

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra ekonomiky**



**Diplomová práce**

**Analýza nákladů vybraného podnikatelského subjektu**

**Sára Křivanová**

**© 2019 ČZU v Praze**

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Sára Křivanová

Provoz a ekonomika

Název práce

**Analýza nákladů vybraného podnikatelského subjektu**

Název anglicky

**Cost analysis of selected business company**

---

### Cíle práce

Cílem práce je zpracovat nákladovou analýzu vybraného podnikatelského subjektu, která zobrazí strukturu a vývoj jednotlivých nákladů v časovém horizontu pěti let. Na základě těchto poznatků dále vyhodnotit kalkulační postupy a zhodnotit dopady nákladovosti do zisku podnikatelského subjektu. Bude-li objeven prostor pro snížení nákladů, bude zpracováno doporučení k efektivnímu využití nákladů.

Podpůrné cíle, které dekomponují hlavní cíl, budou zpracování literární rešerše, obecná charakteristika podnikatelského subjektu, provedení rozborů, analýz vývojových trendů a struktury nákladů, analýza stávající kalkulace nákladů.

Vývoj nákladů bude hodnocen celkově pro podnikatelský subjekt, pro jednotlivé druhy nákladů, ale i pro jednotlivé výkony a následně i jejich podíl na celkové nákladovosti. Analýzou struktury nákladů bude vyhodnoceno zastoupení jednotlivých nákladových druhů podle zvoleného členění.

Kalkulací nákladů bude zjištěno, jak se různé druhy zboží podílí na přímých, režijních i celkových nákladech podnikatelského subjektu.

### Metodika

Obsahové zaměření:

- teoretická část (vymezení pojmu "náklad", nákladové druhy, kalkulace nákladů)
  - praktická část:
    - a) charakteristika podnikatelského subjektu
    - b) vývoj nákladů (celkem, jednotlivé druhy) za firmu celkem
    - c) vývoj nákladů (celkem, nákladových druhů) za jednotlivé výkony (výrobky a služby) a jejich podíl na celkové nákladovosti
    - d) základní ukazatele nákladovosti
    - e) zhodnocení kalkulačních postupů používaných v podniku
-

## Doporučený rozsah práce

60-80 stran

## Klíčová slova

Analýza nákladů, kategorizace nákladů, kalkulace nákladů, analýza nákladovosti, podnikatelský subjekt, ekonomické ukazatele, výkaz zisku a ztráty, výsledek hospodaření

---

## Doporučené zdroje informací

JELÍNKOVÁ, E. – TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, P. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0689-9.

KISLINGEROVÁ, E. *Manažerské finance*. V Praze: C.H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-194-9.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

MAREK, P. *Studijní průvodce financemi podniku*. Praha: Ekopress, 2009. ISBN 978-80-86929-49-1.

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů : jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2003. ISBN 80-247-0515-.

ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2.

---

## Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

## Vedoucí práce

prof. Ing. Ivana Boháčková, CSc.

## Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

---

Elektronicky schváleno dne 28. 3. 2019

**prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 29. 3. 2019

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 29. 03. 2019

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Analýza nákladů vybraného podnikatelského subjektu" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. 3. 2019

---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala paní prof. Ing. Ivaně Boháčkové, CSc. za odborné vedení a poskytnutí cenných rad při vypracovávání diplomové práce. Ráda bych také poděkovala Lékárně ABC s.r.o. za poskytnutí dat, která nejsou veřejně dostupná.

# **Analýza nákladů vybraného podnikatelského subjektu**

## **Abstrakt**

Tématem této diplomové práce je analýza nákladů vybraného podnikatelského subjektu. Úvodní teoretická část práce popisuje význam sledování nákladů. Následující kapitoly se zaměřují na zpracování oblasti nákladů. Zejména je vymezena kategorie nákladů, jejich členění či třídění a kalkulace nákladů včetně druhů, metod a rozborů. Praktická část nejprve charakterizuje vybraný podnikatelský subjekt, jeho základní informace, řídicí a organizační strukturu a dosažené výsledky společnosti. Následuje samotná analýza nákladů, která se věnuje popisu nákladů z hlediska strukturální analýzy nákladů podle druhového a účelového třídění. Dalším hlediskem je trendová analýza druhových, účelových a celkových nákladů. A poslední částí je analýza stávající kalkulace nákladů vybraného podnikatelského subjektu a komparace vybraných položek. Všechna zpracovávaná data v tabulkách a grafech se vztahují k období od roku 2012 do roku 2016.

**Klíčová slova:** analýza nákladů, kategorizace nákladů, kalkulace nákladů, podnikatelský subjekt, analýza nákladovosti, ekonomické ukazatele, výkaz zisku a ztrát, výsledek hospodaření

# **Cost analysis of selected business company**

## **Abstract**

The topic of this diploma thesis is Cost analysis of selected business company. The introductory theoretical part describes the importance of cost monitoring. Following chapters focus on cost area processing. In particular, the category of costs, their breakdown or classification and the calculation of costs, including types, methods and analyses, are defined. The practical part first characterizes the selected business entity, its basic information, management and organizational structure and achieved results of the company. This is followed by a cost analysis, which deals with cost descriptions from the point of view of structural cost analysis according to nature and function of expense classification. Another aspect is the trend analysis of nature and function of expense and total costs. And the last part is an analysis of the current cost calculation of the selected business entity and comparison of selected items. All data processed in tables and graphs refer to the period from 2012 to 2016.

**Keywords:** cost analysis, cost category, cost calculation, business company, economic indicator, profit and loss statement, economic result

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b> .....	<b>14</b>
2.1	Cíl práce .....	14
2.2	Metodika .....	14
<b>3</b>	<b>Náklady jako ekonomická kategorie</b> .....	<b>16</b>
3.1	Vymezení kategorie nákladů .....	17
3.1.1	Finanční pojetí nákladů .....	18
3.1.2	Manažerské pojetí nákladů .....	18
3.2	Kategorizace nákladů .....	19
3.2.1	Druhové třídění nákladů .....	20
3.2.2	Účelové třídění nákladů .....	20
3.2.3	Kalkulační členění nákladů .....	21
3.2.4	Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů .....	22
3.2.5	Relevantní a irelevantní náklady .....	23
3.2.6	Utopené náklady .....	24
3.2.7	Oportunitní náklady .....	24
3.3	Kalkulace nákladů .....	25
3.3.1	Všeobecný kalkulační vzorec .....	25
3.3.2	Metody kalkulace .....	28
3.3.3	Druhy kalkulací .....	33
3.3.4	Rozbor kalkulací .....	38
3.4	Ekonomické ukazatele využívající náklady na firemní úrovni .....	39
3.4.1	Poměrové ukazatele .....	40
3.4.2	Analýza nákladovosti .....	40
<b>4</b>	<b>Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu – Lékárny ABC s.r.o.</b>	<b>43</b>
<b>5</b>	<b>Analýza nákladů Lékárny ABC s.r.o.</b> .....	<b>46</b>
5.1	Analýza struktury nákladů .....	46
5.1.1	Druhové třídění nákladů .....	46
5.1.2	Účelové třídění nákladů .....	55
5.1.3	Souhrnné zhodnocení analýzy struktury nákladů .....	56
5.2	Vývojové tendence .....	57
5.2.1	Vývoj celkových a druhových nákladů společnosti .....	58
5.2.2	Vývoj účelových nákladů společnosti .....	62
5.2.3	Souhrnné zhodnocení trendové analýzy .....	66



5.3	Analýza stávající kalkulace nákladů.....	67
5.3.1	Analýza přímých a režijních nákladů.....	67
5.3.2	Analýza kalkulačních postupů používaných ve společnosti.....	68
5.3.3	Souhrnné zhodnocení stávající kalkulace nákladů.....	75
5.4	Dopady nákladovosti do zisku společnosti.....	75
5.4.1	Základní ukazatele nákladovosti.....	75
5.4.2	Výpočet hrubého zisku společnosti.....	76
<b>6</b>	<b>Závěry a doporučení vyplývající z analýzy.....</b>	<b>78</b>
6.1	Vyhodnocení analýz.....	78
6.2	Návrhy a doporučení.....	82
<b>8</b>	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>84</b>
<b>9</b>	<b>Přílohy.....</b>	<b>86</b>

#### **Seznam grafů**

Graf 1: HV za účetní období před zdaněním v letech 2012 - 2016 v tis. Kč.....	45
Graf 3: Vývoj celkových a druhových nákladů ve sledovaném období v tis. Kč.....	58
Graf 4: Vývoj nákladů podle středisek ve sledovaném období v tis. Kč.....	63

#### **Seznam obrázků**

Obrázek 1: Bod zvratu.....	38
Obrázek 2: Organizační struktura vedení společnosti.....	44

#### **Seznam příloh**

Příloha 1: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2012.....	86
Příloha 2: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2013.....	88
Příloha 3: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2014.....	90
Příloha 4: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2015.....	92
Příloha 5: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2016.....	94
Příloha 6: Druhové náklady dle VZZ ve vztahu k celkovým nákladům v %.....	95
Příloha 7: Podíly jednotlivých položek na provozních nákladech v %.....	95
Příloha 8: Podíly jednotlivých položek na finančních nákladech v %.....	96
Příloha 9: Vývoj celkových a druhových nákladů v tis. Kč.....	96
Příloha 10: Vývoj celkových a druhových nákladů graficky v tis. Kč.....	97

Příloha 11: Trendová analýza celkových a druhových nákladů - bazický index .....	97
Příloha 12: Meziroční přírůstek/úbytek celkových a druhových nákladů v tis. Kč ...	97
Příloha 13: Meziroční přírůstek/úbytek celkových a druhových nákladů v % .....	97
Příloha 14: Vývoj provozních nákladů v tis. Kč .....	98
Příloha 15: Vývoj finančních nákladů v tis. Kč .....	98
Příloha 16: Vývoj nákladů – spotřeba materiálu v tis. Kč.....	98
Příloha 17: Vývoj nákladů – paliva a energie v tis. Kč.....	99
Příloha 18: Vývoj nákladů – prodané zboží v tis. Kč.....	99
Příloha 19: Vývoj nákladů – externí služby v tis. Kč.....	100
Příloha 20: Vývoj mzdových a ostatních osobních nákladů tis. Kč.....	101
Příloha 21: Vývoj daňových nákladů v tis. Kč.....	102
Příloha 22: Vývoj odpisů v tis. Kč .....	102
Příloha 23: Vývoj finančních nákladů v tis. Kč .....	103
Příloha 24: Data kalkulace neúplných nákladů podle podskupin celkem v tis. Kč..	103
Příloha 25: Data kalkulace neúplných nákladů na průměrnou jednotku v Kč .....	104
Příloha 26: Data kalkulace neúplných nákladů na průměrnou jednotku podskupin zboží v Kč seřazených podle výše příspěvku na úhradu .....	105
Příloha 27: Data kalkulace neúplných nákladů 25 druhů zboží s nejnižší rentabilitou v Kč.....	106
Příloha 28: Data kalkulace neúplných nákladů 25 druhů zboží s nejvyšší rentabilitou v Kč.....	107

### **Seznam tabulek**

Tabulka 1: Přímé a variabilní náklady .....	36
Tabulka 2: HV za účetní období před zdaněním v letech 2012 – 2016 v tis. Kč.....	44
Tabulka 3: Druhové třídění nákladů ve vztahu k celkovým nákladům v % .....	46
Tabulka 4: Podíly položek spotřeby materiálu na náklady za spotřebu materiálu celkem v %.....	47
Tabulka 5: Podíly položek nákladů paliva a energie na náklady za paliva a energie celkem v %.....	48
Tabulka 6: Podíly položek prodaného zboží na náklady za prodané zboží celkem v % .....	49

Tabulka 7: Podíl nákladů vynaložených na prodané zboží na celkové náklady společnosti v % .....	49
Tabulka 8: Podíly položek externích služeb na náklady za externí služby celkem v % .....	50
Tabulka 9: Podíly položek mzdových a ostatních osobních nákladů na mzdové a ostatní osobní náklady celkem v %.....	51
Tabulka 10: Podíly položek daňových nákladů na daňových nákladech celkem v %	52
Tabulka 11: Podíly položek odpisů na náklady za odpisy celkem v % .....	53
Tabulka 12: Podíly položek finančních nákladů na finančních nákladech celkem v % .....	54
Tabulka 13: Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik a podíly na celkových nákladech v %.....	55
Tabulka 14: Vývoj celkových druhových nákladů ve sledovaném období v tis. Kč.	58
Tabulka 15: Trendová analýza nákladů podle jednotlivých druhů - bazický index...	59
Tabulka 16: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle jednotlivých druhů v tis. Kč .....	60
Tabulka 17: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle jednotlivých druhů v %.....	61
Tabulka 18: Vývoj nákladů podle středisek ve sledovaném období v tis. Kč.....	62
Tabulka 19: Trendová analýza nákladů podle středisek – bazický index .....	64
Tabulka 20: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle středisek v tis. Kč .....	65
Tabulka 21: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle středisek v %.....	65
Tabulka 22: Rozdělení přímých a režijních nákladů.....	67
Tabulka 23: Průměrná rentabilita zboží jednotlivých podskupin v % .....	70
Tabulka 24: Data kalkulace úplných nákladů podle podskupin celkem v tis. Kč.....	71
Tabulka 25: Data kalkulace úplných nákladů na průměrnou jednotku v Kč .....	73
Tabulka 26: Rentabilita nákladů v % .....	75
Tabulka 27: Celková nákladovost z výnosů v % .....	76
Tabulka 28: Výpočet hrubého zisku společnosti za rok 2016 v tis. Kč .....	76

### **Seznam zkratek**

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
HV	Hospodářský výsledek
N	Náklady
VZZ	Výkaz zisku a ztrát

# 1 Úvod

V lidském životě všechna rozhodnutí, především ta ekonomická, záleží na srovnání přínosů určitého rozhodnutí a vynaložení prostředků. Tyto vynaložené prostředky se v ekonomice podniku nazývají náklady. Téměř všechny činnosti, které v podniku probíhají, jsou doprovázeny náklady, a proto jsou pro podnik zcela klíčové. Každá firma je však komplikovaným mechanismem, tudíž jsou pro měření, evidenci, plánování a řízení nákladů vyžadovány sofistikované nástroje a postupy. Manažerům by tyto nástroje a postupy měly usnadnit poznání nákladů a rozhodnutí, která směřují ke splnění cílů a vizí dané společnosti. (POPESKO, 2009)

Náklady mají v podnikové ekonomice rozhodující úlohu. Téměř všechna manažerská rozhodnutí totiž vycházejí ze srovnání nákladů (kolik to stojí) a výnosů (kolik se z toho získá). Může to být např. srovnání výnosů z výroby nového produktu s náklady z jeho zavádění, výroby i prodeje nebo výnosů z investice a nákladů na ni vynaložené apod. (SYNEK, 2003)

Analýza nákladů je jednou z nejdůležitějších činností pro podnik. Snižováním nákladů lze dosáhnout vyššího zisku než konkurence. Právě rostoucí konkurence je příčinou toho, že firmy usilují o co největší snížení nákladů a hledají pro to ty nástroje, které jim pomohou zefektivnit vykonávanou činnost. V účetnictví je tedy důležité sledovat vývoj nákladů a výnosů celkem, ale také podrobně členěné. V dnešní době, kdy se informační technologie neustále rozvíjí, jsou již tyto možnosti široké.

