházet ze získaných informací.

PROJEKTOVÁ ČÁST

Na základě zjištěných závěrů z analytické části, která se zaměřovala na analýzu prostředí organizace, strukturu nákladů a definici aktivit, se projektová část soustředí na praktickou aplikaci těchto získaných informací. Jejím hlavním cílem je vytvořit model kalkulace nákladů podle aktivit (ABC) na pacienta s hraniční poruchou osobnosti na stacionáři DBT. Projektová část tedy nejen využívá výsledky získané v rámci analytické části, ale dále je rozpracovává do konkrétní metodiky výpočtu nákladů a jejich interpretace.

Projektová část zahrnuje následující kroky:

1. Přiřazení nákladů aktivitám.
2. Přiřazení sekundárních a infrastrukturních nákladů.
3. Stanovení nákladů na jednotku aktivity.
4. Výpočet nákladů na pacienta.
5. Porovnání nákladů na pacienta s úhradou od pojišťovny.
6. Závěrečná zpětná analýza.

11 PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVITÁM

Tato fáze představuje jeden z nejdůležitějších kroků metody ABC, neboť umožňuje detailní sledování skutečných nákladů spojených s konkrétními aktivitami. V této etapě budou jednotlivé nákladové položky systematicky přiřazeny k předem definovaným aktivitám, což zajistí transparentnější a přesnější rozdělení nákladů.

11.1 Spotřeba materiálu

Tabulka 8 Spotřeba materiálu: přiřazení nákladů aktivitám v Kč

Náklady spotřeba materiálu	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Procenta	100,00	15,00	5,00	30,00	5,00	10,00	10,00	25,00
Náklady celkem v Kč	971,2	145,68	48,56	291,36	48,56	97,12	97,12	242,8

(zdroj: vlastní)

Alokační klíč:

1. kvalifikovaný odhad

Stacionář DBT spadá do oblasti ambulantní péče. Pacientům se zde nepodávají žádné léky, které by bylo možno zařadit do položky přímé náklady. Do této účetní položky zde řadíme zejména kancelářské potřeby, které jsou hlavně využívány při administrativních činnostech spojených s přípravou materiálů na skupinovou terapii, dále pak s příjmem a propuštěním pacienta, a méně pak často při dalších činnostech. Přesná evidence spotřeby kancelářských potřeb není, proto byl k alokaci nákladů na tuto aktivitu zvolen alokační klíč: Kvalifikovaný odhad na základě procentního odhadu spotřeby materiálu v rámci jednotlivých aktivit. Výsledky alokace jsou dostupné v tabulce 8.

11.2 Spotřeba energií

Do této položky zahrnujeme náklady na spotřebu:

- Elektrické energie
- Vodné a stočné
- Náklady na plyn

Eklektická energie

Tabulka 9 Spotřeba elektrické energie: přiřazení nákladů aktivitám v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Náklady celkem el. energie v Kč	30 997,51	4 595,59	4 595,59	4 302,68	4 302,68	4 302,68	4 302,68	4 595,59

(zdroj: vlastní)

V tabulce 9 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na spotřebu elektrické energie jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Alokační klíče:

1. Metry čtvereční připadající na jednotlivé prostory stacionáře.
2. Počet aktivit, které v těchto prostorách probíhají.

Postup alokace nákladů na elektrickou energii:

1. Z projektové dokumentace PK byla zjištěna následující data ohledně velikosti prostorů stacionáře:

- Místnost č. 1 (46,8 m²), kde probíhají 4 ze 7 aktivit.
- Místnost č. 2 (37,5 m²), kde probíhají 3 ze 7 aktivit.
- Chodba (176,3 m²), zde aktivity neprobíhají, ale pacienti i personál chodbu využívají při příchodu i odchodu z aktivit, proto i prostor chodby bude do kalkulace začleněn.
- Celková plocha prostorů činí: 260,6 m²

2. Dále byl vypočítán podíl jednotlivých prostorů na celkovou plochu stacionáře v %:

- Místnost č. 1:

$$\frac{46,8}{260,6} = 0,1796 * 100\% = 17,96\%$$

- Místnost č. 2:

$$\frac{37,5}{260,6} = 0,1439 * 100\% = 14,39\%$$

- Chodba:

$$\frac{176,3}{260,6} = 0,6765 * 100\% = 65,67\%$$

3. Rozdělení celkových nákladů na elektrickou energii. Celkové náklady na elektrickou energii ve výši 30997,51 Kč byly rozděleny mezi jednotlivé místnosti na základě dříve provedeného výpočtu procentuálního podílu celkové plochy a jednotlivých prostor:

- Místnost č. 1: 17,96 % z 30997,51 Kč činí 5567,79 Kč
- Místnost č. 2: 14,39 % z 30997,51 Kč činí 4461,69 Kč
- Chodba: 67,65 % z 30997,51 Kč činí 20968,03 Kč

4. Přerozdělení nákladů na elektrickou energii z chodby na jednotlivé místnosti. Jak již bylo dříve uvedeno, chodba slouží pouze jako spojovací článek mezi místnostmi, proto náklady, které na ni dle procentního výpočtu připadají, byly rozděleny na jednotlivé místnosti na základě následujícího výpočtu. Celková částka připadající na chodbu (20968,03 Kč) byla rozdělena mezi místnosti podle poměru jejich plochy, k čemuž dospějeme následovně:

- Výpočet celkové plochy skupinové místnosti a kanceláře.

$$46,8 + 37,5 = 84,3 \text{ m}^2$$

Podíl místnosti č. 1 k celkové ploše místností v %.

$$\frac{46,8}{84,3} = 0,5552 * 100\% = 55,52\%$$

Podíl místnosti č.2 k celkové ploše místností v %.

$$\frac{37,5}{84,3} = 0,4448 * 100\% = 44,48 \%$$

5. Přidání podílu nákladů na elektrickou energii z chodby (20968,03 Kč) k místnostem

1. Místnost č. 1: 55,52 % z 20968,03 Kč činí 11642,94 Kč

2. Náklady připadající na místnost č. 1: $(5567,79 + 11642,94) = 17210,73$ Kč.
3. Místnost č. 2: 44,48 % z 20968,03 Kč činí 9325,09 Kč.
4. Náklady připadající na místnost č. 2: $(4461,69 + 9325,09) = 13786,78$ Kč.
6. Rozdělení nákladů mezi aktivity proběhlo na základě přiřazení jednotlivých aktivit na jednotlivé místnosti. Z toho vyplývá, že 42,86 % aktivit (101, 110 a 290) probíhá v místnosti č. 2 a 57,14 % aktivit (121, 122, 123, 124) probíhá v místnosti č. 1. Aktivity nemají odlišnou spotřebu elektrické energie, není zapotřebí žádné přístroje, které by měly na spotřebu elektrické energie vliv, proto byly náklady rozděleny rovnoměrně mezi všechny aktivity připadající na konkrétní místnost na základě následujícího výpočtu:

1. Místnost č. 1:

$$\frac{17\,210,73}{4} = 4302,68 \text{ Kč}$$

2. Místnost č. 2:

$$\frac{13\,786,78}{3} = 4595,59 \text{ Kč}$$

Přehled alokace je dostupný v tabulce 9.

Vodné a stočné

Tabulka 10 Náklady na vodné a stočné v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Procenta	100,00			53,25	46,75			
Náklady celkem vodné a st. v Kč	109,50	0,00	0,00	58,31	51,19	0,00	0,00	0,00

(zdroj: vlastní)

V tabulce 10 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na spotřebu vodného a stočného jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. počet návštěv v hodinách.

Náklady na vodné a stočné jsou v poměru k celkovým nákladům nízké. Důvodem může být to, že pacienti se na stacionáři zdržují poměrně krátkou dobu. Voda je na stacionáři využívána pouze na toaletě. Pro alokaci nákladů na vodné a stočné byl použit alokační klíč: počet hodin návštěv jednotlivých aktivit během referenčního období. Nejvíce návštěv se uskutečnilo v rámci aktivit:

- Skupinová terapie: 813 hodin/rok.
- Individuální terapie: 713,7 hodin/rok.

Ostatních aktivit se zúčastnilo poměrově zanedbatelné množství lidí, proto vzhledem k výši nákladů na vodné a stočné 109,50 Kč byla částka rozdělena pouze mezi skupinovou terapii a individuální terapii na základě následujícího postupu:

1. Celková částka připadající na náklady na vodné a stočné (109,50 Kč) byla rozdělena dle poměru počtu hodin návštěv dané aktivity. Alokace proběhla následujícím způsobem:
 - Celkový počet osob na obě aktivity: $813 + 713,7 = 1526,70$.

Skupinová terapie – návštěvnost v %:

$$\frac{813}{1526,7} = 0,5325 * 100\% = 53,25\%$$

Individuální terapie – návštěvnost v %:

$$\frac{713,7}{1526,70} = 0,4675 * 100\% = 46,75\%$$

Z celkové částky 109,50 Kč na aktivitu skupinová terapie připadne 58,31 Kč a na aktivitu individuální terapie připadne 51,19 Kč. Přehled alokace nákladů na vodné a stočné je dostupný v tabulce 10.

Náklady na plyn

Tabulka 11 Náklady na plyn v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Náklady za plyn celkem v Kč	52238,95	7745,42	7745,42	7250,67	7250,67	7250,67	7250,67	7745,42

(zdroj: vlastní)

V tabulce 11 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na spotřebu plynu jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Alokační klíče:

1. Metry čtvereční připadající na jednotlivé prostory stacionáře.
2. Počet aktivit, které v těchto prostorách probíhají.

Postup alokace nákladů na plyn:

1. Výpočet celkové plochy stacionáře.
 - Místnost č. 1 (46, 8 m), kde probíhají 4 ze 7 aktivit
 - Místnost č. 2 (37,5m), kde probíhají 3 ze 7 aktivit
 - chodba (176, 3 m), kde aktivity neprobíhají, ale pacienti i personál chodbu využívají při příchodu i odchodu, proto i prostor chodby bude do kalkulace začleněn.
 - Celková plocha prostorů činí: 260,6 m
2. Podíl celkových prostorů na jednotlivé místnosti byl již vypočítán u nákladů na elektrickou energii, proto budou uvedena nyní jen data ploch v procentech.
 - Místnost č. 1: 17,96 %.
 - Místnost č. 2: 14,39 %.
 - Chodba: 67,65 %.
3. Rozdělení celkových nákladů na plyn ve výši 52238,95 Kč proběhlo na základě procentního podílu celkové plochy a jednotlivých prostor.
 - Místnost č. 1: 17,96 % z 52238,95 Kč činí 9382,12 Kč.
 - Místnost č. 2: 14,39 % z 52238,95 Kč činí 7517,19 Kč.
 - Chodba: 67,65 % z 52238,95 Kč činí 35339,65 Kč.
4. Přerozdělení nákladů na plyn z chodby na jednotlivé místnosti.
 - Celková částka připadající na chodbu (35339,65 Kč) byla rozdělena mezi místnosti podle poměru jejich plochy, přičemž výpočet je možno nalézt u

alokace nákladů na elektrickou energii. Zde již budou pouze uvedeny podíly v procentech.

- Podíl místnosti č. 1 k celkové ploše v % je 55,52 %.
- Podíl místnosti č. 2 k celkové ploše v % je 44,48 %.

5. Výpočet podílů nákladů na plyn z prostorů chodby (35339,65 Kč) k místnostem v Kč:

- Místnost č. 1: 55,52 % z 35339,65 Kč činí 19620,57 Kč

Náklady připadající na místnost č. 1: (9382,12 + 19620,57) = 29002,69 Kč

- Místnost č. 2: 44,48 % z 35339,65 Kč činí 15719,08 Kč

Náklady připadající na místnost č. 2: (7517,19 + 15719,08) 23236,26 Kč

6. Rozdělení nákladů mezi aktivity proběhlo na základě přiřazení jednotlivých aktivit na jednotlivé místnosti. 57,14 % aktivit (121, 122, 123, 124) probíhá v místnosti č. 1. a 42,86 % aktivit (101, 110 a 290) probíhá v místnosti č. 2.

- Místnost č. 1 – náklady na jednu aktivitu v Kč:

$$\frac{29\,002,69}{4} = 7250,67 \text{ Kč}$$

- Místnost č. 2 – na jednu aktivitu v Kč:

$$\frac{23\,236,26}{3} = 7745,42 \text{ Kč}$$

Přehled alokace nákladů na plyn je dostupný v tabulce 11.

11.3 Cestovné a školné

Tabulka 12 Náklady na cestovné a školné v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Cestovné a školné v Kč	7701,00						7701,00	

(zdroj: vlastní)

Tato částka byla přiřazena celé aktivitě interní vzdělávání/supervize, jak je možno vidět v tabulce 12.

11.4 Ostatní služby

Služby spojů

Tabulka 13 Náklady na služby spojů v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Náklady na služby spojů v Kč	10,32	10,32						

(zdroj: vlastní)

V tabulce 13 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na služby spojů jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. Kvalifikovaný odhad.

Náklady na služby spojů byly přiřazeny na základě kvalifikovaného odhadu pouze jedné aktivitě: „Nábor pacientů, příjem na stacionář“. Tato aktivita obnáší mimo jiné i telefonický kontakt s novými pacienty.

Nájemné technika a SW

Tabulka 14 Náklady na nájemné techniky a SW v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Procenta	100,00	25,00		50,00				25,00
Náklady nájemné a SW Kč	113,53	28,38		56,77				28,38

(zdroj: vlastní)

V tabulce 14 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na nájemné techniky a SW jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. kvalifikovaný odhad.

Náklady na nájemné techniky a SW byly přerozděleny mezi aktivity, k nimž je nutno využívat počítač a tiskárnu. Alokačním klíčem byl v tomto případě kvalifikovaný odhad, jak je k aktivitám tato technika využívána. Na aktivitu skupinová terapie (121) připadlo 50 % a po 25 % připadlo na aktivitu nábor a příjem pacientů na stacionář (101) a propuštění (290). 50% podíl na aktivity skupinová terapii je vysvětlen tím, že je nutno pravidelně připravovat edukační materiál pro pacienty.

Úklid dodavatelsky

Tabulka 15 Náklady na úklid dodavatelsky v Kč

Náklady	Aktivita						
	Celkem	101	110	121	122	123	124
Náklady úklid dodavatelsky v Kč	38346,92	5518,25	5518,25	5448,04	5448,04	5448,04	5448,04
							5518,25

(zdroj: vlastní)

V tabulce 15 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na úklid dodavatelsky jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Úklid je prováděn ve FN Brno externí firmou na základě smluvního vztahu. Je prováděn denně v celých prostorách stacionáře. Místnosti č. 1 a 2 jsou uklízeny 1x denně, chodba 2x denně.

Alokační klíče:

1. Plocha jednotlivých prostorů stacionáře v metrech čtverečních.
2. Frekvence úklidu v jednotlivých prostorách.
3. Intenzita aktivit na jednotlivé místnosti.

Postup alokace nákladů na úklid dodavatelsky:

1. Rozdělení nákladů na úklid, jejichž celková výše je 38346,92 Kč se na jednotlivé místnosti provádí dle procentuálního podílu jejich ploch na celkovou plochu.
 - Místnost č. 1: 17, 96 % z 38346,92 Kč činí 6886,55 Kč.
 - Místnost č. 2: 14,39 % z 38346,92 Kč činí 5518,07 Kč.
 - Chodba: 67,65 % z 38346,92 Kč činí 25942,29 Kč.
2. Úprava podle frekvence úklidu jednotlivých prostorů.

Chodba je uklížena 2x častěji než místnost č. 1 a 2, proto její podíl upravíme následujícím způsobem:

- Místnost č. 1: $46,8 \times 1 = 46,8 \text{ m}^2$.
- Místnost č. 2: $37,5 \times 1 = 37,5 \text{ m}^2$.
- Chodba: $176,3 \times 2 = 352,6 \text{ m}^2$.
- Celkem vážená plocha: $436,9 \text{ m}^2$.

3. Výpočet plochy jednotlivých místností po zohlednění frekvence úklidu v %.

Místnost č. 1:

$$\frac{46,8}{436,9} = 0,1071 * 100 = 10,71\%$$

Místnost č. 2:

$$\frac{37,5}{436,9} = 0,0858 * 100\% = 8,58\%$$

Chodba:

$$\frac{352,6}{436,9} = 0,8070 * 100\% = 80,70\%$$

Výpočet nákladů na jednotlivé prostory po zohlednění frekvence úklidu v Kč.