Aby bylo možné náklady analyzovat, je důležité na ně pohlížet z různých úhlů pohledu. K tomu je nutné znát jejich strukturu a správně je klasifikovat. Na náklady lze pohlížet jako na náklady jednotlivých oddělení, náklady na jednoho pracovníka či náklady určitého výkonu.

Každá společnost má svůj účetní systém, který analyticky rozděluje náklady pro sledování jejich vývoje. Podrobnost členění je ovlivněna předmětem podnikatelské činnosti, strukturou a velikostí, konkurencí a dalšími faktory.

## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Cílem práce je zpracovat nákladovou analýzu vybraného podnikatelského subjektu, která zobrazí strukturu a vývoj jednotlivých nákladů v časovém horizontu pěti let. Na základě těchto poznatků dále vyhodnotit kalkulační postupy a zhodnotit dopady nákladovosti do zisku podnikatelského subjektu. Bude-li objeven prostor pro snížení nákladů, bude zpracováno doporučení k efektivnímu využití nákladů.

Podpůrné cíle, které dekomponují hlavní cíl, budou:

- zpracování literární rešerše
- obecná charakteristika podnikatelského subjektu
- provedení rozborů a analýz vývojových trendů a struktury nákladů
- analýza stávající kalkulace nákladů.

Vývoj nákladů bude hodnocen celkově pro podnikatelský subjekt, pro jednotlivé druhy nákladů, ale i pro jednotlivá střediska a následně i jejich podíl na celkové nákladovosti. Analýzou struktury nákladů bude vyhodnoceno zastoupení jednotlivých nákladových druhů podle zvoleného členění.

Kalkulací nákladů bude zjištěno, jak se různé druhy zboží podílí na přímých, režijních i celkových nákladech podnikatelského subjektu.

Pro účely diplomové práce byla vybrána společnost Lékárna ABC s.r.o. poskytující prodej zboží a lékárenských služeb v ČR.

### 2.2 Metodika

Volba konkrétních metod a postupů byla zvolena na základě výše vymezených cílů práce.

Metodický postup zahrnuje literární rešerši dané problematiky, deskripci podnikatelského subjektu, analýzu nákladů, nákladovosti a shrnutí celé práce.

Metody použité v práci jsou:

- horizontální analýza, sledující vývoj jednotlivých nákladových druhů v čase;

- vertikální analýza, zjišťující strukturu a podíly nákladů na celkové nákladovosti;
- analýza nákladů;
- komparace.

Použité ukazatele v práci jsou vybrané poměrové ukazatele a základní ukazatele nákladovosti.

Zdroje, z nichž bylo čerpáno pro tuto diplomovou práci, jsou odborné publikace v tištěné a elektronické podobě, interní data, dokumenty a účetní výkazy podnikatelského subjektu v časovém horizontu od roku 2012 až do roku 2016.

### 3 Náklady jako ekonomická kategorie

K nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každého podniku patří především hospodářský výsledek, tudíž náklady a výnosy. Pro manažery jsou každodenním předmětem zájmů. Pro maximalizaci zdraví podniku či celkové hodnoty podniku je důležité aplikovat výši nákladů a výnosů minulých období dle ekonomických výstupů k dalším rozhodnutím. (SYNEK, 2003) (GROPPELLI, 2000)

Synek (2003) uvažuje dvojí pojetí nákladů, jedno ve finančním účetnictví, které je určeno pro externí uživatele, a druhé ve vnitropodnikovém neboli manažerském účetnictví, jež využívají manažeři v řízení. Náklady podniku jsou definovány ekonomickou teorií jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů i veřejných výdajů, kde je spotřeba vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Dle účetního pojetí nákladů je spotřeba hodnot v daném období zachycena ve finančním účetnictví. (SYNEK, 2003)

Podle Staňka (2003) jsou náklady stejně důležité jako výnosy. Měření nákladů pro ekonomická rozhodnutí nejsou vůbec tak jednoduchá, jak by se mohlo zdát. Ekonom si bude měřit jiné náklady než účetní, daňový poradce či manažer. Časovou hodnotou peněz se měření ještě komplikuje, některé náklady v účetnictví ani nejsou.

Staněk (2003) hovoří o tom, že se skutečné náklady nechovají podle současně platného znění daňových zákonů, ale podle skutečných příčin. Mluví o výrazu používaný pro náklad v angličtině, je to „cost“. V českém jazyce totiž tento výraz může znamenat cenu, náklad či výdaj, což znamená pokaždé něco jiného. V anglickém jazyce se z „cost“ (nákladů) v okamžiku využití, stává „expense“ (náklad). Český jazyk tyto dva výrazy však nerozlišuje.

Nástrojem pro správná ekonomická rozhodnutí, je správně spočítaný zisk. Aby byl zisk spočítán správně, je potřeba znát, kdy náklad vzniká, protože kdy vzniká výnos, je známo. Není-li zisk spočítán správně, je chybné ekonomické rozhodnutí více než pravděpodobné.

Aby mohlo být ekonomicky správně rozhodnuto a zdroje, které organizace má, byly maximálně využity, je klíčové, aby byly použity ty informace o nákladech, které byly právě pro tento účel připraveny. (STANĚK, 2003)

Pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o jeho budoucích variantách, vyžadují pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie výrazně větší informace o nákladech. Tyto podmínky splňuje na rozdíl od finančního účetnictví, účetnictví



manažerské, kde pojem nákladů je rozdílně chápán i vymezen. (KRÁL, 2010) Viz kapitola 3.1.

V manažerském účetnictví lze ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem odvodit některá důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit. Tato kritéria jsou následující:

### **Hospodárnost**

*„Vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.“* (KRÁL, 2010)

Hospodárnost se nejčastěji prosazuje kombinací dvou základních cest, a to ve formě úspornosti a vytiženosti. Úspornosti se dosáhne co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Vytiženosti se dosáhne, když se řízení zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložením ekonomických zdrojů.

### **Ekonomická účinnost**

Ekonomická účinnost je dalším kritériem racionality vynaložených nákladů, jejíž úroveň vyjadřuje výsledek souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Relativně jednoznačně lze ekonomickou účinnost kvantifikovat pomocí zisku, kde se porovnávají náklady vynaložené v souvislosti s prodanými výkony s výnosy z prodeje těchto výkonů.

### **Ekonomická efektivnost**

Vrcholovým kritériem je ekonomická efektivnost. Úroveň efektivnosti opět vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, tedy z kvantifikace zisku vybraného období. Navíc je však úroveň zisku vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů (aktiv) vázaných v podniku nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, který se podílí na tvorbě, ale i čerpání zisku. Zobecněně je ekonomická efektivnost schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. (KRÁL, 2010)

## **3.1 Vymezení kategorie nákladů**

Rozeznávají se desítky různých druhů nákladů, kdy se každý druh nákladu používá na jiný účel. I samotný pojem nákladů se vymezuje rozdílně ve finančním účetnictví a v účetnictví manažerském. (STANĚK, 2003)

### 3.1.1 Finanční pojetí nákladů

Vymezení nákladů ve finančním účetnictví je úbytek ekonomického prospěchu, jež se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a ve vybraném období má za následek snížení vlastního kapitálu. (KRÁL, 2010) Náklady podniku jsou tedy účelně vynaložené zdroje na získání výnosů z prodeje. Hospodářský výsledek podniku je tvořen rozdílem mezi výnosy a náklady. Pokud výnosy převyšují náklady, jedná se o zisk, v opačném případě jde o ztrátu. (SYNEK, 2003)

Pro náklady z pohledu finančního účetnictví je dále charakteristická určitá volnost mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti, který by měl směřovat ke zhodnocení kapitálu vlastníka. Jedná se např. o výdaje společenského charakteru, jako jsou dary, dále náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti a plnění fiskálních povinností. V účetnictví jsou také zobrazovány takové náklady, které v budoucnosti ke zhodnocení nepovedou. Jde o vyjádření ztráty hodnoty majetku v důsledku vlivů mimořádných, jako je škoda ze živelné pohromy, nebo vlivů, které doprovázejí podnikatelskou činnost. Může to být tvorba opravných položek či odpisy nedobytné pohledávky. (KRÁL, 2010) S účinností od 1. ledna 2016 změnila vyhláška č. 250/2015 Sb. vyhlášku č. 500/2002 Sb., upravující účetnictví podnikatelů účtujících v soustavě podvojného účetnictví Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Mimo jiné tato vyhláška zrušila samostatné účtování a vykazování o mimořádných nákladech, mimořádných výnosech a mimořádném výsledku hospodaření. Mimořádné náklady a výnosy začaly být nově vykazovány podle svého charakteru na provozní nebo finanční náklady a výnosy. (Zákon č. 563/1991, zákon o účetnictví, 1992) (Vyhláška č. 250/2015, 2016)

Náklady je potřeba odlišovat od peněžních výdajů. Ty představují úbytek peněžních fondů podniku, jako je stav hotovosti, peněz na účtech v bance, a to bez ohledu na účel jejich použití. Výdajem je např. nákup stroje v hodnotě nad 40 000 Kč, ale nikoli nákladem. Nákladem jsou až odpisy, kterými se hodnota stroje převádí do nákladů po dobu stanovenou zákonem. (SYNEK, 2003)

### 3.1.2 Manažerské pojetí nákladů

V účetnictví manažerském je pojetí naopak charakterizováno jako hodnotové vyjádření účelně vynaložených ekonomických zdrojů podniku, účelově související

s ekonomickou činností. Toto vymezení zdůrazňuje nejen potřebu zobrazení jejich reálné výše, ale především nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání. Lze tedy zobrazit některá důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem.

Podstatné jsou pro toto pojetí rysy jako jsou zejména účelnost a účelový charakter. Účelnost vymezuje náklad pouze jako ten, který je vynaložen racionálně a přiměřeně výsledku činnosti. Podle účelového charakteru je smyslem vynaložení ekonomického zdroje jeho zhodnocení, toho je dosaženo pouze při vytvoření takové složky majetku, která přinese vyšší ekonomický prospěch, než kolik byl původní náklad. V tomto pojetí je důležitý naopak těsný vztah k výkonům, které tvoří předmět činnosti podniku. V této souvislosti se může hovořit o tzv. nositeli nákladů. (KRÁL, 2010)

Neznamená to, že by náklady vynaložené bez racionality či bez účelového vztahu k výkonům nebyly předmětem zájmů v manažerském účetnictví. Tyto náklady jsou řízeny se smyslem tak, aby se jim předcházelo a vůbec nevznikaly, to může být opatřeno dikcí manažerských smluv, hmotnými odpovědnostmi aj. Nebo se snižují rizika dopadu na podnik odstraňováním rizikových faktorů.

Finanční a manažerské účetnictví se v pojetí nákladů také liší časovou odlišností. Nákladem z hlediska finančního účetnictví se stává až v okamžiku spotřeby. Oproti tomu v manažerském účetnictví se náklad projeví právě v okamžiku vynaložení zdroje. (KRÁL, 2010)

## 3.2 Kategorizace nákladů

### **Finanční členění nákladů:**

Pro účinné řízení nákladů je nutné jejich podrobné třídění. Existuje mnoho způsobů třídění nákladů. V účetním výkazu zisku a ztrát se náklady rozdělují na provozní a finanční. V minulosti byly další kategorií náklady mimořádné. Jejich zrušení bylo již popsáno v kapitole 3.1. (SYNEK, 2003) Toto třídění se uplatňuje jako základní členění ve finančním účetnictví. Používá se ve výkazu zisku a ztrát a v účtové osnově. (KRÁL, 2010)

Náklady lze třídit i následovně.

### 3.2.1 Druhové třídění nákladů

Druhové třídění nákladů soustřeďuje náklady do skupin stejnorodých činností jednotlivých výrobních faktorů, jako je práce, materiál, investiční kapitál. Toto třídění rozděluje náklady podle toho, co bylo spotřebováno. Základní druhy nákladů jsou spotřeba materiálu, surovin, paliv a energie, dále odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, mzdové a ostatní osobní náklady, finanční náklady a náklady na externí služby, jako jsou opravy a udržování, cestovné, nájemné či dopravné. (SYNEK, 2003)

Z hlediska řízení je druhové členění velice podstatné, jelikož soustřeďuje některé podstatné informace dohromady. Je tomu tak zejména v podnicích, které vykonávají více různých činností. Například u spotřeby materiálu to může být nákup materiálu na výrobu, spotřeba pohonných hmot pro autodopravu, drobný materiál pro údržbu i kancelářské potřeby pro administrativní činnosti. Druhové členění však nepodává žádné informace o této spotřebě materiálu podle činností (výkonů). (LAZAR, 2001)

Druhové třídění nákladů tvoří informační podklad při zajišťování proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů ve společnosti a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje.

Při použití samostatného druhového třídění na řízení nižších vnitropodnikových úrovních je ale omezené. Nelze takto hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Je to především proto, že druhové třídění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů.

Pro potřeby manažerského řízení je nutné druhové třídění kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. (KRÁL, 2010)

### 3.2.2 Účelové třídění nákladů

Pro určení vztahu mezi jednotlivými náklady a podnikovými výkony a jejich efektivnosti se rozlišuje několik členění. Jako první je členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení.

#### Náklady technologické

Technologické náklady jsou ty, které jsou vyvolány nějakou technologií nebo s ní náklad nějakým způsobem účelově souvisí.

### Náklady na obsluhu a řízení

Jedná se o náklady, které zajišťují doprovodné činnosti technologického procesu, jako je spotřeba energie, vytápění budov či mzdy administrativních pracovníků.

Toto členění je však příliš obecné pro praktické využití při rozhodovacích procesech. A je často obtížné rozlišit, zda se jedná o náklad technologický nebo už o náklad na obsluhu a řízení.

### Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik

Do účelového třídění nákladů se řadí i klasifikace nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V tomto členění jsou náklady přiřazovány k určitým vnitropodnikovým střediskům. Pracovníci těchto středisek nesou odpovědnost za vznik a výši nákladů. Tato klasifikace nákladů je rovněž základem pro kategorii manažerského účetnictví a označuje se jako odpovědnostní účetnictví. Je to nástroj, jehož cílem je motivovat vnitropodniková střediska k racionalizaci prováděných činností a zkvalitňováním informací o jejich individuálním hospodaření v rámci podniku zvyšovat efektivnost. (POPESKO, 2009)

### **3.2.3 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů rozděluje náklady podle účelu jejich vynaložení, konkrétněji je přiřazuje k nějakému nákladovému objektu. Člení se do dvou kategorií, a těmi jsou náklady přímé a náklady nepřímé.

#### Náklady přímé

Přímé náklady lze specificky a exkluzivně vztáhnout ke konkrétnímu nákladovému objektu, to znamená ke konkrétnímu výkonu či středisku. Příkladem jsou náklady na nákup nového zboží, ve výrobním podniku je to materiál na výrobu jednoho výrobku nebo i odpisy zařízení, který se specializuje pouze na jeden výrobek, činnost atp.

#### Nepřímé náklady

Naopak nepřímé náklady nemohou být přiřazeny k některému z objektů z důvodu neexistující vazby mezi objektem a nákladem nebo kvůli neidentifikovatelnosti vazby či nízké relevanci. Je to zejména proto, že se náklady vztahují k několika výkonům či střediskům. Tyto náklady musí být přiřazovány pomocí rozvrhových základů neboli klíčů. Mohou to být např. mzdové náklady administrativních pracovníků, manažerů i nájmy prostor. (POPESKO, 2009) (LAZAR, 2001)

Podobným členěním je rozdělení na náklady jednicové a režijní.

### Náklady jednicové

Jednicové náklady souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, ale také přímo s technologickým procesem. Stanoví se pomocí norem spotřeby. (POPESKO, 2009) (LAZAR, 2001)

### Náklady režijní

Náklady režijní se nemění přímo úměrně s počtem provedených výkonů a s technologickým procesem souvisí jako s celkem. Zpravidla se stanovují pro určité časové období rozpočtem nákladů nebo i pro předpokládaný objem výkonů za určité období. (LAZAR, 2001)

Oba tyto způsoby třídění se používají spíše ve výrobních podnicích.

V případě srovnání těchto dvou skupin jsou přímými náklady jednicové a část výrobní, zásobovací a prodejní režie související s konkrétním výkonem. Nepřímé náklady se skládají ze zbývajících částí nákladů středisek hlavní výroby a ostatních režijních nákladů. (LAZAR, 2001)

## **Členění nákladů v manažerském rozhodování:**

### **3.2.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů**

#### Variabilní náklady

Ta část celkových nákladů, která se mění v závislosti na změnách objemu výroby, se nazývá variabilní náklady. Patří do nich jednicové náklady a část režijních nákladů. Pokud se variabilní náklady vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby, jde o proporcionální náklady. V případě rychlejšího vývoje jsou to náklady nadproporcionální neboli progresivní. Nebo při pomalejším růstu, než roste objem výroby, se jedná o degresivní, tedy podproporcionální náklady. Obvykle se při manažerských výpočtech předpokládá, že se náklady vyvíjejí proporcionálně (lineárně).

#### Fixní náklady

Fixní, pevné či neměnné náklady jsou nezávislé na objemu výroby, nemění se. Jsou to náklady, které jsou nutné k zabezpečení chodu podniku jako celku. Někdy mohou být nazývány náklady pohotovostní nebo kapacitní. I fixní náklady se však mohou měnit, a to při změnách výrobní kapacity nebo při změně výrobního programu. Jejich změna je náhlá, nikoli plynulá. Mezi fixní náklady se řadí velká část režii, např. odpisy, mzdy správních a

technickohospodářských pracovníků, nájemné, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na počítačové vybavení, náklady na školení a vzdělávání pracovníků aj.

Členění nákladů na variabilní a fixní má své opodstatnění pouze v krátkém období, protože i fixní náklady se v delším časovém období mění.

Fixní náklady mají výjimečný vliv na vztahy mezi ekonomickými veličinami podniku, jako jsou objem výroby, náklady a zisk. S růstem objemu výroby klesají průměrné fixní náklady, tím i náklady celkové, na jednotku produkce. Tento jev se nazývá degrese nákladů. Proto se lineárně nevyvíjí ani zisk z jednotky produkce.

V souvislosti s fixními náklady existují dva jevy, a to relativní úspora fixních nákladů a nevyužití fixní náklady. K jevu relativní úspory fixních nákladů dochází za zvyšování produkce a neměnných fixních nákladech.

Pokud se plně nevyužije výrobní kapacita, nevyužijí se ani fixní náklady. Nevyužití fixní náklady jsou ta část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužití výrobní kapacitě.

Z tohoto vyplývá, že pro řízení podniku je nutné vytvářet takové výrobní kapacity, které budou dostatečně využívány. Na druhou stranu s růstem výše fixních nákladů a jejich podílu na celkových nákladech roste i provozní riziko. (SYNEK, 2003)

#### Smíšené náklady

Při rozdělování nákladů v podniku je často velmi obtížné klasifikovat náklady na čistě variabilní a fixní. Veliká část nákladů v podniku bude vykazovat určitý smíšený charakter, který obsahuje jak variabilní, tak fixní složku a označují se jako tzv. smíšené náklady. (POPESKO, 2009)

### **3.2.5 Relevantní a irelevantní náklady**

Tyto koncepty, spíše než členění, se vztahují k budoucím manažerským rozhodnutím, mohou se označovat také jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. V této klasifikaci se vychází z odhadu budoucích nákladů, nikoli ze skutečně evidovaných nákladů jako tomu je u tradičních členění.

V závislosti na vybraném rozhodnutí se výše relevantních nákladů mění. Naopak irelevantní náklady svou výší nezmění, ať je dané rozhodnutí přijato či nepřijato. Relevantní náklady mají také zvláštní formu a to tzv. rozdílové náklady, které činí rozdíl mezi náklady před přijetím určitého rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů.

Cílem tohoto konceptu je eliminovat zkresení, která mohou přinést irelevantní náklady do rozhodovacího procesu a do tohoto procesu je začlenit. (POPESKO, 2009)

### 3.2.6 Utopené náklady

Utopené náklady jsou další kategorií manažerských nákladů, které jsou určitou variantou irelevantních nákladů. Pro utopené náklady je charakteristické, že se vynakládají před zahájením provozní činnosti, jejich celková výše nelze ovlivnit, jejich snížení je možné pouze opačně působícím investičním rozhodnutím a typický je pro ně relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu. Mohou to být např. odpisy fixních aktiv.

Stejně jako irelevantní náklady se utopené náklady mohou týkat daného manažerského rozhodnutí. Vzhledem k jejich charakteru by se však při tvorbě rozhodnutí měly vyloučit, protože mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu. (POPESKO, 2009)

### 3.2.7 Oportunitní náklady

Mezi náklady se řadí i položky, které jsou v účetnictví evidovány v jiné výši nebo nejsou evidovány vůbec. Podle vztahu ke svému pojetí se náklady člení na implicitní a explicitní náklady.

#### Explicitní náklady

V účetnictví se explicitní náklady evidují v plné výši.

#### Implicitní náklady

Implicitní náklady v účetnictví nejsou evidovány vůbec nebo jsou, ale v jiné výši. V rámci ekonomického posuzování se však berou v úvahu.

Oportunitní náklady mají charakter implicitních nákladů, také se jim říká náklady obětované příležitosti. Jsou hodnotou ušlého příjmu z alternativy, která kvůli akceptování jiné alternativy nebyla přijata. To znamená jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které nebylo přijato.

Manažerské rozhodování využívá jak náklady explicitní, tak náklady a výnosy implicitního charakteru, které se v účetnictví nevyskytují, protože pro něj mají veliký význam. Oportunitní náklady lze kvantifikovat však pouze v případě, že se posuzují alespoň dvě varianty. Jsou uplatňovány zejména, pokud je rozhodování omezeno v oblasti zdrojů. (POPESKO, 2009)



### 3.3 Kalkulace nákladů

Aby bylo možné náklady řídit, je nezbytné je sledovat i z věcného hlediska, tedy podle výkonů. Právě to je úkolem kalkulací vlastních nákladů. V podniku mají mnohostranný význam: slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. Většina položek vlastních nákladů (nákladů kalkulace) jsou shodné s náklady finančního účetnictví. Položky, které se však do finančního účetnictví neúčtují, ale s podnikáním souvisí, jsou do kalkulací dodatečně zahrnovány. Tyto položky se označují jako kalkulační druhy nákladů. Může to být např. podnikatelská mzda, kalkulační nájemné za použití vlastních prostor, kalkulační úroky za použití vlastního kapitálu a další. Podobně je to s odpisy, kdy se kalkulační odpisy účtují v takové výši, aby zajistily substanční zachování kapitálu<sup>1</sup>, a to tak dlouho, dokud je daný prostředek využíván. (SYNEK, 2003)

Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitým výkonem, který lze vymezit měřicí jednotkou jako např. množství (kusy), hmotnost (kg), délka (m), plocha (m<sup>2</sup>), čas (hod) apod.

#### 3.3.1 Všeobecný kalkulační vzorec

V kalkulačních položkách se vyčísľují jednotlivé složky nákladů. Všeobecný kalkulační vzorec používaný většinou podniků v České republice obsahuje doporučené kalkulační položky:

##### **Všeobecný kalkulační vzorec**

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby – položky 1–4

---

<sup>1</sup> Aby při náhradě daného prostředku byly k dispozici peníze potřebné k jeho náhradě. (SYNEK, 2003)

5. Správní režie  
Vlastní náklady výkonu – položky 1-5
6. Odbytové náklady  
Úplné vlastní náklady výkonu – položky 1-6
7. Zisk (ztráta)  
Cena výkonu

Výše uvedený vzorec je vlastně cenová kalkulace, kdy cena vzniká podle principu „náklady + zisk = cena“. Jedná se o tzv. nákladovou cenu, která se používá v případech, kdy není cena určena přímo trhem. Cílem kalkulace je prokázat únosnost jednotlivých nákladových položek a zisku před odběrateli při vyjednávání o ceně. Naproti tomu, kalkulace nákladů je nástroj vnitropodnikového řízení, který není přípustný veřejnosti a je pouze interní informací. Ke kalkulaci nákladů však není výše uvedený vzorec dostatečně podrobný a ani nerozlišuje mezi relevantními a irelevantními náklady. Jedná se o kalkulaci statickou (zjištěné průměrné náklady platí pro předpokládaný objem a strukturu výroby). Pro manažerské rozhodování se proto používají kalkulace dynamické (přihlíží k výši prováděných výkonů), kalkulace variabilních nákladů aj. (SYNEK, 2003)

Náklady přímé a režijní jsou dvě základní skupiny nákladů v kalkulačním vzorci. Přímé náklady se bez předchozího soustředování podle místa vzniku přímo přiřazují jednotlivým druhům výrobků. Do položky přímý materiál patří zpravidla takový materiál, který se stane trvalou součástí výrobku nebo vytváří potřebné vlastnosti výrobku, je to zejména základní materiál, pohonné hmoty, výrobní obaly apod.

Položku přímé mzdy většinou tvoří základní mzdy, doplatky a příplatky ke mzdě a prémie dělníkům, které přímo souvisí s kalkulovanými výkony.

Do položky ostatní přímé náklady jsou zpravidla zahrnovány technologická paliva a energie, odpisy, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení, ztráty ze zmetků a vadné výroby aj.