- Místnost č. 1: $10,71\% \times 38346,92 \text{ Kč} = 4107,66 \text{ Kč}$
- Místnost č. 2: $8,58\% \times 38346,92 \text{ Kč} = 3291,39 \text{ Kč}$
- Chodba: $80,70\% \times 38346,92 \text{ Kč} = 30947,87 \text{ Kč}$

Úprava dat dle frekvence aktivit v jednotlivých místnostech:

- Místnost č. 1: 4 aktivity ze 7 tj. $57,14\%$.
- Místnost č. 2: 3 aktivity ze 7 tj. $42,86\%$.
- Chodba: 30947,87 Kč bude v následujícím kroku rozdělena rovnoměrným dílem mezi všechny aktivity, protože je využívána všemi aktivitami rovným dílem.

- Chodba:

$$\frac{30947,87}{7} + 4421,12 = 5448,04 \text{ Kč}$$

na jednu aktivitu. Tato částka bude přidělena v následujícím kroku k nákladům na jednotlivé aktivity.

- Místnost č. 1:

$$\frac{4107,66}{4} + 4421,12 = 5448,04 \text{ Kč}$$

- Místnost č. 2:

$$\frac{3291,39}{3} + 4421,12 = 5518,25 \text{ Kč}$$

na jednu aktivitu.

Výsledky alokace nákladů na úklid dodavatelsky jsou dostupné v tabulce 15.

Náklady ostatní (likvidace odpadů)

Tabulka 16 Náklady ostatní služby

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Hodiny aktivit v %	100,00	1,92	4,66	52,30	23,61	10,92	4,37	2,23
Náklady ostatní služby v Kč	1585,56	30,42	73,95	829,18	374,31	173,07	69,23	35,40

(zdroj: vlastní)

V tabulce 16 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na ostatní náklady jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. hodiny aktivit strávené v daných prostorách za rok

Postup alokace nákladů:

Vznik odpadů se vztahuje primárně k prostorům, kde probíhají aktivity, tj. k místnosti č. 1 a místnosti č. 2. Proto byly vypočítány hodiny aktivit, které se v těchto prostorách odehrávají, a při nichž je možnost vzniku odpadu, který je nutno likvidovat. Postup je následující:

1. Součet hodin aktivit:

- Místnost č. 1 aktivity 121, 122, 123, 124 (počty hodin je možno nalézt v tabulce 16).
- Místnost č. 2 aktivity 101, 110, 290 (počty hodin je možno nalézt v tabulce 16).
- Celkem 3023,2 hodin.

2. Vypočet procentního podílu a rozdělení nákladů na jednotlivé aktivity viz. tabulka 16.

11.5 Osobní náklady

Nepřímé osobní náklady

Tabulka 17 Nepřímé osobní náklady

	Aktivity							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Nepřímé osobní náklady v Kč	482 335,00	16 188,20		220 144,00		176 290,20	65 012,80	4 699,80

(zdroj: vlastní)

V tabulce 17 je znázorněno přiřazení celkových nepřímých osobních nákladů jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT.

Nepřímé osobní náklady tvoří 41,23 % z celkových osobních nákladů.

Přímé osobní náklady

Tabulka 18 Přímé osobní náklady

	Aktivity							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Přímé osobní náklady v Kč	687 551,04	34 892,80	66 537,20		552 124,84			33 996,20

(zdroj: vlastní)

V tabulce 18 je znázorněno přiřazení celkových přímých osobních nákladů jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Přímé osobní náklady tvoří 58,77 % z celkových osobních nákladů.

Alokační klíče:

1. Počet odpracovaných hodin: měří časovou náročnost aktivit.
2. Frekvence výkonů: rozdělení dle četnosti provádění určité činnosti.
3. Kvalifikovaný odhad.

Postup alokace osobních nákladů na přímé a nepřímé a přiřazení k aktivitám:

1. Výpočet osobních nákladů a přiřazení k aktivitám.

Celkové osobní náklady nebylo možné přesně získat z účetních dat FN Brno, protože zaměstnanci jsou evidováni pod jinými nákladovými středisky. Na stacionář pouze docházejí vykonávat činnosti uvedené v kapitole: „Definice struktury aktivit“.

Z tohoto důvodu bylo nutné provést podrobnou časovou analýzu jednotlivých aktivit a přiřadit k nim konkrétní zaměstnance (viz tabulka 19).

Informace byly čerpány ze zápisů z porad („konzult“), nemocničního informačního systému (pojišťovny). Časová dotace některých aktivit (101, 121 a 290) byla stanovena na základě kvalifikovaného odhadu, jednalo se zejména o administrativní činnosti.

Tabulka 19 Profese, náklady v Kč, počet hodin na aktivity

Profese	Osobní náklady na zaměstnance v Kč	Aktivity – počet v hodinách na jednotlivé zaměstnance						
		101	110	121	122	123	124	290
lékař 1	189 174,40	6,5	5	69	112,5	45	4	6
Lékař 2	55 684,40	20,5	0	0	22	27	0	3,5
Psycholog 1	82 093,60	0	12	29	84	45	4	4
Psycholog 2	246 280,80	0	50	99	308	33	8	36
Psycholog 3	199 561,24	14	64	97	192,7	39	8	18
Psycholog 4	24 904,80	0	0	24	0	30	0	0
Psycholog 5	40 816,20	9	10	25	16,5	24	4	0
Psycholog 6	17 525,60	8	0	3	0	27	0	0
Psycholog 7	10 146,40	0	0	0	0	6	16	0
Psycholog 8	25 366,00	0	0	0	0	15	40	0
Sestra	278 332,60	31	0	44	362	39	48	9
Osobní náklady celkem v Kč	1 169 886,04							

(zdroj: vlastní)

Na základě časové analýzy byl vypočítán čas (v hodinách), který jednotliví zaměstnanci strávili na jednotlivých aktivitách. Tento čas byl následně vynásoben průměrnou hodinovou mzdou jednotlivých profesí viz. tabulka 20. Tabulku s průměrnou hodinovou mzdou lze nalézt v příloze č. VI nazvanou: Osobní náklady Psychiatrická klinika.

Tabulka 20 Osobní náklady na aktivity stacionáře (přímé náklady, nepřímé náklady)

Profese	Osobní náklady/za měšťanec	Osobní náklady dle počtu odpracovaných hodin						
		101	110	121	122	123	124	290
lékař 1	189174,4	4 958,20	3 814,00	52 633,20	85 815,00	34 326,00	3 051,20	4 576,80
Lékař 2	55684,4	15 637,40	0,00	16 781,60	0,00	20 595,60	0,00	2 669,80
Psycholog 1	82093,6	0,00	5 534,40	13 374,80	38 740,80	20 754,00	1 844,80	1 844,80
Psycholog 2	246280,8	0,00	23 060,00	45 658,80	142 049,60	15 219,60	3 689,60	16 603,20
Psycholog 3	199561,24	6 456,80	29 516,80	44 736,40	88 873,24	17 986,80	3 689,60	8 301,60
Psycholog 4	24904,8	0,00	0,00	11 068,80	0,00	13 836,00	0,00	0,00
Psycholog 5	40816,2	4 150,80	4 612,00	11 530,00	7 609,80	11 068,80	1 844,80	0,00
Psycholog 6	17525,6	3 689,60	0,00	1 383,60	0,00	12 452,40	0,00	0,00
Psycholog 7	10146,4	0,00	0,00	0,00	0,00	2 767,20	7 379,20	0,00
Psycholog 8	25366	0,00	0,00	0,00	0,00	6 918,00	18 448,00	0,00
Sestra	278332,6	16 188,20	0,00	22 976,80	189 036,40	20 365,80	25 065,60	4 699,80
Osobní náklady celkem v Kč	1169886,04	51 081,00	66 537,20	220 144,00	552 124,84	176 290,20	65 012,80	38 696,00

(zdroj: vlastní)

Některé osobní náklady bylo možno přímo přiřadit konkrétním výkonům na konkrétního pacienta. Náklady na tyto aktivity proto považujeme za přímé náklady, a dále s nimi bude podrobněji pracováno v kroku nazvaném „Kalkulace nákladů na jednotlivé pacienty“.

Jednalo se konkrétně o aktivity:

- 101 (zde se jedná o výkon 35022 Cílené vyšetření psychiatrem a 35520 Psychoterapie individuální systematická).
- 110 (výkon 35520 Psychoterapie individuální systematická)
- 122 (výkon 35520 Psychoterapie individuální, 35816 Zhodnocení psychického stavu sestrou pro péči v psychiatrii)
- 124 (výkon 35520 Psychoterapie individuální systematická)

Ostatní aktivity, které jsou přiřaditelné dle alokačního klíče, spadají do režie, a proto k nim přistupujeme jako k nepřímým nákladům.

Pro lepší orientaci jsou přímé osobní náklady označeny žlutou barvou a nepřímé náklady jsou vyznačeny modrou barvou.

12 PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ SEKUNDÁRNÍCH AKTIVIT A INFRASTRUKTURY

12.1 Přiřazení nákladů sekundárních aktivit

Vzhledem k tomu, že se jedná o ambulantní formu léčby, neprobíhají u pacientů v rámci oddělení žádná komplementární vyšetření, proto v této oblasti nevznikají žádné náklady.

12.2 Přiřazení nákladů infrastruktury aktivitám

Tabulka 21 Syntetická evidence: „Vnitronáklady“ v Kč

Vnitronáklady stacionář DBT	
Vedení FN	636,66
Ekonomický odbor	1 138,19
Odbor org. práv. věcí a pers.	1 153,88
Centrum informatiky	4 354,86
Areál pracoviště	243 225,59
Odbor hospo. technické správy	17 608,68
Vnitronemocniční náklady v Kč	268 117,86

(zdroj: vlastní)

Tabulka 21 zobrazuje vnitronáklady vstupující do kalkulace. Podrobnější informace o „vnitronákladech“ je možno nalézt v analytické evidenci v příloze č. VII a v kapitole „Úprava účetních dat“. Nyní se přistoupí k samotné alokaci nákladů infrastruktury na aktivity.

12.2.1 Vedení nemocnice

Tabulka 22 Náklady na vedení nemocnice v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Hodiny aktivit v %	100,00	1,92	4,66	52,30	23,61	10,92	4,37	2,23
Náklady vedení nemocnice v Kč	636,66	12,21	29,69	332,95	150,30	69,50	27,80	14,21

(zdroj: vlastní)

V tabulce 22 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na vedení nemocnice jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. Počet hodin na aktivity za rok.

Postup alokace nákladů na vedení nemocnice:

1. Součet všech hodin připadajících na jednotlivé aktivity viz. tabulka 22.
2. Výpočet procentního podílu hodin každé aktivity na celkový počet hodin viz. tabulka 22.
3. Výpočet podílu nákladů na vedení nemocnice na jednotlivé aktivity.

12.2.2 Náklady Ekonomický odbor

Tabulka 23 Náklady na Ekonomický odbor

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Hodiny aktivit v %	100,00	1,92	4,66	52,30	23,61	10,92	4,37	2,23
Náklady Ekonomický odbor v Kč	1138,18	21,84	53,08	595,22	268,70	124,24	49,70	25,41

(zdroj: vlastní)

V tabulce 23 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na Ekonomický odbor jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. Počet hodin na aktivity za rok

Postup alokace nákladů na Ekonomický odbor:

1. Součet všech hodin připadajících na jednotlivé aktivity viz. tabulka 23.
2. Výpočet procentního podílu hodin každé aktivity na celkový počet hodin viz. tabulka 23.
3. Výpočet podílu aktivit na celkové náklady na Ekonomický odbor je dostupný v tabulce 23.

12.2.3 Oddělení právních věcí a Odbor personálních záležitostí

Tabulka 24 Náklady na oddělení právních věcí a oddělení personálních záležitostí v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Hodiny aktivit v %	100,00	1,92	4,66	52,30	23,61	10,92	4,37	2,23
Náklady Odbor pers., právní v Kč	1153,88	22,14	53,82	603,43	272,40	125,95	50,38	25,76

(zdroj: vlastní)

V tabulce 24 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na Oddělení právních věcí a Odbor personálních záležitostí jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. počet hodin na aktivity, postup je stejný jako u nákladů na Ekonomický odbor, proto již nebude opakován. Výsledek alokace je dostupný v tabulce 24.

12.2.4 Náklady na Centrum informatiky

Tabulka 25: náklady Centrum informatiky

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Vážené hodiny	4,05	0,75	0,2	1	1,5	0,2	0,1	0,3
Součet vážených hodin	2822,7	43,5	28,2	1581	1070,55	66	13,2	20,25
Hodiny aktivit v %	100,00	1,54	1,00	56,01	37,93	2,34	0,47	0,72
Náklady Centrum informatiky v Kč	4354,86	67,11	43,51	2439,17	1651,64	101,82	20,36	31,24

(zdroj: vlastní)

V tabulce 25 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na Centrum informatiky jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. vážené hodiny.
2. kvalifikovaný odhad.

Postup alokace nákladů Centra informatiky na aktivity:

1. Každé aktivitě je přiřazena váha, která odráží četnost využití Centra informatiky. Váha byla aktivitě přidána na základě kvalifikovaného odhadu.
2. Počet hodin věnovaný jednotlivým aktivitám se násobí jejich přiřazenou váhou.
3. Výsledné vážené hodiny se sečtou.
4. Na základě podílu jednotlivých aktivit se celkově rozpočítávají náklady.

Výpočty jsou k dispozici v tabulce 25.

12.2.5 Areál pracoviště

Tabulka 26 Náklady areál nemocnice v Kč

Náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Hodiny aktivit	3023,2	58	141	1581	713,7	330	132	67,5
Hodiny aktivit v %	100,00	1,92	4,66	52,30	23,61	10,92	4,37	2,23
Náklady areál nemocnice v Kč	243225,59	4666,28	11343,88	127196,24	57419,33	26549,50	10619,80	5430,58

(zdroj: vlastní)

V tabulce 26 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na areál nemocnice jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujícího alokačního klíče a níže popsaného postupu.

Alokační klíč:

1. Počet hodin aktivit za rok.

Areál nemocnice slouží zaměstnancům i pacientům, avšak jeho náklady nejsou přímo provázány s konkrétními aktivitami, protože plní širší funkce, například slouží jako přístupová cesta či prostor pro odpočinek. Vzhledem k tomu, že přesné vyčíslení využití není možné, a to z důvodu rozdílné časové náročnosti a počtu osob zapojených do jednotlivých aktivit, byl vybrán jako alokační klíč počet hodin, které jsou přiřazeny k jednotlivým aktivitám za referenční období. Výsledné hodnoty jsou dostupné v tabulce 26.

12.2.6 Odbor technické a hospodářské správy

Tabulka 27 Náklady Odbor technické a hospodářské správy

Náklady	Aktivita						
	Celkem	101	110	121	122	123	124
náklady Odbor tech. a hosp. sp. v Kč	17 608, 68	2610,82	2610,82	2444,05	2444,05	2444,05	2444,05

(zdroj: vlastní)

V tabulce 27 je znázorněno přiřazení celkových nákladů na Odbor technické a hospodářské správy jednotlivým aktivitám v rámci provozu stacionáře DBT. Alokace byla provedena na základě následujících alokačních klíčů a níže popsaného postupu.

Pod tento odbor spadá administrativa, údržba a správa budov. Jsou to činnosti, které se přímo nepodílejí na výkonu aktivit, ale zároveň jsou pro ně nezbytné. Vzhledem k tomu, že se činností týkají zejména budov, **alokační klíče** byly zvoleny:

- Metry čtvereční připadající na jednotlivé prostory stacionáře.
- Počty aktivit tyto náklady neovlivňují, nicméně jejich počet na místnosti bude použit jako druhý z alokačních klíčů.

Postup alokace nákladů na Odbor technické a hospodářské správy:

1. Výpočet celkové plochy stacionáře.
 - Místnost č. 1 (46, 8 m).
 - Místnost č. 2 (37,5m).
 - Chodba (176, 3 m)
 - Celková plocha činí: 260, 6 m
2. Podíl celkových prostorů na jednotlivé místnosti v %.
 - Místnost č. 1: 17,96 %.
 - Místnost č. 2: 14,39 %.
 - Chodba: 67,65 %.

Rozdělení celkových nákladů na Odbor hospodářské a technické správy ve výši 17 608, 68 Kč proběhl na základě procentuálního podílu celkové plochy a jednotlivých prostor.

- Místnost č. 1: 17,96 % ze 17608,68 Kč činí 3162,52 Kč

- Místnost č. 2: 14,39 % z 17608,68 Kč činí 2533,89 Kč
- Chodba: 67,65 % z 17608,68 Kč činí 11912,27 Kč

Přerozdělení nákladů na Odbor hospodářské a technické správy z chodby na jednotlivé místnosti.

Celková částka připadající na chodbu (11912,27 Kč) byla rozdělena mezi místnosti podle poměru jejich plochy, přičemž výpočet je možno nalézt u alokace nákladů na elektrickou energii a plyn. Zde již budou pouze uvedeny podíly v procentech.

- Podíl místnosti č. 1 k celkové ploše v % je 55,52 %.
- Podíl místnosti č. 2 k celkové ploše v % je 44,48 %.

Výpočet podílů nákladů na Odbor technické a hospodářské správy z prostorů chodby (11912,27 Kč) k místnostem:

- Místnost č. 1: 55,52 % z 11912,27,- Kč činí 6613,69 Kč.

Náklady připadající na místnost č. 1: $(3\,162,52 + 6\,613,69) = 9\,776,21$ Kč.

- Místnost č. 2: 44,48 % z 11\,912,27,- Kč činí 5298,58 Kč.

Náklady připadající na místnost č. 2: $(2\,533,89 + 5\,298,58) = 7\,832,47$ Kč.

Rozdělení nákladů mezi aktivity proběhlo na základě přiřazení jednotlivých aktivit na jednotlivé místnosti. 42,86 % aktivit (101, 110 a 290) probíhá v místnosti č. 2 a 57,14 % aktivit (121, 122, 123, 124) probíhá v místnosti č. 1.

- Místnost č. 1:

$$\frac{9\,776,21}{4} = 2\,444,05 \text{ Kč}$$

náklady na jednu aktivitu.

- Kancelář:

$$\frac{7\,832,47}{3} = 2\,610,82 \text{ Kč}$$

náklady na jednu aktivitu.

Přehled výsledků kalkulace jsou dostupné v tabulce 27.

13 MATICE NÁKLADŮ AKTIVIT

Tabulka 28 Matice nepřímých nákladů na aktivity DBT stacionáře

Matice nepřímé náklady	Aktivita							
	Celkem	101	110	121	122	123	124	290
Náklady spotřeba materiálu	971,20	145,68	48,56	291,36	48,56	97,12	97,12	242,80
Náklady celkem el. energie	30997,51	4595,59	4595,59	4302,68	4302,68	4302,68	4302,68	4595,59
Náklady celkem vodné a st.	109,50	0,00	0,00	58,31	51,19	0,00	0,00	0,00
Náklady za plyn celkem	52238,95	7745,42	7745,42	7250,67	7250,67	7250,67	7250,67	7745,42
Cestovné a školné	7701,00						7701,00	
Náklady na služby spojů	10,32	10,32						
Náklady nájemné a SW	113,53	28,38		56,77				28,38
Náklady úklid dodavatelsky	38346,92	5518,25	5518,25	5448,04	5448,04	5448,04	5448,04	5518,25
Náklady ostatní služby	1585,56	30,42	73,95	829,18	374,31	173,07	69,23	35,40
Náklady vedení nemocnice	636,66	12,21	29,69	332,95	150,30	69,50	27,80	14,21
Náklady Ekonomický odbor	1138,18	21,84	53,08	595,22	268,70	124,24	49,70	25,41
Náklady Odbor person., právní	1153,88	22,14	53,82	603,43	272,40	125,95	50,38	25,76
Náklady Centrum informatiky	4354,86	67,11	43,51	2439,17	1651,64	101,82	20,36	31,24
Náklady areál nemocnice	243225,59	4666,28	11343,88	127196,24	57419,33	26549,50	10619,80	5430,58
náklady Odbor tech. A hosp. sp.	17608,68	2610,82	2610,82	2444,05	2444,05	2444,05	2444,05	2610,82
Nepřímé osobní náklady	482335,00	16188,20		220144,00		176290,20	65012,80	4699,80
Nepřímé osobní náklady celkem	882527,34	41662,67	32116,58	371992,05	79681,87	222976,85	103093,64	31003,69

(zdroj: vlastní)

Matice nákladů uvedená v tabulce 28 je výsledkem alokace nepřímých nákladů a nákladů infrastruktury na aktivity. S tímto rozřazením nepřímých nákladů a přímými osobními náklady se bude dále pracovat v kroku: „Přiřazení nákladů na pacienta.“

14 VYČÍSLENÍ NÁKLADŮ NA JEDNOTKU AKTIVITY

Tabulka 29 Vyčíslení nákladů na jednotku aktivity v Kč

Číslo aktivity	Název aktivity	Celkové náklady aktivity	Vztahová veličina	Míra výkonu aktivity	Náklady na jednotku aktivity
101	Nábor/příjem na stacionář	41662,67	Počet 1/2 hodin na příjem/nábor	116	359,16
110	Přípravná fáze/prettreatment	32116,58	Počet hodin přípravná fáze	141	227,78
121	Skupinová terapie	371992,05	Počet návštěv skupinové terapie	813	457,55
122	Individuální terapie	79681,87	Počet 1/2 hodin individuální terapie psychoterapeuta	1427,5	55,82
123	Konzultační tým	222976,85	Počet jednotek výkonů provedených u pacienta	3846	57,98
124	Supervize/interní vzdělávání	103093,64	Počet pacientů	76	1356,50
290	Propuštění/follow up	31003,69	Počet 1/2 hodin na aktivitu ukončení terapie	135	229,66

(zdroj: vlastní)

Tabulka 29 zobrazuje vyčíslení nákladů na jednotku aktivity v Kč, které proběhlo v následujících krocích.

1. Definice vztahové veličiny („cost driver“).
2. Stanovení míry výkonu aktivity.
3. Vyčíslení nákladů na jednotku aktivity.

14.1 Definice vztahové veličiny a stanovení míry výkonu

Vztahová veličina na jednotku aktivity 101

½ hodiny na příjem/nábor.

Vzhledem k tomu, že délka vyšetření se může značně lišit, tato vztahová veličina byla zvolena jako nejvhodnější a nejlépe odpovídající pro daný účel.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 110

Počet hodin přípravné fáze.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 121

Počet návštěv skupinové terapie.

Skupinová terapie trvá dvě hodiny. Pacienti se zavazují na začátku terapie, že budou dodržovat stanovený čas, tj. budou přicházet včas, a setrvávají až do konce. Proto není nutné zvolit jiný „cost driver“ v podobě např. jednotky času, kterou je možno dále dělit.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 122

½ hodiny individuální terapie.

Terapie mohou trvat od půl hodiny do dvou hodin, proto stanovení „cost driveru“ v této podobě může vést k přesnějšímu přiřazení nákladů.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 123

Počet jednotek výkonů

Každý výkon má stanovený časový limit a frekvenci možného vykazování at' už denně, týdně, či jinak. Tyto jednotky výkonu nám ukazují, jak často může pacient čerpat danou službu. Aktivitu „Konzultační tým“ nelze přímo přiřadit k pacientovi, protože se jedná o poradu zapojených pracovníků. Ti diskutují nejen nad provozními záležitostmi, ale hlavně řeší jednotlivé případy pacientů. Z tohoto důvodu byl „cost driver“ stanoven na základě frekvence poskytované péče.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 124

Počet pacientů.

Vzhledem k povaze aktivity vzdělávání a supervize bylo velmi obtížné nalézt vhodnou vztahovou veličinu. Nakonec byl „cost driver“ stanoven na základě počtu pacientů, kteří navštívili stacionář během referenčního období. Vzdělávání je nedílnou součástí DBT terapie, a právě díky němu může být zajištěna kvalita péče poskytované všem pacientům.

Vztahová veličina na jednotku aktivity 290

½ hodiny na ukončení.

Vzhledem k tomu, že se délka ukončovací fáze může značně lišit, tato vztahová veličina byla zvolena jako nejvhodnější a nejlépe odpovídající pro daný účel.

15 PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÉ PACIENTY

V referenčním období navštívilo stacionář celkem 76 pacientů. Tyto pacienty je možno rozřadit do dvou hlavních skupin:

1. Zařazení v programu.

Jedná se o pacienty, kteří pravidelně na stacionář docházejí a účastní se skupinové a individuální terapie. Programu se zúčastnilo celkem 27 pacientů, což činí 35, 53 % z celkového počtu.

2. Ambulantní forma.

Jedná se o pacienty, kteří přicházejí na vstupní pohovor či ukončují terapii – většinou se jedná o jednorázové návštěvy. Ambulantně navštívilo stacionář 49 pacientů což činí 64, 47 % z celkového počtu.

Toto členění je důležité pro pochopení toho, proč se ne každý pacient účastnil v referenčním období všech aktivit, jak bude možno vidět na obrázku 9 a 10, kde budou demonstrovány příklady pacientů z každé skupiny. Na obrázku 8 je ukázka vzorové tabulky do níž se dosazovaly počty jednotek aktivit, jichž se pacienti zúčastnili, a také zde došlo k přiřazení přímých osobních nákladů, které se vázaly ke konkrétním výkonům. Přiřazení nákladů na pacienta tímto způsobem bylo provedeno u všech 76 pacientů.

		Výkon	Počet	Náklady na	Přímé		
		35520	0	461,20	0,00		
		35520	0	762,20	0,00		
		35816	0	522,20	0,00		
Aktivita	Název aktivity	Vztahová veličina	Počet	Náklady na	Režijní	Úhrada	Úhrada
101	Nábor/příjem na stacionář	Počet 1/2 hodin na příjem/nábor	0	359,16	0,00		
110	Přípravná fáze/pretreatment	Počet hodin přípravná fáze	0	227,78	0,00		
121	Skupinová terapie	Počet návštěv skupinové terapie	0	457,55	0,00		
122	Individuální terapie	Počet 1/2 hodin individuální terapie psychoterapeuta	0	55,82	0,00		
123	Konzultační tým	Počet jednotek výkonů provedených u pacienta	0	57,98	0,00		
124	Supervize/interní vzdělávání	Počet pacientů	0	1 356,50	0,00		
290	Propuštění/follow up	Počet 1/2 hodin na aktivitu ukončení terapie	0	229,66	0,00		
				Pacient X	0,00		0,00

Obrázek 8 Přiřazení nákladů na pacienta: Vzorová tabulka

(zdroj: vlastní)

		Výkon	Počet jednotek	Náklady na jednotku aktivity	Přímé náklady		
		35520	40	461,20	18 448,00		
		35520	0	762,20	0,00		
		35816	21	522,20	10 966,20		
Aktivita	Název aktivity	Vztahová veličina	Počet jednotek	Náklady na jednotku aktivity	Režijní náklady	Úhrada pojistovna	Úhrada nad rámec
101	Nábor/přijem na stacionář	Počet 1/2 hodin na příjem/nábor	0	359,16	0,00		
110	Přípravná fáze	Počet hodin přípravná fáze	8	227,78	1 822,22		
121	Skupinová terapie	Počet návštěv skupin	28	457,55	12 811,53		
122	Individuální terapie	Počet 1/2 hodinn individuální terapie	60	55,82	3 349,45		
123	Konzultační tým	Počet jednotek výkonů provedených u pacienta	180	57,98	10 435,73		
124	Supervize/intermí vzdělávání	Počet pacientů	1	1 356,50	1 356,50		
290	Propuštění	Počet 1/2 hodin na ukončení	4	229,66	918,63		
				Pacient 9	60 108,25	62 701,39	2 593,14

Obrázek 9 Pacient zařazený do programu

(zdroj: vlastní)

		Výkon	Počet jednotek	Náklady na jednotku aktivity	Přímé náklady		
		35520	0	461,20	0,00		
		35520	0	762,20	0,00		
		35816	0	522,20	0,00		
Aktivita	Název aktivity	Vztahová veličina	Počet jednotek	Náklady na jednotku aktivity	Režijní náklady	Úhrada pojistovna	Úhrada nad rámec
101	Nábor/přijem na stacionář	Počet 1/2 hodin na příjem/nábor	0	359,16	0,00		
110	Přípravná fáze	Počet hodin přípravná fáze	0	227,78	0,00		
121	Skupinová terapie	Počet návštěv skupin	1	457,55	457,55		
122	Individuální terapie	Počet 1/2 hodinn individuální terapie	0	55,82	0,00		
123	Konzultační tým	Počet jednotek výkonů provedených u pacienta	2	57,98	115,95		
124	Supervize/intermí vzdělávání	Počet pacientů	1	1 356,50	1 356,50		
290	Propuštění	Počet 1/2 hodin na ukončení	0	229,66	0,00		
				Pacient 38	1 930,00	873,98	-1 056,02

Obrázek 10 Pacient ambulantní

(zdroj: vlastní)

16 POROVNÁNÍ NÁKLADŮ S ÚHRADOU POJIŠŤOVNY

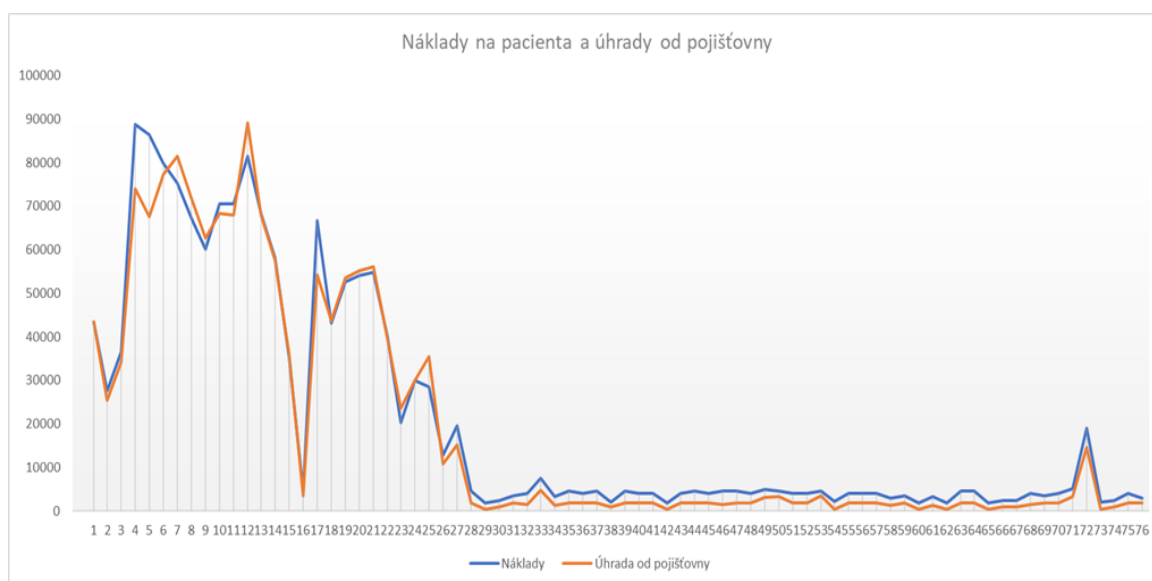
Pacient	Náklady	Úhrada od pojišťovny	Rozdíl
1	43205,19	43482,73	277,54
2	27578,00	25352,54	-2225,46
3	36590,28	34232,96	-2357,32
4	88788,51	73941,20	-14847,31
5	86335,61	67666,70	-18668,91
6	79737,58	77235,09	-2502,49
7	75312,12	81462,59	6150,47
8	67166,05	71808,76	4642,71
9	60108,25	62701,39	2593,14
10	70420,79	68379,59	-2041,20
11	70576,59	67877,63	-2698,96
12	81479,09	89126,38	7647,29
13	68238,16	67911,45	-326,71
14	58169,68	57476,20	-693,48
15	35178,77	35977,36	798,59
16	4576,21	3495,92	-1080,29
17	66586,37	54338,95	-12247,42
18	43149,55	43694,17	544,62
19	52656,67	53560,72	904,05
20	54144,93	55163,98	1019,05
21	54875,02	56149,21	1274,19
22	40062,77	39426,11	-636,66
23	20295,37	23653,53	3358,16
24	30017,07	30030,38	13,31
25	28484,81	35353,47	6868,66
26	12855,71	10782,35	-2073,36
27	19605,55	15081,94	-4523,61
28	4549,44	1747,96	-2801,48
29	1872,03	436,99	-1435,04
30	2387,56	873,99	-1513,57
31	3418,62	1747,96	-1670,66
32	3947,44	1520,12	-2427,32
33	7575,29	4788,20	-2787,09
34	3299,71	1310,97	-1988,74
35	4549,44	1747,96	-2801,48
36	3947,44	1747,96	-2199,48
37	4549,44	1747,96	-2801,48
38	1930,00	873,99	-1056,02
39	4549,44	1747,96	-2801,48
40	3947,44	1747,96	-2199,48
41	3947,44	1747,96	-2199,48
42	1872,03	436,99	-1435,04
43	3947,44	1747,96	-2199,48
44	4549,44	1747,96	-2801,48
45	3947,44	1747,96	-2199,48
46	4549,44	1520,12	-3029,32
47	4549,44	1747,96	-2801,48
48	3947,44	1747,96	-2199,48
49	4965,21	3058,93	-1906,28
50	4576,21	3268,08	-1308,13
51	3947,44	1747,96	-2199,48
52	3947,44	1747,96	-2199,48
53	4576,21	3495,92	-1080,29
54	2154,73	436,99	-1717,74
55	3947,44	1747,96	-2199,48
56	4005,42	1836,96	-2168,46
57	3947,44	1747,96	-2199,48
58	2903,09	1310,97	-1592,12
59	3418,62	1747,96	-1670,66
60	1872,03	436,99	-1435,04
61	3299,71	1310,97	-1988,74
62	1872,03	436,99	-1435,04
63	4549,44	1747,96	-2801,48
64	4549,44	1747,96	-2801,48
65	1872,03	436,99	-1435,04
66	2387,56	873,99	-1513,57
67	2387,56	873,99	-1513,57
68	3947,44	1520,12	-2427,32
69	3418,62	1747,96	-1670,66
70	3947,44	1747,96	-2199,48
71	5042,10	3325,04	-1717,06
72	18937,66	14556,84	-4380,82
73	2004,23	436,99	-1567,24
74	2387,56	873,99	-1513,58
75	3947,44	1747,96	-2199,48
76	2966,35	1747,96	-1218,39
Celkem	1569806,10		
Nezařazeno	272,30		
Celkem	1570078,40	1437566,43	-132239,67