Režijní náklady jsou společně vynaložené náklady na celé množství druhů výrobků nebo na zajištění chodu celého podniku, které nelze stanovit na kalkulační jednici přímo nebo by jejich přímé určení nebylo hospodárné. Režijní náklady se na jednotlivé výrobky zúčtovávají nepřímo prostřednictvím přírážek podle určitých klíčů. Využitelnost a kvalita kalkulací roste s přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici. Tím

se však zvyšují náklady na zjišťování přímých nákladů. Hospodárnost je proto hranicí, která vymezuje obě tyto formy nákladů.

Nákladové položky, které souvisí s řízením a obsluhou výroby, ale nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici, se zařazují do výrobní (provozní) režie. Jsou to zejména režijní mzdy, opotřebení nástrojů, odpisy hmotného investičního majetku, spotřeba energie, náklady na opravy, náklady na technický rozvoj, režijní materiál.

Správní režie zahrnuje nákladové položky související s řízením podniku, závodu nebo obdobného organizačního útvaru jako celku. Mohou to být odpisy správních budov, mzdy řídicích pracovníků, poštovné, pojištění, telefonní poplatky aj.

Náklady spojené s odbytovou činností, jako např. náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobku, náleží do odbytových nákladů. (SYNEK, 2003)

### **Režijní náklady**

Jelikož režijní (nepřímé) náklady představují významnou část celkových nákladů a stále se zvyšují, je žádoucí řídit jejich vývoj a stanovovat úkoly v jejich snižování. Řízení režijních nákladů správně zahrnuje:

- Stanovení cíle ve snižování
- Evidenci, kontrolu a vyhodnocování skutečných režijních nákladů
- Systém hmotné zainteresovanosti

Aby bylo možné náklady prakticky řídit, jsou dále rozdělovány do podrobnějších položek, a to např. z hlediska druhového, účelového či kombinací nebo i na variabilní a fixní.

Rozpočty jsou základním nástrojem řízení režijních nákladů. Ty jsou sestavovány pomocí norem a limitů nákladů.

### **Náklady na kalkulační jednici – způsoby stanovení**

Náklady přímé se v plánovaných a operativních kalkulacích stanovují přímo na kalkulační jednici podle norem spotřeby materiálu a práce. V reálných kalkulacích se již vychází ze skutečné spotřeby podle údajů v účetnictví a dalších evidencí.

Náklady režijní se pro plánované a operativní kalkulace stanoví na kalkulační jednici pomocí zúčtovací (režijní) přírážky nebo zúčtovací (režijní) sazby. Režijní přírážka vyjadřuje procentuální poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně. Režijní sazba je podíl režijních nákladů připadající na jednotku naturální rozvrhové základny. Pro výsledné kalkulace se již rozvrhuje skutečná výše režijních nákladů.

Základnou pro rozvrhování režijních nákladů jsou obvykle veličiny peněžní, jako např. přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady aj., nebo veličiny naturální, např. počet kusů výrobků, normohodiny, spotřeba elektrické energie v kWh aj. V nevýrobních střediscích to může být počet vyřízených zakázek, množství zpracovaných dat, počet vyexpedovaných výrobků apod.

Podmínky pro správné stanovení této základny:

- Režijní náklady k ní jsou v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich celkových změn
- Ve struktuře nákladů tvoří podstatný vliv
- Je dostatečně velká, stálá a snadno zjistitelná

Doporučované rozvrhové základny:

- Naturální ukazatele, kde se zúčtovací sazba stanoví peněžní částkou na jednotku ukazatelů
- Více rozvrhových základen
- Veliký počet diferencovaných zúčtovacích sazeb
- Dynamické kalkulace (SYNEK, 2003)

### 3.3.2 Metody kalkulace

Metoda kalkulace je způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace jsou různé; zvolení kalkulace závisí na předmětu kalkulace (zda je výrobek jednoduchý či složitý), na způsobu přiřítání nákladů výkonům (jak se náklady přiřazují na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na podrobnost členění nákladů a jejich strukturu. (SYNEK, 2003)

Tradiční členění kalkulačních metod:

1. Kalkulace dělením
  - a. Prostá kalkulace dělením
  - b. Stupňovitá kalkulace dělením
  - c. Kalkulace dělením s poměrovými čísly
2. Kalkulace přírážkové
3. Kalkulace ve sdružené výrobě
  - a. Zůstatková (odečítací) metoda
  - b. Rozčítací metoda

c. Metoda kvantitativní výtěže

4. Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová)  
(SYNEK, 2003) (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

#### Prostá kalkulace dělením

Tato metoda kalkulace je ze všech ta nejjednodušší. Náklady na kalkulační jednici  $n$  se vypočítají tak, že se úhrnné náklady  $N$  za sledované období vydělí počtem kalkulačních jednic  $q$  vyrobených za dané období:

$$n = N / q$$

Tento snadný postup se používá např. v podnicích s hromadnou výrobou (např. těžba uhlí a rud, výroba piva, limonád apod.), které produkují homogenní výrobek či službu. (SYNEK, 2003)

#### Stupňovitá kalkulace dělením

Princip stupňovité kalkulace dělením je velice podobný prosté kalkulaci dělením, s tím rozdílem, že v této metodě se rozlišují náklady výrobní, náklady správní a odbytové. Zjednodušeně lze říci, že výrobní náklady se rozpočítávají na počet vyrobených výrobků a správní a odbytové na počet prodaných výrobků. Předpokladem této metody je, že se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. Cílem je zajistit, aby výrobky, které se neprodaly, nebyly zatíženy odbytovými, resp. správními náklady. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

Tato metoda se uplatňuje zejména ve stupňovité (fázové) výrobě (např. v chemické výrobě), kde výrobek prochází několika výrobními stupni (fázemi). Kalkulace se pak sestavují pro jednotlivé výrobní stupně. Objem produkce a zjišťování nákladů se tedy měří zvlášť pro každý výrobní stupeň, který je nákladovým střediskem. V jednotlivých výrobních stupních se mohou kalkulovat buď náklady, které v nich vznikají (zpracovací náklady) nebo veškeré náklady (včetně společných nákladů, především materiálu, který je postupně zpracováván). V první variantě se náklady na finální výrobek spočítají jako součet ceny materiálu spotřebovaného v prvním výrobním stupni, zpracovacích nákladů jednotlivých výrobních stupňů a společných nákladů. Tento výsledek je přesnější, na rozdíl od způsobu výpočtu, kdy se náklady finálního výrobku počítají jako podíl součtu nákladů jednotlivých

výrobních stupňů a množství výrobku dohotovených v posledním výrobním stupni, a to z důvodu, že se přihlíží k množství výrobků dohotovených skutečně v jednotlivých výrobních stupních. Této metodě se také říká rozvrhová. V druhé variantě se kalkulují celkové náklady každého výrobního stupně, které v podobě materiálových nákladů přechází do dalšího výrobního stupně. Tato metoda se nazývá postupná kalkulace. Nevýhodou tohoto způsobu výpočtu je, že v kalkulaci finálního výrobku jsou veškeré náklady předcházejících výrobních stupňů kumulovány v jedné položce (polotovary vlastní výroby), čímž se zkreslí struktura nákladů. Způsob, jak tento nedostatek odstranit, je pomocí průběžné kalkulace, která zachovává členění nákladů podle původních kalkulačních položek. Ruční přepočtení postupné kalkulace na průběžnou kalkulaci je však poměrně pracný. Přepočtení lze usnadnit použitím počítače a metod strukturní analýzy. (SYNEK, 2003)

#### Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tento typ kalkulace dělením je vhodné použít v případě, kdy podnik vyrábí výrobky lišící se např. pouze velikostí, hmotností, tvarem apod. (např. hutnické, dřevařské, cihlářské výrobky), u kterých by zjišťování nákladů bylo obtížné. Principem je zvolit si poměrová čísla pro jednotlivé výrobky např. právě podle velikosti, hmotnosti, přímých mezd apod. Vynásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby pro všechny výrobky a jejich následným sečtením se vypočítá objem výroby. Když se celkové náklady vydělí součtem poměrových jednotek, podnik tak zjistí jednu jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků se zjistí vynásobením nákladů základního výrobku s jednotlivými poměrovými čísly. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

Pokud se pro volbu poměrových čísel použije více základů, lze výsledky této metody zpřesnit. V praxi se např. ujal postup, kdy se odděleně kalkulují všechny přímé náklady a režijní náklady pomocí poměrových čísel. (SYNEK, 2003)

#### Kalkulace přírážkové

Přírážkové kalkulace se využívá např. při rozpočítávání režijních nákladů pro podnik, který vyrábí různorodé výrobky. Rozdělit náklady na přímé a nepřímé nebývá problém, ovšem rozpočítat náklady na jednu jednotku produkce už ano. Přírážkové kalkulace rozpočítávají náklady režijní přírážkou. Režijní přírážka se vyjadřuje dvěma způsoby:

- Procentuální přírážkou vůči rozvrhové základně. Vypočítá se podílem režijních nákladů oproti nákladovému druhu, který se zvolí jako rozvrhová základna.

- Sazbou v Kč (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018), která se vypočítá jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. (SYNEK, 2003)

Mělo by být snahou, co nejvíce nákladů vykazovat ve formě přímých nákladů.

Tradiční přírážková kalkulace používá stejnou zúčtovací přírážku i pro změněné objemy výkonů. To má za následek chybný rozvrh režijních nákladů. Pokud jsou objemy výkonů větší, rozvrhuje se větší část režie, a tím dochází k přenášení větších režijních nákladů na jednotku produkce, než ve skutečnosti jsou; naopak při menších objemech výkonů se část režie neuhradí. Toto je tzv. statická kalkulace. Aby byl rozvrh režijních nákladů přesnější, je nutné pro změněné objemy výkonů vypočítávat nové zúčtovací přírážky, tj. kalkulaci dynamizovat. Tzv. dynamická kalkulace značně zpřesňuje dosavadní kalkulace. Přiřazení jednotlivým druhům výrobků může být dalším problémem při kalkulaci režijních nákladů. Kalkulace se zpřesňují zaváděním více rozvrhových základů a přírážek (tzv. diferencovaná přírážková kalkulace) nebo kalkulováním neúplných nákladů. (SYNEK, 2003)

#### Zůstatková metoda

Zůstatková metoda je jednou z kalkulací ve sdružené výrobě. Tyto kalkulace se používají u podniků, ve kterých v rámci jednoho technologického postupu vzniká více druhů výrobků. Může se jednat např. o sdružené výroby, kdy se vedle hlavního výrobku vyrábí i produkt vedlejší. Právě v tomto případě se použije zůstatková metoda. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky v prodejních cenách, výsledek je náklad hlavního výrobku. Náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku se následně zjistí tak, že se zbývající náklady na hlavní výrobek vydělí počtem jeho kalkulačních jednic. Nevýhodou této metody je především nízká schopnost kontroly nákladů vedlejších výrobků. Naopak výhoda spočívá v její jednoduchosti. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

#### Rozčítací metoda

Tato metoda se používá v případě, kdy nelze sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Podle poměrových čísel se celkové náklady rozvrhují (rozčítají) na jednotlivé výrobky. Poměrová čísla se mohou vypočítat buď z množství získaných výrobku nebo podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků nebo podle poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků.

### Metoda kvantitativní výtěže

Metody kvantitativní výtěže se využívá, vznikají-li sdružené výrobky ve stupňové výrobě. V této metodě jsou náklady rozvrhovány podle množství výrobků získaných z výchozí suroviny. (SYNEK, 2003)

### Kalkulace rozdílové

Výše uvedené metody kalkulace zjišťují skutečné náklady úhrnnou částkou za jednotlivé kalkulační položky; nazývají se úhrnné kalkulace. U těchto metod lze přiměřenost vynaložených nákladů kontrolovat až po sestavení výsledné kalkulace. Oproti tomu jsou zde rozdílové metody, které se využívají pro běžnou, operativní kontrolu. Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako normu a zjišťují rozdíly skutečných nákladů již s touto normou. Jednou z rozdílových metod je **metoda standardních (normálových) nákladů**. V této metodě se náklady evidují ve dvou složkách, a to v nákladech předem určených (normovaných) a v rozdílech mezi předem určenými a skutečnými náklady (odchylky od normovaných nákladů). Odchylky se dále analyzují podle příčin vzniku, odpovědnosti aj. Hlavní využití této metody je především v řízení přímých (jednicových) nákladů v opakované výrobě s montážní technologií.

Druhou rozdílovou metodou je **normová metoda**. Principem této metody je, že se předem stanoví normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. Jsou to tzv. základní (výchozí) normy, jež jsou platné k určitému datu. Naopak plánované či běžné operativní normy mění se s každou změnou výrobních podmínek nejsou pro normovou metodu vhodné. Pro normy platí vztahy:

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

$$\text{operativní norma} \pm \text{odchylka od operativní normy} = \text{skutečná spotřeba.}$$

V kalkulacích se používají normy v peněžním vyjádření. Ty se spočítají vynásobením naturální normy (v kg, m, min apod.) s cenou (tarifem). Vztahy, které lze odvodit pro kalkulace:

$$\text{základní kalkulace} \pm \text{změny norem} = \text{operativní kalkulace}$$

$$\text{operativní kalkulace} \pm \text{odchylky od operativních norem} = \text{skutečná spotřeba.}$$



Odchyly od norem a změny norem jsou evidovány podle příčin změn a odchylek a podle odpovědnosti. Odchyly od norem spotřeby materiálu a dalších jednicových položek mohou být způsobovány konstrukčními změnami, realizovanými zlepšovacími návrhy, nedodržením technologického postupu aj. Odpovědný za odchylky od norem bývá výrobní útvar. Změny norem spotřeby materiálu mohou být způsobovány změnou konstrukce výrobku a ceny materiálu, změnou technologického postupu či záměnou materiálu. Za změny norem je obvykle odpovědný útvar technické přípravy výroby. V normové kalkulaci se režijní náklady zachycují na základě rozpočtů režii, použité rozvrhové základny a režijní přírážky nebo sazby.

Normová metoda spolu s evidencí nákladů je řízena podle odchylek. Řídící pracovníci při běžném řízení sledují odchylky od norem, a protože se věnují pouze jim, nikoli tomu, co je v normě, mohou účinněji řídit. (SYNEK, 2003)

#### Moderní způsob kalkulací

Do modernějšího způsobu kalkulace se řadí např. **kalkulace podle aktivit**, tzv. metoda ABC (Activity – Based Costing). Tato metoda přiřazuje náklady k výkonům podle skutečných příčin, které vedly ke vzniku nákladu. Kalkulace ABC poskytuje podniku veliké množství informací o nákladech a aktivitách podniku, které se využívají i pro řízení podniku. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018) Nejprve se podnikové činnosti rozloží do dílčích aktivit, jako je objednávání materiálu, příjem a výdej materiálu, doprava a skladování materiálu atd. Nejvíce se zaměřuje na oblasti, v nichž vznikají režijní náklady. Dále se zkoumá, které náklady vyvolávají aktivity a testuje se, zda jsou nutné. Vztahy vyvolávající vznik nákladů jsou např. počet objednávek, počet zákazníků, strojové hodiny aj. a jsou označovány jako tzv. cost drivers. Zjištěné náklady na aktivitu jsou rozděleny podle výkonů jako jednotkové náklady. Základem těchto kalkulací je to, že procesy spotřebovávají zdroje a výkony spotřebovávají procesy. (SYNEK, 2003)

### 3.3.3 Druhy kalkulací

Kalkulace lze členit podle několika kritérií. Základní druhy členění jsou:

- Kalkulace z hlediska doby sestavování
- Kalkulace z hlediska struktury
- Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Kalkulace z hlediska doby sestavování se dále člení na **předběžné** a **výsledné**. Účelem předběžných kalkulací je poskytnout především základní vodítko k určení nákladů podniku k danému výkonu a následně práci na stanovení ceny, výpočtu rentabilit aj. Předběžné kalkulace se tedy sestavují před provedením konkrétního výkonu. Sestaveny mohou být např. podle stanovených operativních norem nebo podle aktuální spotřeby. Při sestavování předběžných kalkulací podniku zpravidla chybí informace o objemu spotřeby vstupů konkrétního produktu či služby. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

**Předběžné kalkulace** se dělí na kalkulace operativní, plánované a propočtové. Operativní kalkulace odlišuje kalkulaci výchozí a běžnou. Jsou sestavovány na základě operativních norem, které vyjadřují konkrétní podmínky (technické, technologické a organizační) aktuálně platné. Rozdíly mezi výchozí a běžnou jsou tvořeny změnami norem.

Plánované kalkulace jsou sestavovány podle plánovaných norem, jež přihlížejí k racionalizačním opatřením pro plánované období. Základ pro plánované kalkulace je plánovaná roční kalkulace; ta je přímo vázána na plán výkonů, nákladů a tvorby zisku. Plánované kalkulace jsou tvořeny po čtvrtletích. Náklady se vyjadřují buď úhrnně nebo rozdílově pomocí výchozí kalkulace a plánovaných změn norem.

Propočtové kalkulace se sestavují v případech, kdy ještě nejsou k dispozici spotřební normy výrobku nebo je výrobek nový. Uplatňují se pro dlouhodobé plánování a strategické řízení. (SYNEK, 2003)

**Výsledné kalkulace** naopak poskytují zpětnou vazbu, kontrolu hospodárnosti a zjišťování nedostatků v předběžných kalkulacích. Kalkulace z hlediska doby sestavování mají charakter interních dokumentů. Naopak nabídkové či obchodní kalkulace jsou určeny pro potřeby zákazníků. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

Kalkulace z hlediska struktury se sestavují jako průběžné nebo postupné kalkulace. V postupné kalkulaci je položka polotovary vlastní výroby, které obsahují vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů. Oproti tomu kalkulace postupná položku polotovarů neobsahuje. V tomto případě jsou vlastní náklady kalkulovány v členění podle kalkulačního vzorce, viz kapitola 3.3.1 Všeobecný kalkulační vzorec. (SYNEK, 2003)

Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů se člení na dvě základní skupiny:

- **Absorpční kalkulace** (kalkulace úplných nákladů)
- **Neabsorpční kalkulace** (kalkulace neúplných nákladů)

**Absorpční kalkulace** zahrnuje veškeré relativní náklady podniku vztahující se k dané kalkulační jednotce. Kalkulace úplných nákladů může poskytnout podklad pro účely dlouhodobého rozhodování či cenových rozhodování. Komplikací u absorpční kalkulace je přiřazení nepřímých fixních nákladů na kalkulační jednotci.

Kromě absorpčních metod kalkulace lze využít i metodu **neabsorpční** (neúplných nákladů). Tato metoda rozpočítává náklady na jednotlivé výrobky pouze na úrovni přímých, resp. variabilních nákladů. Variabilní náklady se skládají z přímých nákladů a variabilní složky režie. Tato variabilní složka režie se mění se změnou objemu výroby, ale smysluplně ji ke konkrétnímu výrobku či službě přiřadit nelze. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018)

Zvláštním druhem kalkulace je **kalkulace přírůstkových nákladů**. Tato kalkulace počítá dodatečné náklady přírůstku výkonů oproti tradičním kalkulacím průměrných nákladů, které kalkulují celé množství výkonů. Náklady se dělí na fixní a variabilní s tím předpokladem, že dodatečné výkony mají za následek pouze variabilní náklady. Na rozdíl od fixních nákladů, u kterých vyšší využití znamená dodatečný zisk. Tato kalkulace je vhodná pro stanovení limitu ceny. (SYNEK, 2003)

Na tradiční kalkulace, tedy ty, které kalkulují veškeré náklady bez ohledu na změny objemu výroby (rozdělení na variabilní a fixní) je vedena kritika v několika směrech:

- Kalkulace úplných nákladů nevyjadřuje souvislost mezi nákladovými činiteli a náklady, které jsou jimi vyvolány. Rozvrhovací klíče často nesouvisí s objemem režijních nákladů, které jednotlivé výrobky vyvolaly.
- Náklady např. na správní režii, které souvisí s činností podniku jako celku, nemají bezprostřední souvislost s jednotlivými druhy výrobků. Jednotlivé výrobky tedy nenesou zisk, který je výsledkem práce podniku jako celku, ale dosáhne ho až poté, co se překročí kritický objem výroby.
- Předpokladem kalkulace úplných nákladů je, že je dopředu známo vyráběné množství jednotlivých druhů výrobků. Tím se ztěžují různá ekonomická rozhodnutí.
- V kalkulaci úplných nákladů vytváří vlastní náklady výrobku minimální hranici ceny výrobku. Ty výrobky, které mají cenu nižší, nejsou považovány za rentabilní.

Pokud však všechny dosud vyráběné výrobky uhradí fixní náklady, stačí, aby cena dalšího výrobku byla vyšší než variabilní náklady a tento výrobek ponese zisk.

Tato kritika vedla ke vzniku **kalkulace neúplných nákladů – Direct Costing**. (SYNEK, 2003) Do této kalkulace se kalkulují pouze náklady variabilní (přímé). Fixní (nepřímé) náklady se zde vztahují k časovému období, nikoli ke konkrétnímu výkonu podniku. Do kalkulace výkonu se tedy nezahrnují. Uhrazeny budou až z rozdílu mezi cenou výrobku a variabilními náklady výkonu. (TAUŠL PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018) Tento rozdíl se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. A jak z jeho názvu vyplývá, podílí se i na tvorbě hospodářského výsledku podniku. Podílem příspěvku na úhradu ku ceně výrobku lze zjistit rentabilitu výrobku. Příspěvek na úhradu jednoho výrobku je stabilnější veličinou, než je zisk, jelikož se nemění s množstvím vyráběných výrobků. (SYNEK, 2003)

V praxi obvykle nejsou známy celkové variabilní náklady na výrobek, proto se příspěvek na úhradu aproximuje hrubým rozpětím. Hrubé rozpětí, jež se také nazývá marginální či mezní výnos nebo marže, se zjistí rozdílem ceny a přímých nákladů.

**Tabulka 1: Přímé a variabilní náklady**

Cena výrobku			
Celkové náklady			Zisk
Přímé náklady	Nepřímé (režijní) náklady		
	Hrubé rozpětí		
Přímé náklady	Variabilní část režie	Fixní část režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Zdroj: (PROCHÁZKOVÁ & JELÍNKOVÁ, 2018), vlastní zpracování.

Tabulka č. 1 znázorňuje vztahy mezi výše uvedenými ukazateli.

Kalkulace neúplných nákladů jsou založeny na předpokladu, že se fixní náklady nemění. Pokud se tedy změní např. výrobní kapacita podniku, je nutné vytvořit nové kalkulace.

Smysl této kalkulace je především v tom, že doplňují metodu analýzy bodu zvratu i další metody, poskytují nový přístup k rozhodování v podniku, pomáhají určit, jak se jednotlivé druhy výrobků podílejí na tvorbě hospodářského výsledku podniku, zda určitou

součástí nakoupit nebo vyrobit, určují minimální hranici prodejní ceny výrobku aj. (SYNEK, 2003)

### **Analýza bodu zvratu**

Aby byla analýza nákladů provedena důkladně, nemůže se pracovat pouze se strukturou nákladů podle jednotlivých druhů.

Bod zvratu (Break Even Point) je určitá úroveň sledované veličiny, kdy je výsledek hospodaření roven nule, resp. přechází ze ztráty do zisku či naopak. Veličina, pro kterou se bod zvratu hledá, je objem produkce. Předpokladem této analýzy je, že je vývoj tržeb  $TR$  a celkových variabilních nákladů  $VC$  ve vztahu k objemu produkce lineární a že je hodnota jednotkových variabilních nákladů  $jVC$  (jednotkové ceny  $jCena$  a fixních nákladů  $FC$ ) bude konstantní.

Výsledek hospodaření se pro tyto účely spočítá jako rozdíl mezi tržbami  $TR$  a celkovými náklady  $TC$ . Výše tržeb se zjistí jako součin jednotkové ceny  $jCena$  a objemu produkce  $Q$ . Variabilní náklady  $VC$  se spočítají součinem jednotkových variabilních nákladů s objemem produkce  $Q$ . Celkové náklady  $TC$  se pak vypočítají jako součet variabilních  $VC$  a fixních nákladů  $FC$ .

$$VH = vm * Q - FC$$

Výrobová marže  $vm$  je tvořena rozdílem mezi jednotkovou cenou  $jCena$  a jednotkovými variabilními náklady  $jVC$ . Tato marže představuje příspěvek na krytí fixních nákladů<sup>2</sup>; říká se jí rovněž marže zisková.

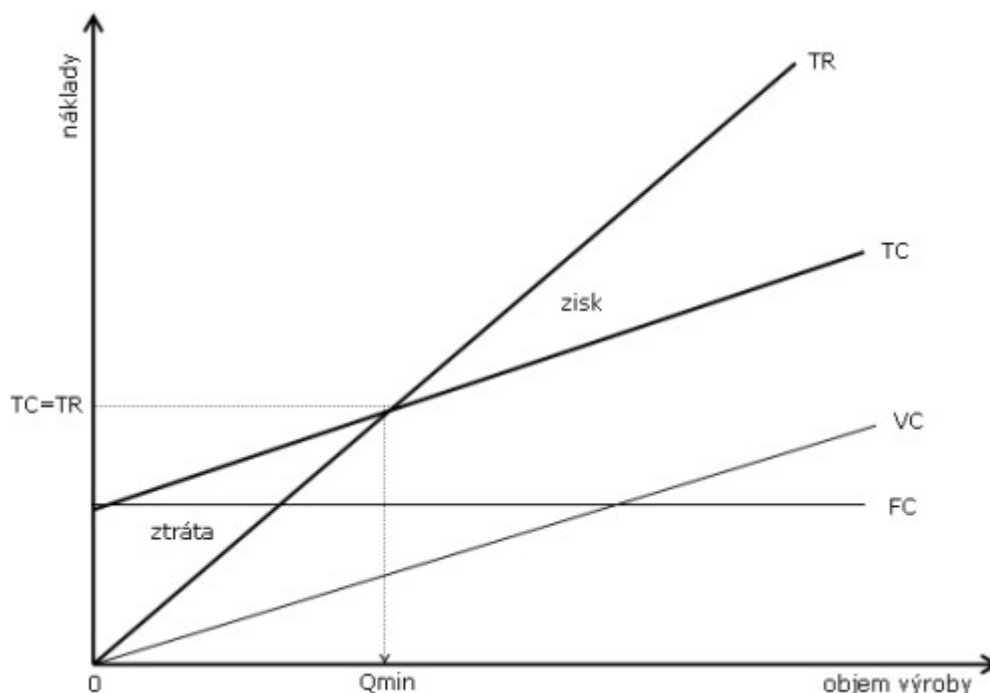
$$Vm = jCena - jVC$$

Do rovnice výpočtu výsledku hospodaření  $VH$  výše, se za výsledek hospodaření  $VH$  dosadí nula. Z této upravené rovnici se následně zjistí objem produkce  $Q$ , které je zároveň bodem zvratu pro objem produkce  $Q_{min}$ . (MAREK, 2009)

---

<sup>2</sup> Viz kapitola 3.3.3 kalkulace přírůstkových nákladů

**Obrázek 1: Bod zvratu**



Zdroj: *Nauka o podniku online, Členění nákladů*<sup>3</sup>

Obrázek 1 zobrazuje bod zvratu graficky. Na ose x je objem výroby  $Q$  a osa y je peněžní, vyjadřující hodnotu výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v Kč. Fixní náklady  $FC$  jsou konstantní pro každý objem produkce. Bod zvratu  $Q_{min}$  se nachází v průsečíku celkových nákladů  $TC$  a celkových tržeb  $TR$ .