Obrázek 11 Výsledky kalkulace nákladů na jednotlivé pacienty a úhrady od pojišťovny

(zdroj: vlastní)

Vysvětlení k obrázku 11 na němž je znázorněno porovnání nákladů na jednotlivé pacienty s úhradou od pojišťoven. V položce „nezařazeno“ je zobrazena částka 272,30 Kč, která nebyla přiřazena k žádnému pacientovi. Tato částka přísluší k osobním přímým nákladům. Je to částka za 20 minut práce. Tato částka byla vyřazena z důvodů složitosti počítat jednotky na aktivitu v této míře.

Na základě výsledků z obrázku 11, kde došlo k porovnání nákladů na pacienta s úhradou od pojišťovny, je možno vidět, že náklady na provozování stacionáře jsou o 132239,67 Kč vyšší než úhrady na pacienta od pojišťovny. Na obrázku 12 je možno vidět tento rozdíl v grafickém znázornění.



Obrázek 12 Porovnání nákladů na pacienta s úhradou pojišťovny

(zdroj: vlastní)

Z dosažených výsledků lze vyvodit několik závěrů:

1. Úhrady od pojišťoven nepokrývají skutečné náklady na poskytovanou péči. Celková ztráta činí 132239,67 Kč. Což představuje celkem 8,42 % z celkových nákladů za referenční období od 1. 10. 2023 do 30. 9. 2024.
2. Výrazná nerovnováha nákladů a úhrad u některých pacientů. Většina pacientů je z ekonomického hlediska ztrátová, pouze 13 pacientů z celkových 76 vykazuje zisk. Tj. 17,11 % pacientů je ziskových a 82,89 % vykazuje ztrátu.
3. Většina pacientů má velmi nízké náklady, ale i úhrady od pojišťovny. Zde se jedná o pacienty, kteří nejsou účastníky programu. Jsou to pacienti, kteří navštívili

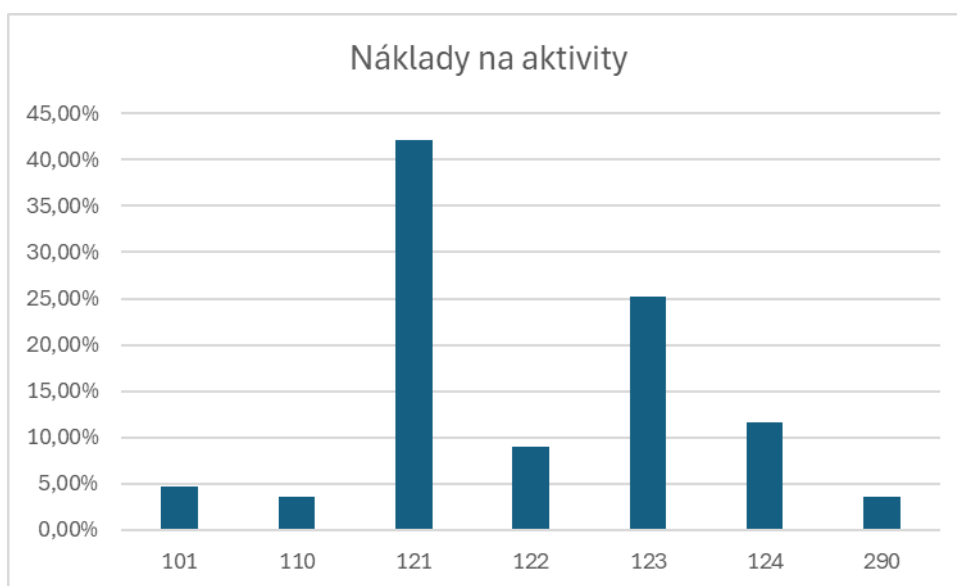
stacionář za účelem vstupního vyšetření nebo v rámci ukončovací fáze, a ani jeden z těchto pacientů se nezařazuje mezi pacienty, kteří vykazovali zisk.

4. U některých pacientů pravděpodobně nebyly proplaceny některé výkony.
5. Pojišťovna ve většině případů nehradí celkové náklady.

17 ZÁVĚREČNÁ ANALÝZA

Závěrečná analýza nákladů představuje shrnutí klíčových zjištění, která vyplynula z provedené kalkulace nákladů podle aktivit na pacienta s hraniční poruchou osobnosti zařazeného do programu DBT. Tato analýza se skládá z několika kroků:

17.1 Identifikace aktivity s nejvyššími náklady



Obrázek 13 Náklady na aktivity

(zdroj: vlastní)

Na obrázku 13 „Náklady na aktivity“, je vidět vynaložení nákladů na jednotlivé aktivity, vše je vyjádřeno v %.

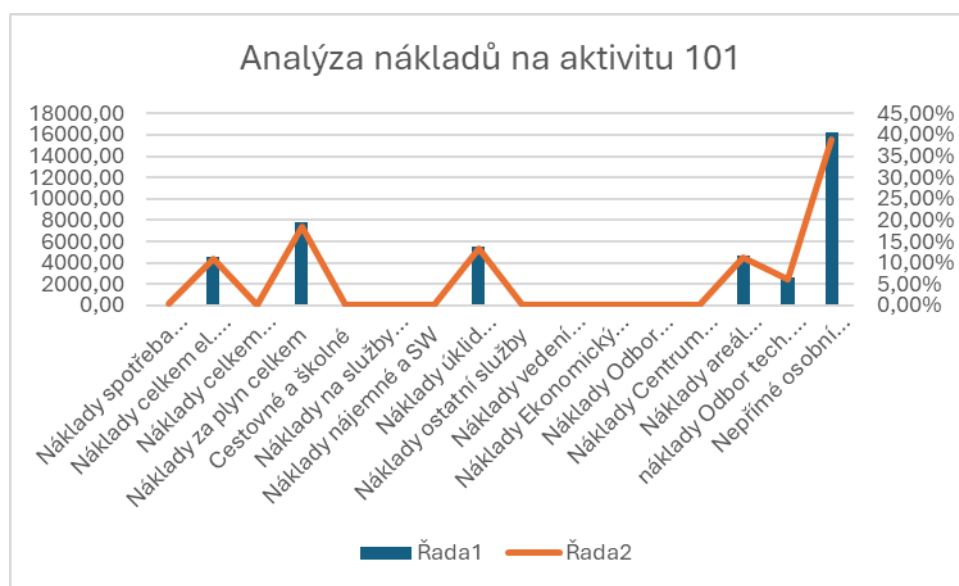
Náklady připadající na jednotlivé aktivity vyjádřeno v procentech:

- 101 Příjem/nábor, náklady na tuto aktivitu činí 4,72 % z celkových nákladů.
- 110 Přípravná fáze, náklady na tuto aktivitu činí 3,64 % z celkových nákladů.
- 121 Skupinová terapie, náklady na tuto aktivitu činí 42,15 % z celkových nákladů.
- 122 Individuální terapie, náklady na tuto aktivitu činí 9,03 % z celkových nákladů.
- 123 Konzultační tým, náklady na tuto aktivitu činí 25,27 % z celkových nákladů.
- 124 Interní vzdělávání, náklady na tuto aktivitu činí 11,67 % z celkových nákladů.
- 290 Ukončení, náklady na tuto aktivitu činí 5,51 % z celkových nákladů.

Největší podíl celkových nákladů je přiřazen na aktivitu 121. V další kapitole „Analýza nákladů na jednotlivé aktivity“ bude věnována pozornost jednotlivým aktivitám a jejich specifickým nákladům.

17.2 Závěrečná analýza nákladů na jednotlivé aktivity

Závěrečná analýza na aktivitu 101 Příjem/nábor



Obrázek 14 Analýza nákladů na aktivitu 101

(zdroj: vlastní)

Celkové náklady na aktivitu 101 činily 41 662,67 Kč. Největší podíl v rámci nákladové struktury, jak je možno vidět na obrázku 14 činí nepřímé osobní náklady, které představují 38,86 %, tj. 16 188,80 Kč z celkových nepřímých nákladů. To vypovídá o vysoké personální náročnosti této aktivity.

Významné položky dále tvoří:

- Náklady na plyn celkem 18,59 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Úklid dodavatelsky celkem 13,25 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Náklady na elektřinu celkem 11,03 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Areál nemocnice celkem 11,20 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

- Technicko-hospodářské zajištění celkem 6,27 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

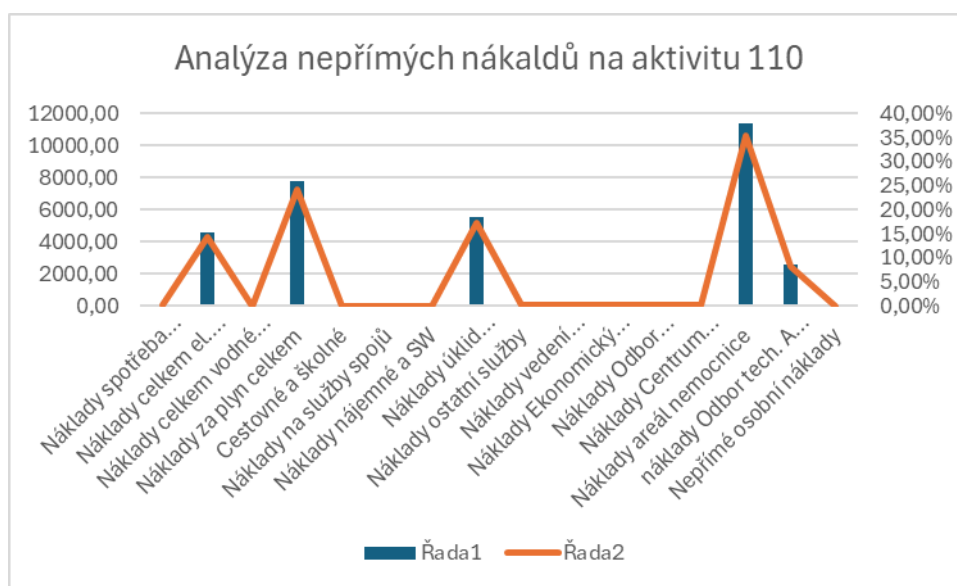
Naopak položky jako spotřeba materiálu, nájemné a SW, služby spojů či vedení nemocnice mají pouze malý význam v nákladové struktuře této aktivity.

Z hlediska struktury nákladů na aktivitu 101 je tedy zřejmé, že je tato aktivita provozně náročná zejména v oblasti nákladů na:

- Lidské zdroje (mzdy).
- Zajištění prostorů a provozu v oblasti energií, úklidu a technického zajištění.

Tento závěr je důležitý pro další optimalizaci nákladů se zaměřením na využití pracovníků, úspor energií a přenastavením úklidových služeb.

Závěrečná analýza na aktivitu 110 Přípravná fáze



Obrázek 15 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 110

(zdroj: vlastní)

Celkové nepřímé náklady na aktivitu 110 jsou 32 116, 58 Kč. Z pohledu nákladové struktury na obrázku 15 je patrné, že nejvýznamnější nákladovou položkou jsou náklady na areál nemocnice, které činí 11 343,88 Kč, což je 35,32 % z celkových nepřímých nákladů na aktivitu 110.

Významné položky dále tvoří:

- Náklady na plyn celkem 24,12 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

- Dodavatelské úklidové služby celkem 17,18 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Náklady na elektrickou energii celkem 14,31 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Odbor technickohospodářský celkem 8,13 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

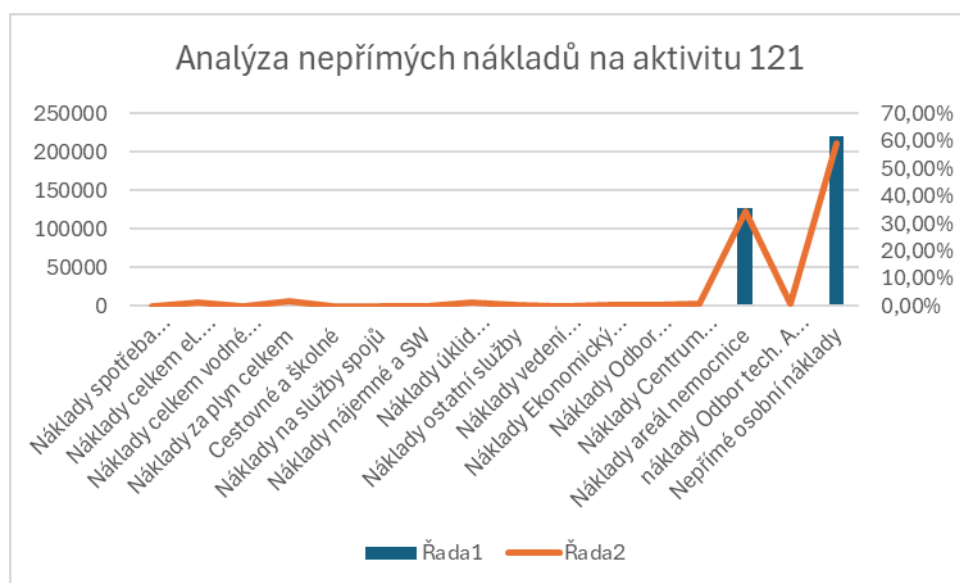
Ostatní položky například spotřeba materiálu, služby spojů, nájemné a SW, vedení nemocnice, právní a personální služby představují jednotlivě méně než 1 % z celkových nepřímých nákladů na aktivitu.

Kromě nepřímých nákladů na tuto aktivitu je nutné zahrnout náklady přímé, které jsou v rámci této aktivity zcela personálního charakteru. Zahrnují především čas pracovníků vykonávajících dané výkony, které jsou přímo přiřaditelné na pacienta. Přímé náklady na aktivitu 110 činí 66 537, 20 Kč což je 67,45 % z celkových nákladů na tuto aktivitu.

Z hlediska struktury nákladů na aktivitu 110 je tedy zřejmé, že je tato aktivita provozně náročná zejména v oblasti nákladů na:

- Lidské zdroje (mzdy).
- Zajištění prostorů a provozu v oblasti energií, úklidu a technického zajištění.