Analýza bodu zvratu odpovídá na otázku, jaký je minimální počet výrobků, které musí podnik vyrobit, aby dosáhl zisku. Z tohoto důvodu by si měl analýzu bodu zvratu provést každý podnikatel ještě před zahájením podnikání. (MAREK, 2009)

### 3.3.4 Rozbor kalkulací

Jedním z nástrojů podnikového řízení jsou kalkulace, jejichž rozbor odhalují nedostatky v řízení. Základním postupem je srovnávání. Lze srovnávat plánované kalkulace s výslednými, kalkulace stejných výrobků v různých závodech aj. Ze srovnání plynou informace o změnách celkových nákladů i jejich struktury. Pokud se ve výsledcích ukáží

<sup>3</sup> [http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni\\_2&unit=cleneni\\_nakladu](http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu)

nepříznivé odchylky, jsou v organizaci nedostatky. Vždy je však nutné výstupy ze srovnání brát v souvislosti s výsledky výroby či technologickými změnami, popř. s dalšími skutečnostmi. Tento postup by měl vést k návrhu opatření, jak nedostatky odstranit.

Pro přímé náklady, jež jsou významnou částí nákladů výrobků, jsou vytvářeny normy. Právě na těchto normách jsou postaveny rozborů kalkulací přímých nákladů. Kontrolují se náklady na spotřebu materiálu, přímé mzdy i ostatní přímé náklady; zjišťují se odchylky a jejich příčiny. Přímé náklady lze snížit např. zvolením vhodných dodavatelů, jelikož přímé náklady nejsou určovány pouze naturální spotřebou, ale i oceněním. (SYNEK, 2003)

### **3.4 Ekonomické ukazatele využívající náklady na firemní úrovni**

Již v úvodu této práce bylo nastíněno, jaký význam má pro současné podnikatelské subjekty schopnost snižovat náklady nebo je alespoň udržet na co nejnížší úrovni. Významným rizikem snižování nákladů je možný následek, a to snížení hodnoty a kvality výkonu. Proto by společnost měla ke snižování nákladů přistupovat s rozmyslem. Snížení nákladů nemusí vždy přinést kýžený efekt zvýšení ekonomické účinnosti vynaložených nákladů. Spotřebitelé jsou v dnešní době velmi citliví na vnímanou hodnotu produktu. Snižování nákladů může poškodit kvalitu produktu, odradit tak zákazníky, popř. akcionáře a další zainteresované skupiny. V některých odvětví může zlevnění výkonů vést dokonce i ke snížení poptávky. Platí to však pouze pro specifické produkty, kterými jsou např. módní doplňky či oděvy. To je důkazem toho, že vztahy mezi jednotlivými veličinami neplatí absolutně. (POPESKO, 2009)

Ekonomické ukazatele, které pro svůj výpočet používají náklady se zjišťují v rámci finanční analýzy. Jedná se o poměrové ukazatele, které se řadí mezi základní a nejvíce využívané nástroje finanční analýzy. Tyto ukazatele podávají rychlou představu o finanční situaci v podniku. K jejich výpočtům se používají různé položky z účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztrát a cash flow). (KNÁPKOVÁ & PAVELKOVÁ, 2010) Větší významnost se přisuzuje výkazu zisku a ztráty, zejména kvůli uvádění výsledku hospodaření. Zároveň konkretizuje, které náklady a výnosy se na výsledku hospodaření podílely. (GRÜNWARD, 2007)

### 3.4.1 Poměrové ukazatele

Poměrové ukazatele pokrývají veškeré složky výkonnosti podniku a liší se s ohledem na cíl analýzy. (KISLINGEROVÁ, 2010)

Do poměrových ukazatelů, využívajících náklady se řadí následující:

#### **Rentabilita nákladů (ROC – Return on Costs)**

Rentabilita nákladů ukazuje, jaká část z 1 Kč nákladů se do firmy vrátí v podobě zisku. (FinAnalysis online, 2019) Tento ukazatel doplňuje rentabilitu výnosů<sup>4</sup>.

$$\text{Rentabilita nákladů} = \text{zisk} / \text{náklady} * 100 [\%]$$

Zisk je ve variantě EBT či EBIT. (RŮČKOVÁ, 2011)

### 3.4.2 Analýza nákladovosti

Analýza nákladovosti je určena k vyhodnocování výši vynaložených nákladů na dosažení, zajištění a udržení výnosů či jiných výsledků činnosti podniku. Tyto ukazatele jsou obvykle konstruovány jako poměr celkových nebo dílčích nákladů k celkovým, resp. dílčím výnosům či jinak vyjádřenému ekonomickému prospěchu. (MAREK, 2009)

#### **Celková nákladovost z výnosů**

Nejkomplexnější veličina, která zobrazuje zvýšení ekonomického prospěchu podniku jsou výnosy. Proto se celková nákladovost nejlépe sleduje při poměrování celkových nákladů oproti celkovým výnosům. A protože se rozdíl mezi výnosy a náklady rovná výsledku hospodaření, je tento ukazatel celkové nákladovosti z výnosů přímo vázán na ukazatel rentability výnosů. (MAREK, 2009)

Tento ukazatel vyjadřuje, jaká část z 1 Kč tržeb připadá na celkové náklady.

---

<sup>4</sup> Rentabilita výnosů = výsledek hospodaření / výnosy (MAREK, 2009)



$$\text{Celková nákladovost z výnosů} = \text{náklady} / \text{výnosy} * 100 [\%]$$

Je žádoucí, aby výše hodnoty tohoto ukazatele byla u prosperujícího podniku menší než 100 %, v opačném případě by byl podnik ve ztrátě. (MAREK, 2009)

### **Dílčí nákladovost z výnosů**

Ukazatelů dílčí nákladovosti lze zkonstruovat nekonečně mnoho. Při jejich hodnocení je třeba si uvědomit, že se může jedna nákladová složka (např. úklid v podniku ve své vlastní režii), účinně nahradit jinou nákladovou složkou (např. najmutí specializované úklidové firmy, to má za následek růst nákladové položky služeb, ale na druhou stranu snížení osobních nákladů, spotřeby materiálu, administrativních nákladů apod.).

Jako ukazatel dílčí nákladovosti je níže podrobněji popsán ukazatel osobní nákladovosti z výnosů.

### **Osobní nákladovost z výnosů**

Ukazatel osobní nákladovost z výnosů lze dále rozdělit na ukazatel průměrného osobního nákladu na pracovníka a produktivity práce z výnosů.

$$\text{Průměrný osobní náklad na pracovníka} = \text{osobní náklady} / \text{průměrný přepočtený fyzický počet pracovníků}$$

Průměrný přepočtený fyzický počet pracovníků je počet pracovníků přepočtených podle velikosti jejich pracovního úvazku. Do fyzického počtu pracovníků se zahrnují všichni zaměstnanci v pracovněprávním poměru k zaměstnavateli, kteří dostávají za svoji práci mzdu.

Průměrný osobní náklad na pracovníka lze také spočítat jiným způsobem:

$$\text{Průměrný osobní náklad na pracovníka} = \text{průměrná mzda} + \text{průměrná výše jiných osobních nákladů než mezd na pracovníka.}$$

Jiné osobní náklady, než mzdy pracovníků jsou pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, zákonné a sociální náklady.

Produktivita práce je dalším příčinným ukazatelem osobní nákladovosti z výnosů. Podstata tohoto ukazatele spočívá ve vyjádření příspěvku pracovníků na zvýšení (nebo snížení) ekonomického prospěchu podniku. Čitatelem tedy může být výsledek hospodaření, výnosy, tržby či přidaná hodnota atd. Ve jmenovateli se potom může objevit buď přepočtený počet pracovníků anebo osobní či mzdové náklady. (MAREK, 2009) Po dosazení lze zjistit výši osobního nákladu k přidané hodnotě, produktivitu práce z přidané hodnoty či produktivitu práce z tržeb. (KISLINGEROVÁ, 2005)

$$\textit{Produktivita práce z výnosů} = \textit{výnosy} / \textit{průměrný přepočtený fyzický počet pracovníků}$$

Z obou těchto příčinných ukazatelů osobní nákladovosti z výnosů vyplývá následující vztah; vzroste-li průměrná mzda, a tedy i průměrný osobní náklad na pracovníka, produktivita práce musí růst minimálně stejně rychle jako průměrný osobní náklad na pracovníka, jinak by se zvýšila hodnota osobní nákladovosti z výnosů a následně i hodnota celkové nákladovosti z výnosů. To by dále zapříčinilo pokles hodnoty rentability z výnosů i rentability úhrnného vloženého kapitálu neboli aktiv<sup>5</sup>. (MAREK, 2009)

Další metody analýzy nákladů popisuje např. Synek (2003).

---

<sup>5</sup> Rentabilita aktiv = výsledek hospodaření / aktiva (MAREK, 2009)

## **4 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu – Lékárny ABC s.r.o.**

### **Obecná charakteristika podnikatelského subjektu**

Z důvodu nesouhlasu společnosti s uvedením jejího obchodního názvu, bude v této práci používán název Lékárna ABC s.r.o.

Společnost Lékárna ABC s.r.o. je podnikatelský subjekt působící na trhu s léčivými. Provozuje síť lékáren a distribuci léčiv po České republice. Síť lékáren se nachází v Praze. Lékárny poskytují veřejnosti výdejní činnost různých druhů léků, výdej na žádanky, případně služby, jako vstupní kontroly aj.

Lékárna působí na trhu již desítky let a stala se velmi vyhledávanou především kvůli širokému sortimentu léků, nízkým doplatkům za léky, průběžně proškoleným personálem a vývojem odborných programů a služeb. Tyto odborné preventivní programy poskytují odbornou péči v oblastech prevence civilizačních onemocnění, výživového poradenství, odvykání kouření a další.

Společnost vznikla fúzí dvou společností. Výše základního kapitálu společnosti je 200 000 Kč. Společníci Lékárny ABC s.r.o. jsou dvě právnické osoby s obchodním podílem po 50 %.

Sídlo společnosti je umístěno v Praze.

### **Předmět podnikání**

Předmětem podnikání je koupě zboží za účelem dalšího prodeje a poskytování zdravotních služeb – lékárenská péče.

### **Řídící a organizační struktura společnosti**

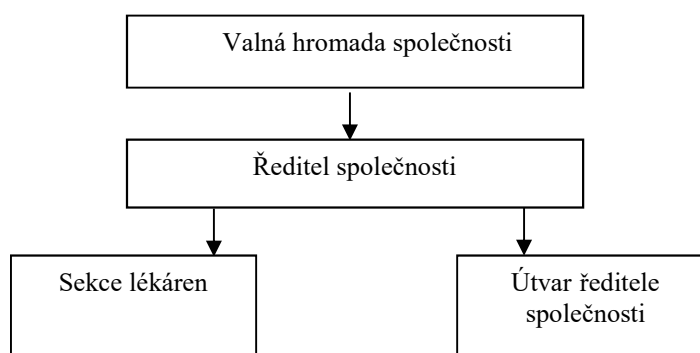
Orgány společnosti jsou jednatel a valná hromada. Statutárním orgánem společnosti je jednatel jednající za společnost samostatně. Jednatel zajišťuje řádné vedení předepsané evidence a účetnictví, vedení seznamu společníků a na žádost společníků je informuje o záležitostech společnosti. Zároveň jednateli přísluší obchodní vedení společnosti.

Do působnosti valné hromady náleží rozhodování ve věcech, které zahrnuje zákon. Zároveň do působnosti valné hromady náleží rozhodování o změně obsahu společenské smlouvy, rozhodování o zrušení společnosti s likvidací a volba a odvolání likvidátora, udělování pokynů jednateli a schvalování koncepce podnikatelské činnosti společnosti,

nejsou-li v rozporu s právními předpisy. Valná hromada může zejména zakázat jednání určité právní jednání, pokud je to v zájmu společnosti.

K roku 2016 společnost eviduje 111 přepočtených zaměstnanců.

**Obrázek 2: Organizační struktura vedení společnosti**



*Zdroj: vlastní zpracování*

### **Historie společnosti**

Lékárna ABC s.r.o. vznikla v dubnu roku 2012 fúzí dvou společností, ale na trhu působí již od 90. let. V době fúze společnost disponovala třemi pobočkami – lékárnami. V květnu 2014 Lékárna ABC s.r.o. zprovoznila e-shop se zdravou výživou. Na začátku roku 2015 byla otevřena další, tedy čtvrtá lékárna. V tentýž rok začala společnost zároveň od září poskytovat služby v oblasti odborného poradenství. Od roku 2016 je v provozu druhý e-shop s nabídkou léků a lékárenského zboží.

### **Charakteristika společnosti z hlediska dosahování výsledků**

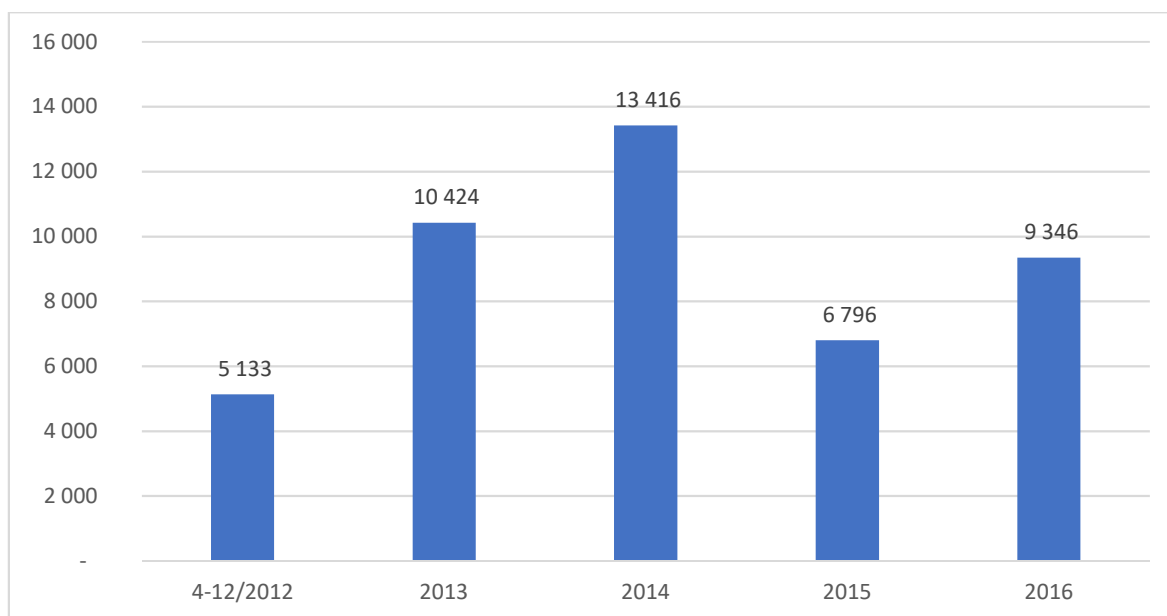
Výsledek hospodaření je zjistitelný z výkazu zisku a ztrát za účetní období. Lékárna ABC s.r.o. si jako účetní období zvolila kalendářní rok. V následující tabulce je uveden výsledek hospodaření před zdaněním za jednotlivá účetní období.

**Tabulka 2: HV za účetní období před zdaněním v letech 2012 – 2016 v tis. Kč**

Rok	4-12/2012	2013	2014	2015	2016
HV	5 133	10 424	13 416	6 796	9 346

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Graf 1: HV za účetní období před zdaněním v letech 2012 - 2016 v tis. Kč**



*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky a grafu je viditelné, že společnost každý rok vykazuje zisk. Nejnižší výsledek hospodaření vykazuje společnost v roce 2012. To bylo zapříčiněno především zkráceným účetním obdobím, které bylo až od dubna. Tím společnost přišla o zisk za tři velice výnosné měsíce v roce. V roce 2013 došlo k nejvyššímu nárůstu výsledku hospodaření oproti předchozímu roku, a to o 5,3 mil. Kč, což činí 103 %. Takto vysoký rozdíl v zisku byl zapříčiněn především výše zmiňovanými chybějícími třemi měsíci v předchozím období. V roce 2014 společnost hospodářský výsledek ještě navýšila na částku téměř 13,5 mil. Kč. K nárůstu došlo zvýšeným objemem prodaného zboží, což bylo zapříčiněno zvýšenou poptávkou nejen celkovou, ale i konkrétně v oblastech umístění poboček lékárny, jelikož se na těchto místech zlepšila veřejná infrastruktura. Následující účetní období došlo ke snížení výsledku hospodaření o 6,6 mil. Kč, tedy o téměř 50 % oproti předchozímu období. Toto snížení způsobily vysoké finanční náklady za právní a projektové práce související s rozšířením podniku. Hospodářský výsledek v roce 2016 ale opět stoupl o 2,6 mil. Kč.

## 5 Analýza nákladů Lékárny ABC s.r.o.

### 5.1 Analýza struktury nákladů

Analýza struktury nákladů zobrazuje jednotlivé položky nákladů jako procentuální podíl oproti celkovým nákladům podniku.

#### 5.1.1 Druhovému třídění nákladů

Následující tabulka zobrazuje rozdělení nákladů podle druhu a zároveň uvádí podíl jednotlivých položek nákladů na celkových nákladech. Toto členění vyplývá z účetní osnovy Lékárny ABC s.r.o., konkrétně ze zvolených analytik nákladových účtů. Jednotlivé analytické účty byly seskupeny do nákladových druhů a následně opět rozebrány a byly porovnány jejich podíly. Vzhledem k tomu, že je toto třídění podrobnější než třídění podle VZZ, bylo pro analýzu struktury nákladů vybráno právě toto třídění. Druhovému třídění podle VZZ je zpracováno v přílohách č. 6 – 8.

**Tabulka 3: Druhovému třídění nákladů ve vztahu k celkovým nákladům v %**

Druh nákladu	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	0,15	0,10	0,17	0,13	0,16
Paliva a energie	0,31	0,33	0,31	0,23	0,24
Prodané zboží	78,04	78,65	81,60	81,10	81,34
Externí služby	9,45	9,68	7,03	5,81	6,10
Mzdové a ostatní osobní náklady	10,68	9,88	8,53	7,00	7,04
Daňové náklady	0,00	0,00	0,01	0,00	0,02
Odpisy	1,01	0,96	0,71	2,64	2,52
Finanční náklady	0,36	0,40	1,63	3,08	2,58
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 3 lze jasně konstatovat, že v každém sledovaném roce je zcela dominantní část celkových nákladů náklady na prodané zboží. Podíl nákladů na prodané zboží na celkové náklady se pohybuje v rozmezí 78,04 – 81,6 %. Mzdové a ostatní osobní náklady zaujímají 7 – 9,68 % celkových nákladů a těmito hodnotami se stávají druhým

nejvýznamnějším druhem nákladů. Třetími nejvyššími náklady jsou ve sledovaném období externí služby, ty se pohybují mezi 5,81 – 9,68 %. Odpisy a finanční náklady zauímají přes 1,5 % v průměru za sledované období. V roce 2014 se finanční náklady zvýšily z důvodu čerpání úvěru na otevření nové pobočky. Další rok se finanční náklady opět navýšily na procentuální podíl více než 3 % oproti celkovým nákladům. Důvodem tohoto dalšího nárůstu je navýšení pojistného na majetek a profesní odpovědnosti. Společnost si zároveň od roku 2015 nechávala vypracovat studii a návrhy na rozšíření podniku. V roce 2016 se finanční náklady snižují umořováním úvěru a snižováním výše splátek. Podíly dalších druhů nákladů se oproti celkovým nákladům pohybují pouze již v setinách procent.

### Spotřeba materiálu

**Tabulka 4: Podíly položek spotřeby materiálu na náklady za spotřebu materiálu celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Léky	-	-	4,94	- 0,01	0,05
Ostatní zdravotnický materiál	6,11	7,25	22,82	2,20	0,21
Ochranné pomůcky	11,87	7,20	17,59	15,46	3,76
Odborný tisk	-	-	0,33	-	0,04
Voda	-	6,51	2,88	2,84	3,49
Spotřební materiál – ostatní	69,94	24,78	26,79	27,26	22,96
Tonery	-	5,09	2,38	4,79	3,44
Spotřeba materiálu – marketing	-	-	1,41	-	30,26
Hygienické prostředky	-	18,17	6,84	9,51	7,93
Kancelářské potřeby	-	20,31	12,18	17,12	18,44
Drobný inventář	10,09	7,42	1,86	20,57	9,12
PHM – nedaňové	-	-	-	-	0,01
Spotřební materiál – nedaňový	1,99	3,28	-	0,27	0,30
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Nejvyšší podíl na spotřebě materiálu za sledované období tvoří položka spotřební materiál – ostatní. Průměrná výše této položky je 34,35 % a jsou na ni účtovány polepy výloh lékáren, letáky, elektronika do 5000 Kč a další. V roce 2012 zaujímá téměř 70 % ze spotřeby materiálu. Tento vysoký podíl vznikl tím, že náklady nebyly tak podrobně analyticky členěny, jako v následujících letech. Další významnou položkou spotřeby materiálu jsou kancelářské potřeby, které se pohybují v rozmezí 12,18 – 20,31 %. V roce 2014 a především v roce 2016 se objevuje položka spotřeba materiálu – marketing, která právě v roce 2016 dosahuje podílu přes 30 % na celkových nákladech za spotřebu materiálu. Na tento účet se účtuje marketingový materiál spojený s e-shopem. A tento vysoký podíl je způsoben zvýšenou propagací e-shopu. Položka ochranné pomůcky tvoří podíl na nákladech za spotřebu materiálu průměrně 11,18 %. Do této položky spadají ochranné pláště, rukavice, brýle a další ochranné pomůcky. Další položky tohoto nákladového druhu tvoří již nevýznamnou část v porovnání k celkovým nákladům.

### Paliva a energie

**Tabulka 5: Podíly položek nákladů paliva a energie na náklady za paliva a energie celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
PHM	-	-	1,29	1,05	0,90
Vodné a stočné	10,12	11,36	13,60	10,53	13,47
Teplo	35,21	39,02	37,05	41,50	43,20
Elektrická energie	54,66	49,62	48,07	46,92	42,43
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Tento nákladový druh je tvořen základními náklady za energii a paliva. Náklady za elektrickou energii za sledované období zaujímají průměrně téměř 50 %. Druhou nejvýznamnější položkou je teplo. To se pohybuje v rozmezí 35,21- 43,2 %. Náklady za vodné a stočné dosahují v průměru necelých 12 %. Podíl nákladů za pohonné hmoty je minimální okolo 1 %. U těchto položek nedochází k výraznějším změnám podílů.



## Prodané zboží

**Tabulka 6: Podíly položek prodaného zboží na náklady za prodané zboží celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Prodané zboží – lékárny	99,81	99,85	99,86	83,86	83,72
Prodané zboží – distribuce	-	-	-	16,12	16,17
Prodané zboží – ostatní	-	-	-	-	0,01
Manka a škody	0,19	0,15	0,14	0,03	0,10
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Lékárna ABC s.r.o. náklady na prodané zboží dále rozděluje na prodané zboží lékáren, prodané distribuované zboží a ostatní prodané zboží. Prodané zboží lékáren tvoří zcela dominantní část nákladů prodaného zboží, a to od 83,72 – 99,86 %. Na tento účet se účtuje zboží, které je prodáváno přímo pobočkami Lékárny ABC s.r.o. Do roku 2014 lékárna jiný způsob prodeje neměla, proto podíl prodaného zboží lékárnami přesahuje 99 %. V roce 2015 Lékárna ABC začala zboží prodávat i jiným lékárnám. Toto prodané zboží se účtuje na účet prodané zboží – distribuce a tvoří podíl vyšší než 16 % na prodaném zboží celkem. V roce 2016 byl oddělen prodej ostatního zboží. Tato položka však zaujímá pouze 0,01 %. Poslední položkou tohoto nákladového druhu jsou manka a škody, které za sledované období dosahují průměrného podílu 0,12 %.

**Tabulka 7: Podíl nákladů vynaložených na prodané zboží na celkové náklady společnosti v %**

Provozní náklady	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Náklady vynaložené na prodané zboží	77,89	78,53	81,48	81,07	81,26

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Pokud se položka prodaného zboží lékáren, distribuce a ostatní porovná ve vztahu k celkovým nákladům společnosti, což zobrazuje tabulka č. 7 výše, částka podílu dosahuje výši od 77,89 % do 81,48 %. Položka nákladů vynaložených na prodané zboží je pro Lékárnu ABC s.r.o. zcela dominantní.

## Externí služby

*Tabulka 8: Podíly položek externích služeb na náklady za externí služby celkem v %*

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Opravy ostatní	0,31	0,25	0,27	0,42	1,03
Opravy zdrav. přístrojů	-	0,08	0,03	0,10	0,09
Opravy a udržování – budovy	-	0,01	-	0,03	0,05
Náklady na reprezentaci	0,00	0,00	0,15	0,37	0,00
Ostatní služby	12,20	8,13	2,02	1,00	1,94
Poradenství v oblasti podnikání	-	-	-	4,73	4,90
Právní služby	-	0,15	2,98	0,69	2,46
Účetní služby (vč. auditu)	-	7,20	5,24	6,83	5,93
IT služby	-	1,09	0,53	2,37	3,90
Telefonní poplatky	0,36	0,30	0,36	0,59	0,55
Poštovné	0,01	0,01	0,08	0,14	0,12
Marketingové služby	-	-	1,21	3,35	3,74
Marketingové služby – e-shop	-	-	-	1,06	0,21
Hospodářsko-technické služby	15,85	8,65	1,36	1,13	1,07
Praní prádla	0,16	0,11	0,14	0,15	0,13
Likvidace odpadu	0,13	0,10	0,08	0,09	0,12
Úklid	-	0,24	0,34	0,56	0,54
Ostraha budovy	-	-	-	0,07	0,14
Nájemné (budovy, parkovné)	64,57	67,47	77,43	68,05	65,09
Služby spojené s nájmem	3,22	3,73	5,02	4,03	3,83
nájem ostatní	-	-	0,60	0,72	0,24
Služby nemocnic – klinická studia (testování léků)	-	-	-	0,01	0,03
Poukázky, provize	1,84	1,68	1,80	1,98	1,97
Domény	-	-	-	-	0,02
IT služby – e-shop	-	-	-	0,64	0,66
Přepravné, parkovné, balné, doprava	0,18	0,13	0,26	0,53	1,02
Údržba SW	1,04	0,63	0,66	0,14	0,09
Software	-	-	-	0,01	-
Náklady přefakturace	0,09	0,01	- 0,59	-	0,02

Ostatní služby – nedaňové	0,04	0,01	0,03	0,20	0,11
Smluvní pokuty a penále	-	-	-	0,00	-
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

Více než polovinu nákladů za externí služby tvoří položka nájemné za budovy a parkovné. Konkrétně se podíl této položky pohybuje v rozmezí 64,57 – 77,43 %. Dále se do této skupiny externích služeb zařazuje 30 dalších nákladových účtů. Mezi ty významnější patří hospodářsko-technické služby, které se ale v průběhu sledovaného období postupně snižují z více než 15 % na 1 %. Toto snížení podílu je způsobeno tím, že se v průběhu sledovaného období rozšířil počet analytických účtů a jednotlivé náklady byly sledovány podrobněji. Podobně je tomu u položky ostatních služeb, které se z více než 12 % snížily na necelá 2 %. Položka účetní služby včetně auditu se pohybuje mezi 5,2 – 7,2 %. Od roku 2015 se evidují náklady za poradenství v oblasti podnikání. Na nákladech za externí služby se podílí necelými 5 %.