Závěrečná analýza na aktivitu 121 Skupinová terapie



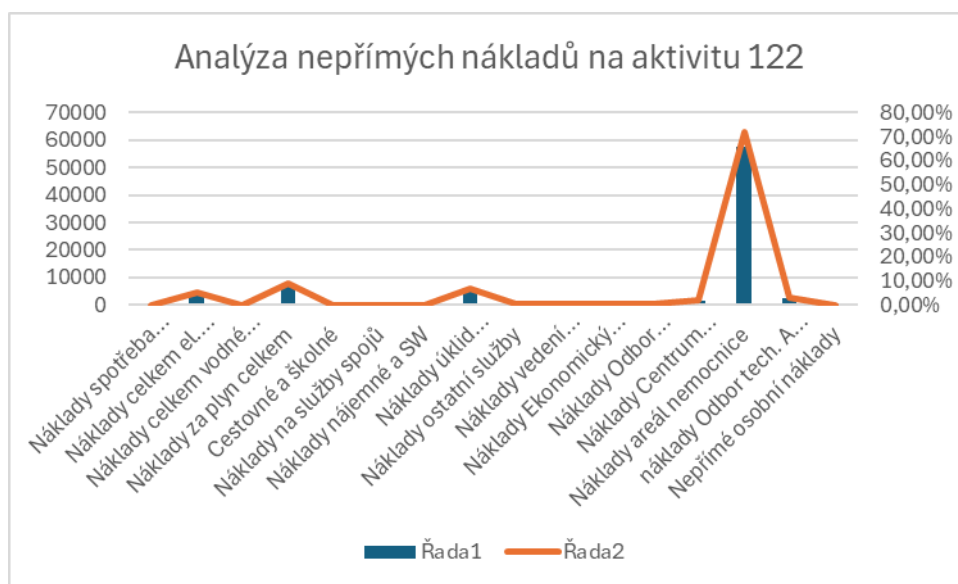
Obrázek 16 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 121

(zdroj: vlastní)

Obrázek 16 ukazuje, že dominantní nákladovou položkou na aktivitu 121 jsou nepřímé osobní náklady, které tvoří 59,18 % všech nepřímých nákladů na tuto aktivitu. Tyto náklady ukazují na vysoké zapojení pracovníků v rámci aktivity „Skupinová terapie“. Druhou nejvyšší nákladovou položku tvoří náklady na „Areál nemocnice“, které představují 34,19 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu. Ostatní provozní položky se na nákladech podílejí minimálně.

Výsledky ukazují, že optimalizace nákladů této aktivity by měla cílit na efektivní využití lidských zdrojů a areálu nemocnice.

Závěrečná analýza na aktivitu 122 Individuální terapie



Obrázek 17 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 122

(zdroj: vlastní)

Obrázek 17 zobrazuje závěrečnou analýzu nákladů na aktivitu 122, výsledky lze interpretovat následovně.

Celkové nepřímé náklady tvoří 12,63 % z celkových nákladů na aktivitu 122.

Největší část nepřímých nákladů tvoří náklady „Areál nemocnice“ celkem 57 419,39 Kč, což je 72,06 % z celkových nepřímých nákladů na aktivitu 122.

Významné položky dále tvoří:

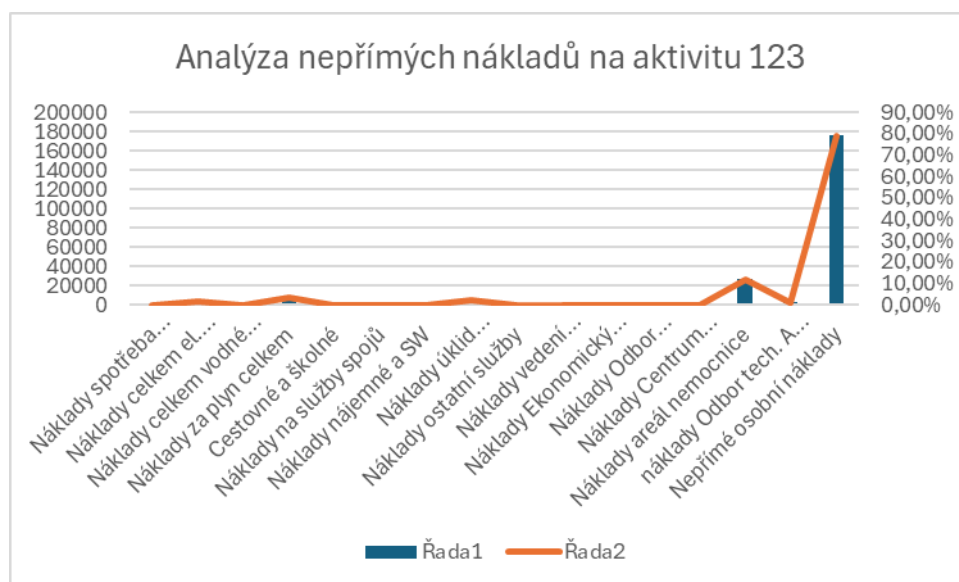
- Náklady na plyn celkem 9,10 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Úklidové služby celkem 6,84 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

- Elektrická energie celkem 5,40 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Technickohospodářské služby celkem 3,07 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

Nepřímé osobní náklady jsou na tuto aktivitu nulové. Všechny osobní náklady na tuto aktivitu spadají do přímých osobních nákladů, jejichž výše je 552124, 84 Kč což činí 87, 39 % z celkových nákladů na tuto aktivitu. Z toho vyplývá, že hlavním nákladovým faktorem této aktivity je práce personálu. Mezi nepřímými náklady pak převládá zatížení spojené s využíváním areálu nemocnice.

Optimalizace této aktivity by se proto měla zaměřit na efektivní využití lidských zdrojů a případné využití prostorové kapacity areálu nemocnice.

Závěrečná analýza na aktivitu 123 Konzultační tým



Obrázek 18 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 123

(zdroj: vlastní)

Celkové nepřímé náklady na aktivitu 123 činí 222 976, 85 Kč. Z analýzy nákladové struktury této aktivity, která je znázorněna na obrázku 18, vyplývá že je aktivity nákladově zatížená především v oblasti personální, a to v 79, 06 % z celkových nepřímých nákladů na aktivitu 123.

Významné nákladové položky dále tvoří:

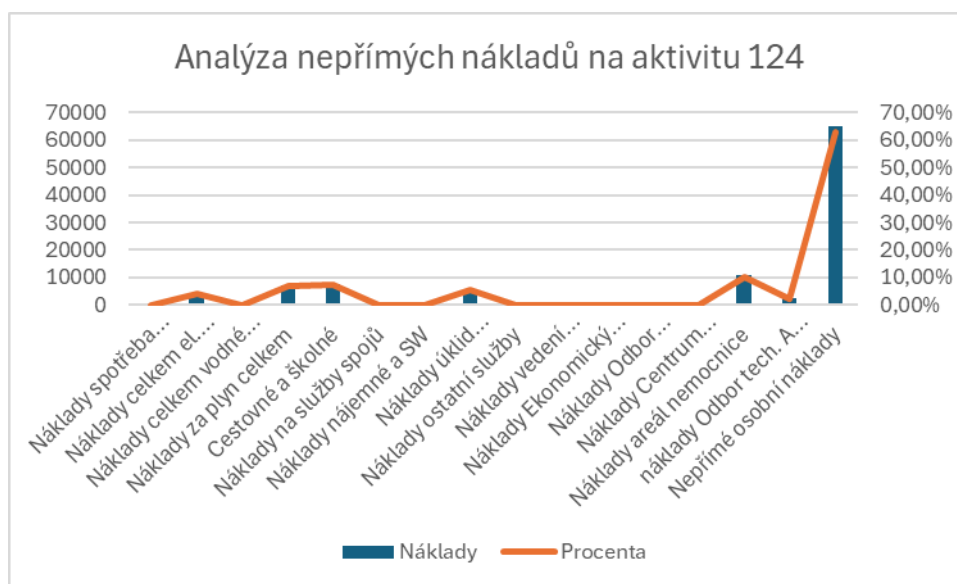
- Areál nemocnice celkem 11,91 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Plyn 3, 25 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

- Úklid dodavatelsky 2,44 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Elektrická energie 1,93 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

Ostatní náklady, mezi něž patří náklady na Odbor ekonomický a personálně právní, nájemné a SW, spotřební materiál dosahují necelé 1 %, čímž je jejich vliv na celkové náklady této aktivity zanedbatelný.

Optimalizace této aktivity by se proto měla zaměřit na efektivní využití lidských zdrojů.

Závěrečná analýza na aktivitu 124 Interní vzdělávání



Obrázek 19 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 124

(zdroj: vlastní)

Celkové nepřímé náklady na aktivitu 124 činí 103 093,63 Kč. Největší část nákladů tvoří nepřímé osobní náklady, a to konkrétně 63,06 % z celkových nepřímých nákladů na aktivitu 124.

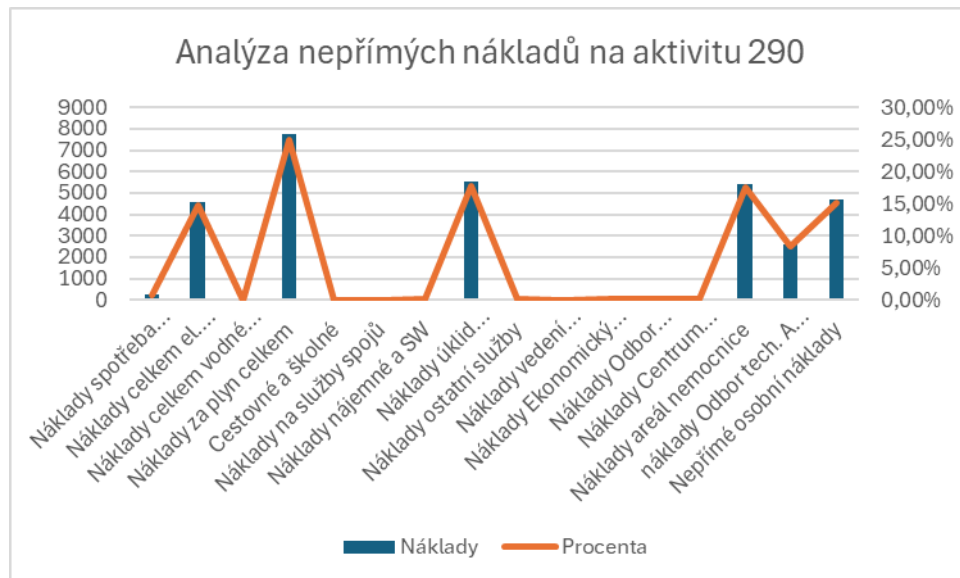
Významné nákladové položky dále tvoří:

- Areál nemocnice celkem 10,30 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Cestovné a školné 7,47 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Plyn a elektrická energie 11,2 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Úklid dodavatelsky 5,28 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

Ostatní nákladové položky mají nízký vliv, dosahují pod 1 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

Aktivita vykazuje vysoké režijní náklady, které by bylo možno optimalizovat především v oblasti lidských zdrojů.

Závěrečná analýza na aktivitu 290 Fáze ukončení



Obrázek 20 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 290

(zdroj: vlastní)

Obrázek 20 zobrazuje závěrečnou analýzu nákladů na aktivitu 122, výsledky lze interpretovat následovně.

Nepřímé osobní náklady na aktivitu 290 činí 31 003, 70 Kč což je 86, 84 % z celkových nákladů na aktivitu 290.

Hlavní složky nepřímých nákladů tvoří:

- Plyn celkem 24, 98 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Úklid dodavatelsky 17, 80 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Areál na nemocnici celkem 17, 52 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Elektrická energie celkem 14, 82 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.
- Technickohospodářské zajištění celkem 15, 16 % z celkových nepřímých nákladů na tuto aktivitu.

Ostatní nákladové položky mají na celkové náklady minimální dopad.

Přímé osobní náklady jsou u této aktivity relativně nízké. Tato nákladová struktura ukazuje, že je aktivita méně náročná na čas pracovníků. Optimalizovat by se tedy měly především provozní oblasti.

17.3 Závěrečné shrnutí a doporučení

Na základě provedené ABC kalkulace byly analyzované přímé a nepřímé náklady u sedmi stěžejních aktivit sousedících s péčí poskytovanou pacientům s hraniční poruchou osobnosti. na stacionáři DBT. Výstupy ukazují na výrazné rozdíly ve struktuře nákladů mezi jednotlivými aktivitami, a to v těchto oblastech:

1. Aktivitou s nejvyšším podílem přímých nákladů je aktivita 122 „Individuální terapie“, což ukazuje na vysokou míru přímého zapojení personálu do péče o pacienty.
2. Mezi nejvýznamnější nepřímé náklady patří:
 - Nepřímé osobní náklady aktivity 123 „Konzultační tým“.
 - Náklady na areál nemocnice u aktivity 122 „Individuální terapie“.
 - Náklady na energie.

Tyto nákladové položky mají zásadní vliv na celkové náklady a je žádoucí sledování jejich vývoje a popřípadě hledat možnosti úspory.

18 ZÁVĚREČNÁ FINANČNÍ ANALÝZA METODOU VARIANCE ANALYSIS

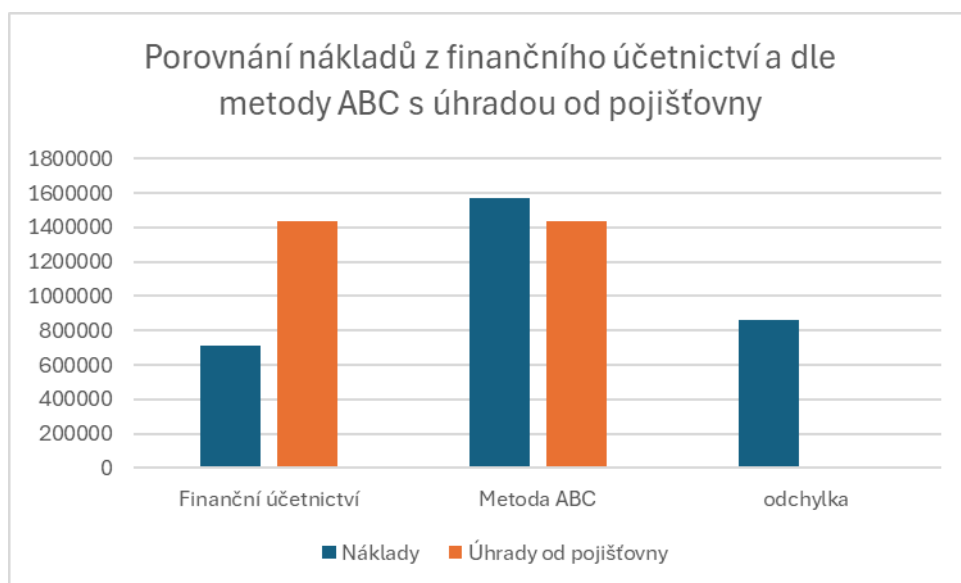
Na závěr projektu byly v rámci orientační finanční analýzy porovnány náklady a úhrady stacionáře dle údajů z finančního účetnictví a dle výsledků získaných pomocí metody ABC. Toto porovnání je znázorněno v tabulce 30 za pomoci využití metody Variance Analysis (Analýza odchylky).

Tabulka 30 Variance Analysis

Položka	Finanční účetnictví	Metoda ABC	odchylka
Náklady	709533,76	1570078,40	860544,64
Úhrady od pojišťovny	1437566,43	1437566,43	0,00

(zdroj: vlastní)

Z analýzy vyplývá, že při použití tradičního účetního pohledu jsou náklady výrazně podhodnocené. Metoda ABC odhalila skutečné náklady, které jsou o 860 544,64 Kč vyšší než ty, které jsou evidované ve finančním účetnictví. Úhrady od pojišťovny přitom zůstávají stejné. Rozdíl je možno vidět i na obrázku 21, kde je znázorněn graficky.



Obrázek 21 Porovnání nákladů

(zdroj: vlastní)

Z provedené analýzy je zřejmé, že metoda ABC poskytuje podstatně přesnější obraz o skutečné výši nákladů na provoz stacionáře DBT. Zatímco z pohledu finančního účetnictví by zařízení vykazovalo vysoký rozdíl mezi náklady a úhradami celkem + 728 032,67 Kč, při reálném zohlednění všech aktivit vychází výsledek opačně, tj. zařízení se pohybuje ve ztrátě 132 239,67 Kč.

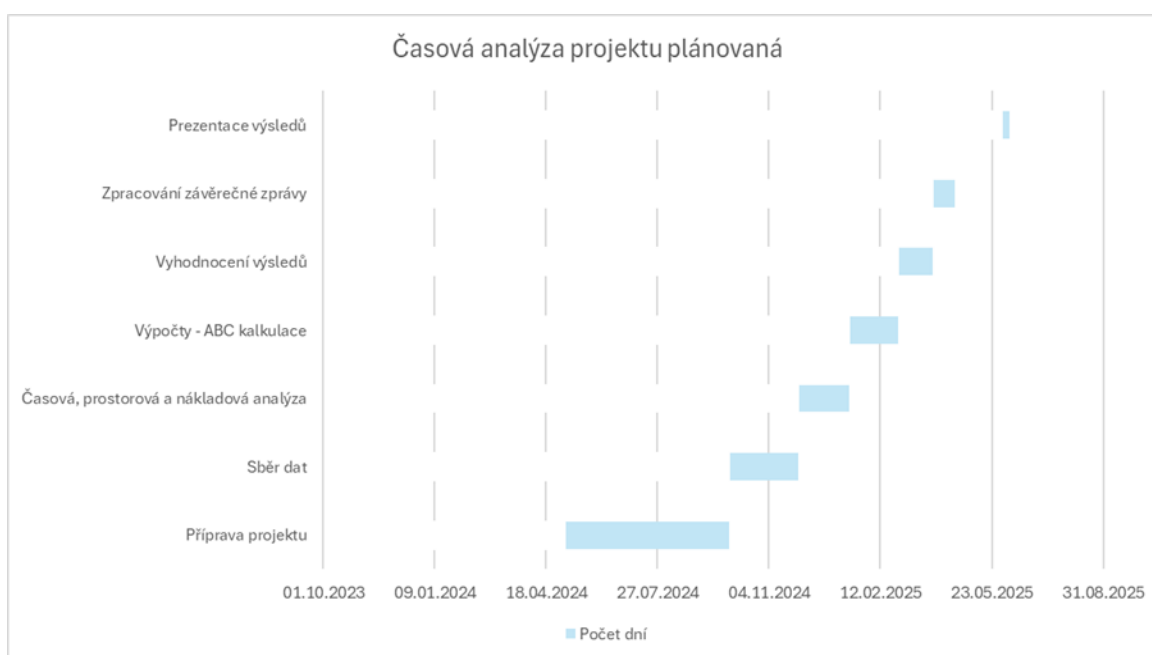
Metoda ABC kalkulace prokázala vysokou míru transparentnosti nákladové struktury a umožnila objektivnější zhodnocení nákladové efektivity poskytovaných služeb. Ač se tato kalkulační metoda ve FN Brno nepoužívá, myslím si, že by mohla být nástrojem pro ekonomicky efektivní řízení péče, plánování kapacit a vyjednávání s plátcí zdravotní péče.

19 VÝCHOZÍ PŘEDPOKLADY PROJEKTU

Úspěšná realizace projektu vyžaduje nejen stanovení cíle a metod, ale také zajištění klíčových oblastí projektu, což bylo provedeno v rámci časové, rizikové a finanční analýzy.

19.1 Časová analýza projektu

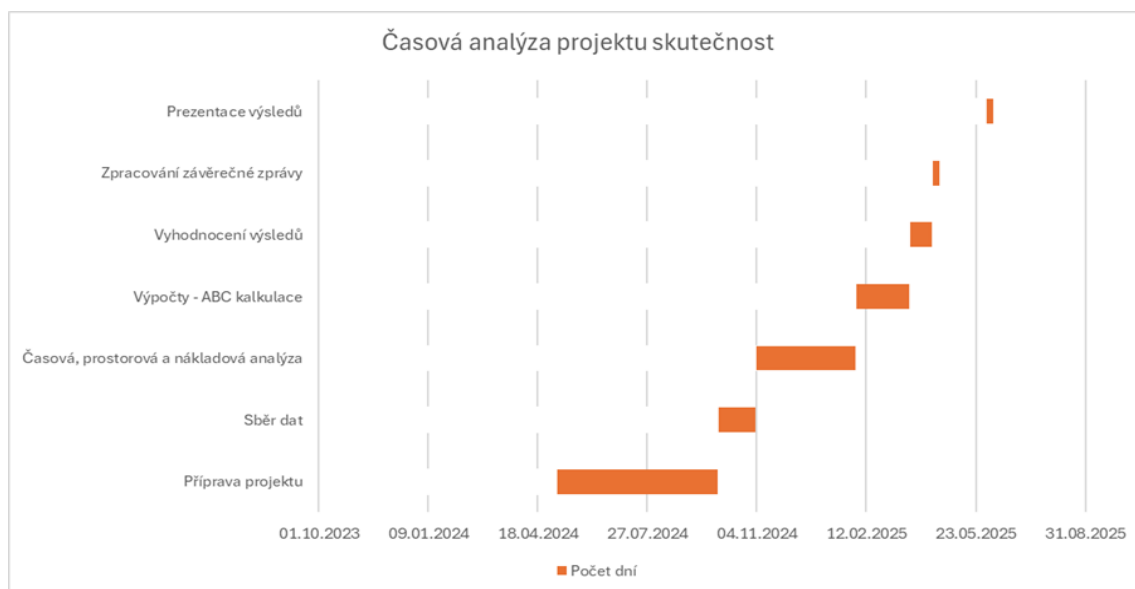
V rámci plánování byl sestaven časový harmonogram jednotlivých fází projektu pomocí Ganttova diagramu. Tento diagram znázorněný na obrázku 22 odpovídá původnímu plánu jednotlivých fází projektu.



Obrázek 22 Časová analýza projektu plánovaná

(zdroj: vlastní)

Během realizace došlo k několika odchylkám od původního plánu. Některé fáze byly z osobních a organizačních důvodů zkráceny nebo prodlouženy. Pro srovnání byl vytvořen aktualizovaný Ganttův diagram, znázorněný na obrázku 23, který reflektuje skutečný průběh projektu. Pomocná tabulka k oběma diagramům je dostupná v příloze č. VIII.



Obrázek 23 Časová analýza projektu skutečnost

(zdroj: vlastní)

Navzdory několika změnám v harmonogramu byl projekt úspěšně dokončen v plánovaném čase. Přesný rozpis reálného časového plánu je následující:

1. Příprava projektu (06.05.2024 - 29.09.2024)

Tato fáze zahrnuje plánování a definování cílů projektu, identifikaci potřebných zdrojů, sestavení týmu a vytvoření harmonogramu. Důležité je také získání schválení od všech zainteresovaných stran, tj. vedoucího diplomové práce, Fakultní nemocnice Brno, Ekonomického odboru a vedení Psychiatrické kliniky.

2. Sběr dat (30.09.2024 - 03.11.2024)

V této fázi se shromažďují všechny potřebné informace a data. Zahrnuje rozhovory, pozorování, sběr dat z interní účetní evidence, informace ze zápisů porad a skupinových terapií.

3. Analýza dat (04.11.2024 - 02.02.2025)

Kroky analýzy dat:

- Analýza dat z účetní evidence, jejímž cílem je získat přesný přehled o všech nákladech spojených s jednotlivými aktivitami projektu.
- Rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé. Náklady se rozdělí na přímé (přímo přiřaditelné konkrétním aktivitám) a nepřímé (režijní náklady, které nelze přímo přiřadit).

- Členění aktivit dle času zahrnuje identifikaci začátku a konce každé aktivity a odhad jejich trvání. Dále stanovuje čas strávený jednotlivými pracovníky na aktivitách.
- Příprava podkladů pro kalkulaci na základě shromážděných informací.

4. Výpočty – ABC kalkulace (03.02.2025 - 23.03.2025)

V tomto kroku dojde k alokaci nákladů na aktivity.

5. Vyhodnocení výsledků (24.03.2025 - 13.04.2025)

Po dokončení výpočtů se výsledky analyzují a vyhodnotí. Na závěr dojde k přiřazení nákladů na jednotlivé nákladové objekty, v tomto případě na pacienty.

6. Zpracování závěrečné zprávy (14.04.2025 - 20.04.2025)

Vytvoření zprávy, která shrnuje všechny provedené analýzy, výpočty a vyhodnocení, dále obsahuje doporučení a návrhy na další kroky.

7. Prezentace výsledků (02.06.2025 - 08.06.2025)

Poslední fáze zahrnuje prezentaci výsledků projektu zainteresovaným stranám, tj. zástupcům Univerzity Tomáše Bati a zaměstnancům stacionáře DBT.

19.2 Riziková analýza

Riziková analýza byla vytvořena v průběhu fáze plánování projektu s cílem včas identifikovat a minimalizovat potenciální rizika, která by mohla ovlivnit úspěšnou realizaci projektu. Byla stanovena následující rizika:

Riziko 1 (R1): Nekvalitní nebo neúplná vstupní data.

Riziko 2 (R2): Odpor personálu vůči novému způsobu kalkulací.

Riziko 3 (R3): Nepřesně definovaná metodika kalkulace.

Riziko 4 (R4): Nízká využitelnost.

Pro vyhodnocení rizik spojených s realizací projektu byla sestavena matice rizik, která je znázorněna na obrázku 24. Matice rizik je rozdělena do tří zón, kdy zelená zóna představuje nízké riziko, bílá zóna střední riziko a červená zóna vysoké riziko.

Matice rizik							
Pravděpodobnost	5			R2	R4		
	4		R3	R1			
	3						
	2						
	1						
		1	2	3	4	5	5
Dopad							

Obrázek 24 Matice rizik

(zdroj: vlastní)

Matice rizik kombinuje dva klíčové faktory, které umožňují efektivní identifikaci a hodnocení rizik. Tyto rozměry zahrnují:

1. Pravděpodobnost rizika, škála pravděpodobnosti je znázorněna v tabulce 31.

Tabulka 31 Škála pravděpodobnosti

Škála pravděpodobnosti		
1	Velmi nízká	Riziko je velmi nepravděpodobné, téměř nemožné.
2	Nízká	Riziko je málo pravděpodobné, může se vyskytnout jen výjimečně.
3	Střední	Riziko se může stát, existuje realistická možnost, třeba 1× za projekt.
4	Vysoká	Riziko je velmi pravděpodobné, stává se opakovaně v podobných projektech.
5	Téměř jisté riziko	Riziko téměř určitě nastane, je velmi běžné a očekávané.

(zdroj: vlastní)

2. Dopad rizika na projekt, škála dopadu rizika na projekt je znázorněna v tabulce 32.

Tabulka 32 Škála dopadu

Škála dopadu		
1	Nízký	Minimální dopad, téměř bez vlivu na projekt, snadno řešitelné.
2	Velmi nízký	Menší komplikace, mírné zpoždění nebo drobné náklady navíc.
3	Střední	Zřetelný dopad na projekt – např. zpoždění, zvýšené náklady, nutnost zásahu vedení.
4	Vysoký	Významný problém, ohrožení části projektu nebo důvěry v jeho výsledky.
5	Kritický	Závažný dopad – projekt se může zastavit, ztráta dat, finanční ztráty.

(zdroj: vlastní)

Z matice rizik na obrázku 23 vyplývá, že riziko R1, R2 a R3 se vyskytují v zóně středního rizika a riziko R4 se vyskytuje v zóně vysokého rizika.

Návrh opatření k jednotlivým rizikům:

R1: Nekvalitní nebo neúplná vstupní data.

Opatření:

- Validace dat z více zdrojů, opakované ověřování z více zdrojů.
- Spolupráce s pracovníky Ekonomického odboru.
- Jasné vymezení potřebných vstupních dat již v úvodu projektu.

R2: Odpor personálu vůči novému způsobu kalkulací.

Opatření:

- Seznámit personál s přínosy metody ABC.
- Aktivní zapojení vedení Psychiatrické kliniky.
- Vysvětlení, že výstupy mohou pomoci i v klinické praxi například v podobě přehledu časové náročnosti aktivit.

R3: Nepřesně definovaná metodika kalkulace.

Opatření:

- Konzultace metodiky s odborným garantem přiděleným ve FN Brno a FAME.
- Zpětná vazba od zdravotnického zařízení (Ekonomický odbor i stacionář DBT).

R4: Nízká využitelnost výstupů v praxi

Opatření:

- Zpracovat výstupy tak, aby byly srozumitelné a prakticky využitelné.
- Navrhnout konkrétní doporučení pro stacionář DBT na základě dosažených výsledků.
- Využít výstupy pro manažerské rozhodování (např. pro plánování rozpočtů).

19.3 Finanční analýza

Cílem finanční analýzy je zhodnotit náklady spojené s realizací projektu zaměřeného na zavedení metody ABC na stacionáři DBT, kde je poskytovaná péče pacientům s hraniční poruchou osobnosti. Finanční analýza zahrnuje odhad osobních nákladů dle odhadu odpracovaných hodin na jednotlivých fázích projektu.

Na základě časového harmonogramu uvedeného v kapitole nazvané „Časová analýza“ je časová náročnost projektu stanovena na 260 hodin. Nejvíce času je věnováno fázi sběru dat, časové, prostorové a nákladové analýze, výpočtům nákladů metodou ABC a fázi vyhodnocení výsledků, což je možno vidět v tabulce 33, kde je vyčíslen odhad hodin s odpovídajícími osobními náklady na jednotlivé fáze projektu.

Tabulka 33 Časová a finanční náročnost projektu

Fáze projektu	Odhad hodin	Odhad nákladů v Kč
Příprava projektu	20	10444
Sběr dat	40	20888
Časová, prostorová a nákladová analýza	60	31332
Výpočty - ABC kalkulace	50	26110
Vyhodnocení výsledů	40	20888
Zpracování závěrečné zprávy	40	20888
Prezentace výsledů	10	5222
Celkem	260	135772

(zdroj: vlastní)

Pro kalkulaci osobních nákladů v rámci finanční analýzy je použita sazba průměrné hodinové mzdy 522, 20 Kč z celkových osobních nákladů, odpovídající přímým osobním nákladům zaměstnance podílejícího se na sběru a vyhodnocení dat.

Celkový odhad odpracovaných hodin činí 260 hodin.

Celkové osobní náklady činí 135 772 Kč.

Tato částka představuje mzdové náklady spojené s realizací projektu, jehož výstupy mohou posloužit jako podklad pro budoucí manažerská rozhodnutí v oblasti řízení nákladů, a to nejen stacionáře DBT.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo vytvořit a realizovat projekt kalkulace nákladů podle aktivit na pacienta s hraniční poruchou osobnosti v rámci stacionáře DBT. Tento projekt poskytl detailní analýzu nákladové struktury stacionáře a identifikoval klíčové problematické oblasti. V první části byla provedena analýza prostředí. Bylo zjištěno, že stacionář DBT sdílí nejen společné prostory se stacionářem zaměřeným na psychosociální rehabilitaci, ale i nákladové středisko, což vyžadovalo alokaci společných nákladů podle počtu dnů působení jednotlivých stacionářů. Velkou výzvou bylo také stanovení osobních nákladů, jelikož pracovníci nejsou přímo evidováni pod nákladovým střediskem stacionáře DBT, ale docházejí z jiných oddělení. Osobní náklady byly proto propočítány na základě odpracovaných hodin. Některé osobní náklady byly stanoveny jako přímé osobní náklady, ty bylo možno přiřadit ke konkrétním výkonům, jiné pak byly přiřazeny k nepřímým nákladům. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že skutečné náklady převyšují náklady evidované v rámci finančního účetnictví.

Důležitým krokem bylo také rozdělení nákladů na infrastrukturu, které zahrnovalo rozhodování o tom, které podpůrné aktivity přímo souvisejí s pacienty a které nikoli.

Součástí analýzy prostředí byla identifikace primárních aktivit probíhajících na stacionáři. Zde se jako mírně problematické ukázaly dvě zásadní aktivity, a to interní vzdělávání a konzultační tým. Tyto aktivity jsou z mého pohledu klíčové pro zajištění vysoké kvality poskytované péče, a proto bylo nezbytné je zahrnout do kalkulace nákladů, ačkoliv bylo složité nalézt vhodnou vztahovou veličinu v návaznosti na pacienty.

Na základě získaných dat byla provedena alokace nepřímých nákladů na aktivity, a poté přiřazení jak přímých, tak nepřímých nákladů na pacienta.

Tento výpočet odhalil deficit ve výši 132239,67 Kč, který může být způsoben mnoha příčinami:

1. Náklady na aktivitu „Interní vzdělávání/supervize“ jsou 103093,64 Kč. V referenčním období se interní vzdělávání týkalo celkem tří nových pracovníků. Vzdělávání je časově náročné, noví zaměstnanci se musejí po dobu 12 týdnů účastnit skupinové terapie. Dále je jim poskytována intervize zkušeným pracovníkem stávajícího týmu. I přesto, že náklady na tuto aktivitu nelze přímo přiřadit k pacientům, mělo by se s nimi do budoucnosti počítat, jako s aktivitou, která zvyšuje kvalitu poskytované péče.

2. V průběhu referenčního období došlo ke změně výše úhrad za některé výkony:

35520 Individuální psychoterapie z 1520,12 Kč na 1747,96 Kč

35610 Skupinová terapie z 253,65 Kč na 436,99 Kč

35816 Zhodnocení stavu z 406,73 Kč na 468,99 Kč

K tomuto navýšení došlo na přelomu roku 2023 a 2024. Tudiž deficit může být způsoben i tímto faktem.

3. S Oborovou zdravotní pojišťovnou není nasmlouvané vykazování výkonu 35816, a proto za tento výkon není vyplacena žádná částka, což je podnět pro další jednání o nasmlouvání výkonu.
4. Absence pacientů na terapii. Náklady na skupinovou terapii jsou vždy stejné, jedná se o osobní náklady dvou terapeutů, kteří musí být na skupině přítomni a režijní náklady. Proto pokud některý z pacientů opakovaně na skupinovou terapii nedochází, odráží se to v nákladech na ostatní pacienty, kteří jsou přítomni. Za každého pacienta je možno vykázat 1 hodinu výkonu skupinová terapie v hodnotě 436,99 Kč. Pokud chybí více pacientů, nemusejí být touto částkou pokryty ani osobní náklady, což může vést ke ztrátě.

Doporučuji se zaměřit na:

1. Důslednou kontrol výkaznictví, včasné vykazování všech nasmlouvaných výkonů, vykazování všech nasmlouvaných výkonů.
2. Možnosti financování aktivit, které nelze přímo přiřadit k pacientovi, z alternativních zdrojů či počítat s touto položkou do budoucna při plánování rozpočtu.
3. Pravidelný monitoring nákladů a jejich alokace.
4. Zajímavé a užitečné by mohlo být provedení ABC kalkulace na pacienta s hraniční poruchou osobnosti v programu za hospitalizace a následné porovnání nákladů na pacienty na stacionáři stacionář.

Celkově mi metoda ABC kalkulace umožnila hlubší pohled na nákladovou strukturu Psychiatrické kliniky, konkrétněji stacionáře. Tato kalkulační metoda prokázala vysokou míru transparentnosti nákladové struktury a umožnila objektivnější zhodnocení nákladové efektivity poskytovaných služeb. Pro zdravotnické zařízení může sloužit jako cenný nástroj

pro ekonomicky efektivní řízení péče, plánování kapacit a vyjednávání s plátcí zdravotní péče.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BAKER, Judith J. Activity-based costing and activity-based management for health care. Gaithersburg, Md.: Aspen, 1998. ISBN 08-342-1115-7.

BOTANOV, Jevgenij. BEHAVIORAL TECH INSTITUTE. Dialectical Behavior Therapy and Mental Healthcare Costs [online]. 2016 [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: <https://behavioraltech.org/dbt-mental-healthcare-costs/>

BRETTSCHNEIDER, Christian, Steffi RIEDEL-HELLER a Hans Helmut KÖNIG. A systematic review of economic evaluations of treatments for borderline personality disorder [online]. 2014 [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: doi:10.1371/journal.pone.0107748

BROULÍKOVÁ, Hana Marie, Martin DLOUHÝ a Petr WINKLER. *Ekonomické hodnocení ve zdravotnictví: zaměřeno na duševní zdraví*. Klecany: Národní ústav duševního zdraví, 2020. ISBN 978-80-87142-40-0.

ČABANOVÁ, Adéla. Úhrady za péči mají v roce 2025 růst jen o 1,3 procenta [online]. Medical Tribune [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.tribune.cz/zdravotnictvi/uhrady-za-peci-maji-v-roce-2025-rust-jen-o-1-3/>

ČESKÁ PRŮMYSLOVÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA. Výroční zpráva za rok 2023 [online]. 2024 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: www.cpzp.cz/cdn/file/1ApSVaU3dcM1bbJBgTEGPmMuxhnerak2.pdf

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Výdaje na zdravotní péči [online]. 2024, 16. 10. 2024 [cit. 2025-03-09]. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/vydaje-na-zdravotni-peci?pocet=10&start=0&podskupiny=264&razeni=-datumVydani>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Výsledky zdravotnických účtů v ČR - 2010–2022 [online]. 2024, 19.11.2024 [cit. 2025-03-09]. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/produkty/vysledky-zdravotnickych-uctu-v-cr-20102022>

ČTK. Počet lidí s psychickými problémy i náklady na jejich léčbu vzrostly [online]. 2021 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.zdravotnickydenik.cz/2021/10/pocet-lidi-s-psychickymi-problemy-i-naklady-na-jejich-lecbu-vzrostly/>

DAZHI, Liu. 83 COST MANAGEMENT AND CONTROL OF MENTAL HOSPITAL BASED ON ACTIVITY BASED COSTING [online]. Oxford University Press, 2025, s.45 [cit. 2025-03-16]. Dostupné z: doi:doi.org/10.1093/schbul/sbaf007.083

DOLEŽAL, Tomáš, Tomáš MLČOCH a Barbora HÁJÍČKOVÁ. Struktura nákladů v českém zdravotnictví a mechanismy jejich alokace [online]. 2019. Institut pro politiku a společnost [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2020/01/Struktura-n%C3%A1klad%C5%AF-v-%C4%8Desk%C3%A9m-zdravotnictv%C3%AD-a-mechanismy-jejich-alokace-IPPS.pdf>

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

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *Dialektická behaviorální terapie* [online]. [cit. 2025-04-12]. Dostupné z: <https://www.fnbrno.cz/areal-bohunice/psychiatricka-klinika/dialekticka-behavioralni-terapie/t7888>

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *O nemocnici* [online]. [cit. 2025-04-12]. Dostupné z: <https://www.fnbrno.cz/vitejte-ve-fakulni-nemocnici-brno/t1915>

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *Psychiatrická klinika* [online]. [cit. 2025-04-12]. Dostupné z: <https://www.fnbrno.cz/psychiatricka-klinika/k1878>

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *Výroční zpráva 2023* [online]. [cit. 2025-04-14]. Dostupné z: www.fnbrno.cz/vyrocní-zprava-2023/f6611

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *Výroční zpráva 2023: Organizační struktura FN Brno* [online]. In: FN BRNO. [cit. 2025-04-23]. Dostupné z: www.fnbrno.cz/vyrocní-zprava-2023/f6611

FAKULTNÍ NEMOCNICE BRNO. *Výroční zpráva 2023: Organizační struktura pracovních míst vedení a zaměstnanců v přímé podřízenosti ředitele FN Brno* [online]. In: FN BRNO. [cit. 2025-04-23]. Dostupné z: www.fnbrno.cz/vyrocní-zprava-2023/f6611

FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.

FRIEDEL, Robert O., Linda F. COX a Karin FRIEDEL. Borderline personality disorder demystified: an essential guide for understanding and living with BPD. Revised edition. New York: Hachette Books, 2021. ISBN 978-0-7382-2024-6.

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

GRAMBAL, Aleš, Ján PRAŠKO a Petra KASALOVÁ. Hraniční porucha osobnosti a její léčba. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-247-5796-4.

HULITKA, Gábor. Kalkulácia nákladov ABC metóda [online]. 2019 [cit. 2025-03-15]. Dostupné z: <https://www.ekonoom.sk/danove-vydavky/kalkulacia-nakladov-abc-metoda/>

KIRZHETSKA, Mariia S., Yuriy I. KIRZHETSKYY, Natalia M. ZELENKO, Vasyl A. ZELENKO, Liliia Y. KLOS, Mariana V. SHKOLIAR a Lesia Y. GNYLIANSKA. ACTIVITY-BASED COSTING: A PRACTICAL MODEL OF COST CALCULATION IN PSYCHIATRIC HOSPITALS. Wiadomości Lekarskie [online]. 2023, 76(12), 2679-2686 [cit. 2025-03-15]. ISSN 00435147. Dostupné z: doi:10.36740/WLek202312118

KOŠÍK, Petr. NÁRODNÍ ÚSTAV DUŠEVNÍHO ZDRAVÍ. *Zdraví jako bio-psycho-sociálně-spirituální koncept* [online]. 2021 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.opatruj.se/informuj-se/health>

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

KRAWITZ, Roy a Erin MIGA. Financial Cost-Effectiveness of Dialectical Behavior Therapy (DBT) [online]. In: BEHAVIORALTECH. 2013, 2014 [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: <https://www.yumpu.com/en/document/read/32521932/financial-cost-effectiveness-of-dialectical-behavior-therapy-dbt>

MÁČE, Miroslav. Manažerské účetnictví veřejného sektoru. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-2003-1.

McMain, SF, Chapman, AL, Kuo, JR a kol. Účinnost 6měsíční oproti 12měsíční dialektické behaviorální terapie u hraniční poruchy osobnosti: proveditelnost protokolu kratší léčby a vyhodnocování odpovědí (FASTER). BMC Psychiatry 18, 230 (2018). <https://doi.org/10.1186/s12888-018-1802-z>

MERTL, Jan. Financování zdravotnických systémů v kontextu české zdravotní politiky [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022 [cit. 2025-03-12]. ISBN 978-80-7676-506-1. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/financovani-zdravotnickych-systemu-v-kontextu-ceske-zdravotni-politiky-2266454/>

MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ ČR. Vyhláška o stanovení hodnot bodu, výše úhrad za hrazené služby a regulačních omezení pro rok 2025. E-Sbírka [online]. 2024

[cit. 2025-03-13]. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2024/314/0000-00-00?f=314%2F2024&zalozka=text>

MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ. Seznam zdravotních výkonů [online]. 2025 [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: <https://szv.mzcr.cz/>

NIH NATIONAL INSTITUTE OF MENTAL HEALTH. Mental Illness [online]. 2024 [cit. 2025-03-13]. Dostupné z: <https://www.nimh.nih.gov/health/statistics/mental-illness>

OZP ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA. Výroční zpráva 2023 [online]. 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: www.ozp.cz/web/files-c/510/vz_ozp_2023.pdf

POPESKO, Boris. Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-509-2.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: 2., aktualizované a rozšířené vydání [online]. Grada, 2016 [cit. 2025-03-13]. ISBN 978-80-271-9050-8. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/kniha/moderni-metody-rizeni-nakladu-1354/>

PRAŠKO, Ján. Poruchy osobnosti. Vydání třetí. Praha: Portál, 2015. ISBN 978-80-262-0900-3.

RIEGEL, Karel D., Kamil KALINA a Ondřej PĚČ. Poruchy osobnosti v 21. století: diagnostika v teorii a praxi. Praha: Portál, 2020. ISBN 978-80-262-1596-7.

RBP ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA. Výroční zpráva [online]. 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: www.rbp213.cz/cs/o-nas/rbp-informuje/vyrocní-zpráva/a-380/

Seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami: aktualizované znění. 2025. Olomouc: EZ Centrum, 2025. Seznam zdravotních výkonů. ISBN 978-80-908122-3-9.

SINNAEVE, Ronald a Loisa M.C. VAN DE BOSH. Effectiveness of step-down versus outpatient dialectical behaviour therapy for patients with severe levels of borderline personality disorder: a pragmatic randomized controlled trial [online]. 2018, (5) [cit. 2025-03-10]. Dostupné z: [doi:https://doi.org/10.1186/s40479-018-0089-5](https://doi.org/10.1186/s40479-018-0089-5)

STIGLMAYR, Christian. Effectiveness of dialectic behavioral therapy in routine outpatient care: the Berlin Borderline Study [online]. 2014 [cit. 2025-03-10]. Dostupné z: [doi:https://doi.org/10.1186/2051-6673-1-20](https://doi.org/10.1186/2051-6673-1-20)

STROUHAL, Jiří a Jiřina BOKŠOVÁ. Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-787-4.

SVOBODOVÁ, Libuše. Nástroje manažerského účetnictví. Hradec Králové: Gaudeamus, 2015. ISBN 978-80-7435-558-5.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠLEPECKÝ, Miloš, Ján PRAŠKO, Antónia KOTIANOVÁ a Jana VYSKOČILOVÁ. *Třetí vlna v kognitivně-behaviorální terapii: nové směry*. Praha: Portál, 2018. ISBN 978-80-262-1340-6.

ÚSTAV ZDRAVOTNICKÝCH INFORMACÍ A STATISTIKY ČR. Statistika vybraných oborů lékařské péče [online]. 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.uzis.cz/index.php?pg=vystupy--statistika-vybranych-oboru-lekarske-pece--psychiatrie>

UZIS. Ekonomické výsledky nemocni: Zdravotnická statistika [online]. In.: 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmninnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://www.uzis.cz/res/f/008448/eknem2022.pdf>

ÚZIS. Klasifikace hospitalizačních případů [online]. 2018 [cit. 2025-03-11]. Dostupné z: <https://drg.uzis.cz/index.php?pg=klasifikace-hospitalizacnich-pripadu>

ÚZIS. F60-F69 – Poruchy osobnosti a chování u dospělých [online]. 2024 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://mkn10.uzis.cz/prohlizec/F60-F69>

ÚZIS. 10. revize Mezinárodní klasifikace nemocí (MKN-10) [online]. 2021 [cit. 2025-03-13]. Dostupné z: <https://www.uzis.cz/index.php?pg=registry-sber-dat--klasifikace--mezinarodni-klasifikace-nemoci-mkn-10#o-klasifikaci>

VOZP VOJENSKÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY. Výroční zpráva 2023 [online]. 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: https://www.vozp.cz/assets/vozp_vz_2023.pdf

ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA MINISTERSTVA VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. Výroční zpráva 2023 [online]. 2023 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z:

www.zpmvcr.cz/system/files/dokumenty/2024-07/VZ%202023%20ZPMVCR_komplet.pdf

VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY. Výroční zpráva [online]. 2023, 2025 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/onas/dokumenty/vyrocní-zpravy>

WORLD HEALTH ORGANIZATION. WHO remains firmly committed to the principles set out in the preamble to the Constitution [online]. 2025 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.who.int/about/governance/constitution>

WORLD HEALTH ORGANIZATION. Health and Well-Being [online]. 2025 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.who.int/Data/Gho/Data/Major-Themes/Health-and-Well-Being>

WORLD HEALTH ORGANIZATION. Mental health [online]. 2022, 2025 [cit. 2025-03-12]. Dostupné z: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/mental-health-strengthening-our-response>

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Organizační struktura pracoviště: FN Brno	58
Obrázek 2 Organizační struktura pracoviště: FN Brno	60
Obrázek 3 Počet zaměstnanců FN Brno a PK k 31.12.2023	63
Obrázek 4 Struktura pacientů stacionáře DBT v referenčním období.....	65
Obrázek 5 Organizační struktura stacionář DBT.....	66
Obrázek 6 Poměr přímých a nepřímých nákladů na stacionáři DBT	79
Obrázek 7 Struktura aktivit a činností	81
Obrázek 8 Přiřazení nákladů na pacienta: Vzorová tabulka	106
Obrázek 9 Pacient zařazený do programu	107
Obrázek 10 Pacient ambulantní	107
Obrázek 11 Výsledky kalkulace nákladů na jednotlivé pacienty a úhrady od pojišťovny	108
Obrázek 12 Porovnání nákladů na pacienta s úhradou pojišťovny.....	109
Obrázek 13 Náklady na aktivity	111
Obrázek 14 Analýza nákladů na aktivitu 101	112
Obrázek 15 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 110.....	113
Obrázek 16 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 121	114
Obrázek 17 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 122.....	115
Obrázek 18 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 123.....	116
Obrázek 19 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 124.....	117
Obrázek 20 Analýza nepřímých nákladů na aktivitu 290.....	118
Obrázek 21 Porovnání nákladů.....	120
Obrázek 22 Časová analýza projektu plánovaná	122
Obrázek 23 Časová analýza projektu skutečnost.....	123
Obrázek 24 Matice rizik	125

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Syntetická evidence nákladů PK.....	70
Tabulka 2 Syntetická evidence nákladů stacionáře.....	71
Tabulka 3 Změny po úpravě dat	72
Tabulka 4 vnitronáklady celý stacionář a stacionář DBT	74
Tabulka 5 Vnitronáklady stacionář DBT	77
Tabulka 6 Přímé a nepřímé náklady	78
Tabulka 7 Struktura aktivit	80
Tabulka 8 Spotřeba materiálu: přiřazení nákladů aktivitám v Kč	83
Tabulka 9 Spotřeba elektrické energie: přiřazení nákladů aktivitám v Kč	84
Tabulka 10 Náklady na vodné a stočné v Kč.....	86
Tabulka 11 Náklady na plyn v Kč	87
Tabulka 12 Náklady na cestovné a školné v Kč	89
Tabulka 13 Náklady na služby spojů v Kč	90
Tabulka 14 Náklady na nájemné techniky a SW v Kč	90
Tabulka 15 Náklady na úklid dodavatelsky v Kč	91
Tabulka 16 Náklady ostatní služby	93
Tabulka 17 Nepřímé osobní náklady	94
Tabulka 18 Přímé osobní náklady.....	94
Tabulka 19 Profese, náklady v Kč, počet hodin na aktivity	95
Tabulka 20 Osobní náklady na aktivity stacionáře (přímé náklady, nepřímé náklady).....	96
Tabulka 21 Syntetická evidence: „Vnitronáklady“ v Kč	97
Tabulka 22 Náklady na vedení nemocnice v Kč.....	97
Tabulka 23 Náklady na Ekonomický odbor	98
Tabulka 24 Náklady na oddělení právních věcí a oddělení personálních záležitostí v Kč ..	99
Tabulka 25: náklady Centrum informatiky	99
Tabulka 26 Náklady areál nemocnice v Kč	100
Tabulka 27 Náklady Odbor technické a hospodářské správy	101
Tabulka 28 Matice nepřímých nákladů na aktivity DBT stacionáře	103
Tabulka 29 Vyčíslení nákladů na jednotku aktivity v Kč	104
Tabulka 30 Variance Analysis	120
Tabulka 31 Škála pravděpodobnosti	125
Tabulka 32 Škála dopadu	125
Tabulka 33 Časová a finanční náročnost projektu	127

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
ABC/M	Activity-Based Management
ČPZR	Česká průmyslová zdravotní pojišťovna
ČR	Česká republika
ČTK	Česká tisková kancelář
DBT	Dialektická behaviorální terapie
DMS	Diagnostic and Statistical Manual of Mental Disorders
DRG	Daignosis-Related Groups
FN Brno	Fakultní nemocnice Brno
F 60-69	Poruchy chování a poruchy chování u dospělých
F 603	Emočně nestabilní porucha osobnosti
HPO	Hraniční porucha osobnosti
KBT	Kognitivně behaviorální terapie
LND	Léčebna dlouhodobě nemocných
MKN	Mezinárodní klasifikace nemocí
NIH	National Institutes of Health
OZP	Oborová zdravotní pojišťovna zaměstnanců bank, pojišťoven a stavebnictví
PK	Psychiatrická klinika
RBP	RBP zdravotní pojišťovna
SMI	Serious Mental Illness
SW	Software
TDABC	Time-Driven Activity-Based Costing
ÚZIS	Ústav zdravotnických informací a statistiky
VOZP	Vojenská zdravotní pojišťovna
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna

WHO World Health Organization

ZPMV Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Meziroční nárůst nákladů na zdravotní služby dle zdravotních pojišťoven

Příloha P II: Diagnostická kritéria pro HPO

Příloha P III: Analytická evidence nákladů v účetnictví: Psychiatrická klinika

Příloha P IV: Analytická evidence nákladů v účetnictví: Denní stacionář

Příloha P V: Analytická evidence nákladů v účetnictví stacionář DBT: Podklad pro kalkulaci

Příloha P VI: Osobní náklady

Příloha P VII: Náklady infrastruktury na PK

Příloha P VIII: Pomocné tabulky Ganttův diagram

PŘÍLOHA P I: MEZIROČNÍ NÁRŮST NÁKLADŮ NA ZDRAVOTNÍ SLUŽBY DLE ZDRAVOTNÍCH POJIŠŤOVEN

1. VZP nárůst nákladů na zdravotní služby o 9,6 % za rok 2023 oproti roku 2022.
2. ZPMV nárůst nákladů na zdravotní služby o 10,2 % za rok 2023 oproti roku 2022.
3. OZP nárůst nákladů na zdravotní služby o 7,8 % za rok 2023 oproti roku 2022.
4. VOZP nárůst nákladů na zdravotní služby o 9 % za rok 2023 oproti roku 2022.
5. ČPZP nárůst nákladů na zdravotní služby o 8,5 % za rok 2023 oproti roku 2022.
6. RBP nárůst nákladů na zdravotní služby o 7 % za rok 2023 oproti roku 2022.
7. ZP Škoda (výroční zpráva za rok 2023 není online dohledatelná, proto údaje neuvedeny).

(VZP, 2023, s. 50. ZPMV, 2023, str. 30. OZP 2023, str. 50. VOZP 2023, str. 32, ČPZR, 2023, str. 33. RBP 2023, str. 44).

PŘÍLOHA P II: DIAGNOSTICKÁ KRITÉRIA HPO

1. Zběsilé úsilí vyhnout se skutečnému nebo domnělému opuštění (nezahrnuje sebepoškozování a suicidální chování).
2. Vzorec nestabilních a intenzivních mezilidských vztahů charakterizovaných střídáním extrémů idealizace a devalvace.
3. Narušení identity: výrazně a trvale nestabilní sebeobraz.
4. Impulsivita alespoň ve dvou oblastech, které jsou potenciálně sebepoškozující (například utrácení peněz, zneužívání návykových látek, nebezpečné a bezohledné řízení motorového vozidla, záchvatovité přejídání) Poznámka: nezahrnuje sebevražedné nebo sebepoškozující chování zahrnuté v kritériu č. 5.
5. Opakované sebepoškozování nebo sebevražedné chování, gesta, vyhrožování.
6. Afektivní nestabilita způsobená výraznou reaktivitou nálady (například podrážděnost, úzkost nebo intenzivní epizodická dysforie obvykle trvající několik hodin a jen výjimečně trvající déle než několik dní).
7. Chronické pocity prázdnoty.
8. Nepřiměřený intenzivní vztek nebo potíže s ovládáním hněvu (například neustálý hněv, opakující se fyzické konflikty).
9. Přechodné paranoidní představy spojené se stresem nebo závažné disociativní symptomy. (Friedel, 2021, s. 20, 21. Riegel, 2020, s. 48–49.).

PŘÍLOHA P III: ANALYTICKÁ EVIDENCE NÁKLADŮ V ÚČETNICTVÍ: PSYCHIATRICKÁ KLINIKA

Analytická evidence nákladů v účetnictví Psychiatrická klinika				
Syntetický účet	Název účtu	Analytický účet	Název konta	Celkem
		50102	Spotřeba léčivých přípravků	5 905 624,17
		50104	SZM	442 668,15
		50105	Pohonné hmoty	1 095,00
		50106	Potraviny	406 332,23
		50107	Všeobecný materiál - včetně ND	724 427,26
		50108	DDHM do 3.000 Kč	68 887,88
501	Spotřeba materiálu	5019999	Spotřeba materiálu	7 549 034,69
		50201	Elektrická energie	2 094 847,04
		50202	Voda a stočné	523 414,94
		50204	Plyn	3 336 274,62
502	Energie	5029999	Spotřeba energie	5 954 536,60
511	Opravy a udržování	5119999	Opravy a udržování	182 035,09
512	Cestovné	5129999	Cest. a školení	168 678,00
		51801	Služby spojů	204 855,56
		51802	Dopravné	13 725,00
		51803	Nájemné technika a SW	233 659,18
		51805	Úklid dodavatelsky	3 572 857,93
		51808	Likvidace odpadu	275 387,36
		51810	Ostatní služby	835 824,85
518	Ostatní služby	5189999	Ostatní služby	5 136 309,88
		52101	Mzd.nákl.-mzdy a platy,vč.odmě	118 663 766,00
		52102	Mzdové náklady- ost.os.náklady	326 660,00
		52104	Náhrada mzdy v prac. neschopn.	926 468,00
551	Mzdové náklady	5219999	Mzdové náklady	119 916 894,00
		52401	Sociální pojiš. placené org.	28 870 798,00
		52402	Zdravotní pojiš. placené org.	10 700 991,00
524	Pojištění	5259999	Pojištění celkem	39 571 789,00
		55188	Odpisy zdravot. techniky /DN/	644 902,00
		55188	Odpisy ost.sam.mov.věcí /DN/	107 081,00
551	Odpisy DHM	5519999	Odpisy dlouhodobého majetku	751 983,00
		5580101	DDHM do 40.000	49 718,90
		5580102	DDHM-ostatní do 40.000	99 485,95
558	Náklady z drobného DM	5589999	Náklady z drobného DM	149 204,00
		5999999	Náklady CELKEM	179 380 464,26

PŘÍLOHA P IV: ANALYTICKÁ EVIDENCE NÁKLADŮ V ÚČETNICTVÍ: DENNÍ STACIONÁŘ

Náklady na celý stacionář (DBT a psychosociální rehabilitace) z účetní evidence				
Syntetický účet	Název účtu	Číslo konta	Název konta	Celkem
		50102	Spotřeba léčivých přípravků	0,00
		50104	SZM	0,00
		50105	Pohonné hmoty	0,00
		50106	Potraviny	0,00
		50107	Všeobecný materiál - včetně ND	2 428,00
		50108	DDHM do 3.000 Kč	0,00
501	Spotřeba materiálu	5019999	Spotřeba materiálu	2 428,00
		50201	Elektrická energie	77 493,78
		50202	Voda a stočné	273,76
		50204	Plyn	130 597,37
502	Spotřeba energie	5029999	Spotřeba energie	208 364,91
511	Opravy a udržování	5119999	Opravy a udržování	0,00
512	Cestovné	5129999	Cest. a školení	7 701,00
		51801	Služby spojů	25,81
		51802	Dopravné	0,00
		51803	Nájemné technika a SW	283,82
		51805	Úklid dodavatelsky	95 867,31
		51808	Likvidace odpadu	3 608,01
		51810	Ostatní služby	355,90
518	Ostatní služby	5189999	Ostatní služby	100 140,85
529	Osobní náklady	5299999	Osobní náklady	390 899,00
		55188	Odpisy zdravot. techniky /DN/	0,00
		55188	Odpisy ost.sam.mov.věcí /DN/	0,00
524	Odpisy DHMN	5519999	Odpisy DHM	0,00
558	Náklady z drobného DM	5589999	Náklady z drobného DM	0,00
		5999999	Náklady CELKEM	709 533,76

PŘÍLOHA P V: ANALYTICKÁ EVIDENCE NÁKLADŮ
STACIONÁŘ DBT: PODKLAD PRO KALKULACI

Analytická evidence nákladů stacionáře DBT - podklad pro kalkulaci				
Syntetický účet	Stacionář DBT	Analytický účet	Název konta	Celkem
		50102	Spotřeba léčivých přípravků	0,00
		50104	SZM	0,00
		50105	Pohonné hmoty	0,00
		50106	Potraviny	0,00
		50107	Všeobecný materiál - včetně ND	971 2
		50108	DDHM do 3.000 Kč	0,00
501	Spotřeba materiálu	5019999	Spotřeba materiálu	971,20
		50201	Elektrická energie	30 997,51
		50202	Voda a stočné	109,50
		50204	Plyn	52 238,95
502	Spotřeba energie	5029999	Spotřeba energie	83 345,96
511	Opravy a udržování	5119999	Opravy a udržování	0,00
512	Cestovné	5129999	Cest. a školení	7 701,00
		51801	Služby spojů	10,32
		51802	Dopravné	0,00
		51803	Nájemné technika a SW	113,53
		51805	Úklid dodavatelsky	38 346,92
		51808	Likvidace odpadu	1 443,20
		51810	Ostatní služby	142,36
518	Ostatní služby	5189999	Ostatní služby	40 056,34
529	Osobní náklady	5299999	Osobní náklady	1 169 886,04
		5518803	Odpisy zdravot. techniky /DN/	0,00
		5518804	Odpisy ost.sam.mov.věcí /DN/	0,00
551	Odpisy DHM	5519999	Odpisy dlouhodobého majetku	0,00
		5580101	DDHM do 40.000	0,00
		5580102	DDHM-ostatní do 40.000	0,00
558	Náklady z drobného DM	5589999	Náklady z drobného DM	0,00
		5999999	Náklady CELKEM	1 301 960,54

PŘÍLOHA P VI: OSOBNÍ NÁKLADY

Osobní náklady				
Přímé mzdy	Osobní nákl.+FKSP+ celkem/rok	Osobní nákl. 1 zam-ec/měsíc	Osobní nákl. 1 zam-ec/hod	Osobní nákl. na 1 zam-ec/min.
Psycholog ve zdravotnictví	12 495 099,32	77 474,6	461,2	7,7
Lékaři	43 210 001,84	128 143,5	762,8	12,7
Všeobecná sestra	85 699 100,35	87 734,5	522,2	8,7
Sanitář	11 817 150,49	52 548,7	312,8	5,2
Ošetřovatel	3 617 005,37	51 436,4	306,2	5,1
Ergoterapeut	2 650 325,64	73 620,2	438,2	7,3
Celkové osobní náklady	159 488 683,00			

PŘÍLOHA P VII: NÁKLADY INFRASTRUKTURY NA PK

Náklady infrastruktury vztahující se k PK	
Agregované výkony	354 199,71
Služby SVLS útvarů	12 272,67
Ostatní zdravotní služby	112 098,00
Vstupní a výstupní prohlídky	50 506,00
Zdravotní služby	529 076,38
Sterilizace materiálu	1 982,07
Centrální sterilizace	1 982,07
Zdravotní služby celkem	531 058,45
Ošetrovatelská péče. Oddělení klinické výživy	769 155,26
Vedení FN	1 013 047,92
Ekonomický odbor	2 528 989,74
Odbor org. práv. věcí a pers.	2 208 976,66
Centrum informatiky	8 299 614,11
Odbor krizového řízení	199 534,65
Areál pracoviště	16 296 973,44
Odbor hospo. technické správy	6 654 952,07
Ostatní režijní náklady	935 674,51
Odbor obchodu	1 105 742,05
Centrální evidence pacientů	438 629,09
Přeúčtování režijních nákladů	40 451 289,50
Práce CP	1 320,00
Nezdravotní služby CI (kalk.)	1 320,00
Stravování pacientů	6 717 884,30
Stravování zaměst.-kalk.nákl.	704 314,80
Stravovací provoz	7 422 199,10
Práce zahrady	4 172,00
Údržba FN Brno	214 240,00
Práce nádvoří čty	11 165,00
Správa budov	229 577,00
Doprava osobní	25 748,00
Doprava nákladní	409 021,23
Doprava	434 769,23
Nezdravotní služby OHTS	8 086 545,33
Nezdravotní služby celkem	48 539 154,83
Vnitronemocniční náklady	49 070 213,28

PŘÍLOHA P VIII: POMOCNÉ TABULKY GANTTŮV DIAGRAM

Pomocná tabulka ke Gantovu diagramu plánovaná			
Fáze projektu	Začátek	Konec	Počet dní
Příprava projektu	06.05.2024	29.09.2024	146
Sběr dat	30.09.2024	30.11.2024	61
Časová, prostorová a nákladová analýza	01.12.2024	15.01.2025	45
Výpočty – ABC kalkulace	16.01.2025	28.02.2025	43
Vyhodnocení výsledů	01.03.2025	31.03.2025	30
Zpracování závěrečné zprávy	01.04.2025	20.04.2025	19
Prezentace výsledů	02.06.2025	08.06.2025	6

Pomocná tabulka ke Gantovu diagramu skutečná			
Fáze projektu	Začátek	Konec	Počet dní
Příprava projektu	06.05.2024	29.09.2024	146
Sběr dat	30.09.2024	03.11.2024	34
Časová, prostorová a nákladová analýza	04.11.2024	02.02.2025	90
Výpočty – ABC kalkulace	03.02.2025	23.03.2025	48
Vyhodnocení výsledů	24.03.2025	13.04.2025	20
Zpracování závěrečné zprávy	14.04.2025	20.04.2025	6
Prezentace výsledů	02.06.2025	08.06.2025	6