### Mzdové a ostatní osobní náklady

**Tabulka 9: Podíly položek mzdových a ostatních osobních nákladů na mzdové a ostatní osobní náklady celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Provize za stravenky	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03
Účastnický poplatek – školení	0,19	0,10	0,04	0,25	0,09
Mzdové náklady	69,82	70,46	60,58	60,15	59,91
Proplacená dovolená	-	-	7,26	6,47	6,76
Nemoc	-	-	0,07	0,28	0,16
Dohoda o provedení práce	-	-	4,21	5,49	5,54
Dohoda o pracovní činnosti	-	-	0,05	0,02	0,01
Odměny členům orgánů společnosti – daňové	0,67	0,21	0,92	0,92	0,91

Zákonné zdravotní pojištění	6,23	6,11	6,21	6,10	6,05
Zákonné sociální pojištění	16,77	16,47	16,84	16,62	16,80
Penzijní pojištění	3,68	4,27	0,35	0,02	0,03
Životní pojištění	-	-	0,99	1,21	1,28
Stravenky	1,95	2,05	2,11	2,09	2,16
Odvod Úřadu práce	0,30	-	-	-	-
Zákonné sociální náklady – nedaňové	0,00	-	-	-	-
Vstupní prohlídky	-	-	0,01	-	-
Pojistné – úrazové Kooperativa	0,30	0,23	0,29	0,28	0,21
Cestovné do limitu – nocležné	0,06	0,07	0,06	0,05	0,00
Cestovné do limitu – jízdné	0,01	-	-	0,01	0,05
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 9 je viditelné, jak se jednotlivé položky podílí na mzdových a ostatních osobních nákladech. Položka mzdových nákladů tvoří v každém sledovaném období podíl vyšší než 60 % ve vztahu k celkovým mzdovým nákladům. S touto položkou souvisí i náklady za zákonné sociální pojištění v průměrné výši 16,7 % a zákonné zdravotní pojištění s průměrným podílem 6,14 % na mzdových a ostatních nákladech celkem. Od roku 2014 jsou evidovány náklady za proplacenou dovolenou; podíl této položky se pohybuje od 6,47 do 7,26 %. Od téhož roku se také evidují náklady za dohody o provedení práce. Jejich průměrně 5procentní podíl na celkových mzdových nákladech snížil podíl položky mzdových nákladů. Stejný následek měla i položka za proplacenou dovolenou. Další položkou jsou náklady za stravenky, jejichž podíl se na celkových mzdových nákladech pohybuje okolo 2 %. Položky, které dále spadají do mzdových a ostatních osobních nákladů mají již jen minimální podíl.

### **Daňové náklady**

**Tabulka 10: Podíly položek daňových nákladů na daňových nákladech celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Silniční daň	21,16	31,26	7,59	14,44	3,75

Ost. nepřímé daně a poplatky	56,54	68,74	69,88	51,56	1,61
Ostatní pokuty a penále	22,31	-	22,53	34,00	94,63
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Tabulka č. 10 zobrazuje jednotlivé podíly silniční daně, ostatních nepřímých daní a poplatků a ostatních pokut na daňových nákladech celkem. Podíl jednotlivých daní se v průběhu sledovaného období velice mění. Od roku 2012 až do roku 2015 má největší podíl položka ostatních nepřímých daní a poplatků. V roce 2016 je největší podíl tvořen ostatními pokutami a penále, a to z téměř 95 %. Daňové náklady jsou však na celkových nákladech téměř nulové.

## Odpisy

**Tabulka 11: Podíly položek odpisů na náklady za odpisy celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Odpis nedobytné pohledávky	0,26	-	-	-	0,12
Odpis pohledávky	-	-	-	-	0,01
Odpis pohledávky – nedaňový	36,34	0,04	-	0,04	0,14
Odpisy lékárny – ztráty	-	-	-	-	0,01
Neuplatněná DPH	-	-	-	-	0,19
Vyřazení DHM – likvidace	-	1,04	-	-	-
Vyřazení DNM – likvidace	-	1,11	-	-	-
Odpisy DHM (nad 40tis. CZK)	8,37	8,75	10,77	3,75	1,45
Odpisy DNM (nad 60tis. CZK)	1,17	1,38	3,34	1,27	0,61
Odpisy DDHM (do 40tis. CZK)	35,20	30,98	23,36	2,09	1,20
Odpisy DDNM (do 60tis. CZK)	0,70	0,68	-	0,00	0,00
Odpisy DHM – budovy	2,77	3,03	3,38	0,81	-

Zúčt. oprávkky k opr. pol. k nabyt. majetku	48,37	52,98	59,14	92,03	96,26
Tvorba zákonných opravných položek	- 0,26	-	-	-	-
Tvorba účetních opravných položek nedaň.	- 32,92	-	-	-	-
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 11 lze pozorovat, že se podíly položek v průběhu sledovaného období mění, objevují i mizí. Položkou s nejvyšším podílem jsou oprávkky k opravným položkám k nabytému majetku. Ty se pohybují v rozmezí 48,37 – 96,26 %. K vysokému navýšení v roce 2015 došlo z důvodu přeúčtování neodepisovaného Goodwillu do opravných položek k nabytému majetku, který se začal odepisovat.

Položka změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období byla evidována pouze v roce 2012 a to se zápornou hodnotou. Touto hodnotou byla zrušena opravná daňová položka z předchozích let z důvodu uhrazení pohledávek.

### Finanční náklady

**Tabulka 12: Podíly položek finančních nákladů na finančních nákladech celkem v %**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Dary – nedaňové	-	-	-	0,04	0,05
Ostatní provozní náklady	0,09	0,58	-	62,31	61,15
Pojištění majetku (vč. aut)	25,07	28,11	1,62	0,91	0,21
Pojištění odpovědnosti	-	-	-	-	1,50
Haléřové vyrovnání	- 1,25	2,61	0,00	0,00	0,03
Ostatní provozní náklady – nedaňové	0,97	0,29	-	-	0,08
Úroky – úvěr banka	-	-	69,55	26,11	21,80
Úroky majitel – na vybavení lékáren	-	-	10,66	3,62	8,67
kurzové ztráty	0,04	0,91	0,01	0,05	0,01
Bankovní poplatky	75,09	67,50	18,15	6,95	6,52

Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
--------	--------	--------	--------	--------	--------

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 12 vyplývá, že jsou finanční náklady jedním z nejvíce proměnlivým druhovým nákladem. V letech 2012 a 2013 se na celkových finančních nákladech podílí největší částí bankovní poplatky s hodnotami okolo 70 %. V průběhu dalších let tento podíl klesá až na 6,52 %. V roce 2014 vznikla položka úroky z bankovních úvěrů, jež dosáhla podílu téměř 70 % z celkových finančních nákladů. Snížení podílu v roce 2016 na 21,8 % došlo z důvodu navýšení ostatních provozních nákladů. Položka ostatních provozních nákladů tvoří největší podíl celkových finančních nákladů v roce 2015 a 2016. Do této položky se účtuje pojistné majetku a profesní odpovědnosti, právní a poradenské činnosti, které byly zahájeny z důvodu rozšíření podnikání, konkrétně analýza trhu v různých regionech, nabídka nemovitostí, analýza konkurenčního prostředí a s tím spojené právní náklady.

### 5.1.2 Účelové třídění nákladů

Jelikož má Lékárna ABC s.r.o. více poboček, budou položky nákladů rozděleny i podle odpovědnosti za jejich vznik. Právě toto třídění rozděluje jednotlivé položky nákladů podle vnitropodnikových středisek. Pobočky 1-4 prodávají zboží (léky a potraviny – zdravou výživu a potravinové doplňky). Odborné poradenství vykonává služby, což jsou odborné preventivní programy popisované v kapitole 4 – Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu – Lékárny ABC s.r.o. E-shop 1 se zaměřuje na prodej zboží, konkrétně zdravé výživy a potravinových doplňků přes internet. E-shop 2 poskytuje prodej léků přes internet. Činnost správy nemá za výsledek výkony. Správa zahrnuje náklady, které jsou obtížně rozdělitelné do jednotlivých poboček. Jsou to náklady za řízení podniku – ředitelství, administrativní činnost a dále za služby, které jsou určeny pro všechny, jsou to marketingové služby, IT služby, účetní služby aj.

**Tabulka 13: Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik a podíly na celkových nákladech v %**

Středisko	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Pobočka 1	63,67	63,36	66,69	57,60	58,28

Odborné poradenství	-	-	-	0,03	0,10
Pobočka 2	17,42	16,87	13,32	10,34	10,65
Pobočka 3	17,40	18,12	17,08	13,09	12,75
Správa	1,51	1,66	2,81	4,39	4,15
e-shop 1	-	-	0,10	0,32	0,66
e-shop 2	-	-	-	-	0,04
Pobočka 4	-	-	-	14,24	13,38
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 13 je viditelné, kdy jednotlivá střediska vznikla a jak se jejich náklady podílejí na celkových nákladech. Pobočky 1, 2, 3 a správa jsou aktivní již od roku 2012. Pobočka 1 se na nákladech podílí více než z poloviny za celé sledované období. Mezi lety 2012 a 2014 přesahoval její podíl 60 %. Od roku 2015, tedy od doby, kdy vznikly další střediska je podíl nákladů pobočky 1 pod 60 %. Pobočky 2 a 3 se na celkových nákladech podílí velice podobně. Podíly se pohybují v rozmezí 10,34 – 18,12 % s tím, že pobočka 3 má podíl o pár jednotek vyšší. Pobočka 4, která vznikla v roce 2015 má podíl na celkových nákladech srovnatelný s pobočkami 2 a 3, konkrétně je to 14,24 % v roce 2015 a 13,38 % v roce 2016. Středisko správy se na celkových nákladech podílí v rozmezí 1,51 – 4,39 %. V letech, kdy se zprovožňovaly další pobočky byl podíl nákladů správy vyšší, a to přes 4 %. To bylo způsobeno zvýšenými administrativními náklady, náklady za mzdy řídicích pracovníků ve vedení společnosti a dalšími náklady souvisejícími s otvíráním nových poboček a zároveň vyššími výkony (objemy prodeje). V roce 2014 byl zprovozněn první e-shop. Jeho náklady se na těch celkových podílí průměrně z 0,36 %. Tím, jak se prodej přes e-shop v průběhu 3 let zvyšoval, stoupaly pomalu i náklady. Druhý e-shop funguje až od roku 2016 a na celkových nákladech se nepodílí ani z 0,1 %. V průběhu let lze očekávat zvýšení tohoto podílu, stejně jako u e-shopu 1. Náklady střediska odborného poradenství zaujímají minimální část celkových nákladů. V roce 2016 to bylo přesně 0,1 %.

### 5.1.3 Souhrnné zhodnocení analýzy struktury nákladů

Tato strukturální analýza byla zaměřena na celkové náklady, druhové náklady a následně náklady podle odpovědnosti za jejich vznik. Podíly druhových i účelových nákladů se ve sledovaném období zásadně neliší. Největší rozdíly byly způsobeny rozšiřováním



společnosti, zakládáním nových poboček a středisek, navyšováním objemů prodeje zboží, navyšováním úvěrů a dalšími souvisejícími náklady. Celkově mají nejvyšší podíl náklady na prodané zboží, podílející se v maximu 81,6 % na celkových nákladech. Podíl nákladů na prodané zboží se v průběhu sledovaného období také navyšoval v souvislosti s tím, jak se zvětšovala Lékárna ABC s.r.o., přibývaly její pobočky, zlepšovala se veřejná infrastruktura v oblastech umístění poboček a rostla poptávka. Dále jsou celkové náklady tvořeny mzdovými a ostatními osobními náklady, které zaujímají v průměru 8,63 %. Podíl těchto mzdových nákladů se v průběhu sledovaného období snižuje. Z toho vyplývá, že s rozšiřováním společnosti nebylo nutné navyšovat počet pracovníků či výši mezd přímo úměrně k celkovým nákladům. Jinými slovy tím byl snížen podíl fixních nákladů. Třetími nejvyššími náklady jsou ve sledovaném období externí služby, jejichž podíl se pohybuje okolo 7,62 %. U tohoto nákladového druhu došlo rovněž v průběhu sledovaného období ke snížení. Důvod je stejný jako u předchozích nákladů. Touto položkou se tedy také snížil podíl fixních nákladů.

Při pohledu na náklady podle odpovědnosti za jejich vznik se na celkových nákladech nejvíce podílí pobočka 1, tvořící v maximu 66,69 %. Pobočka 1 je největší kamennou prodejnu Lékárny ABC s.r.o. Pobočky 2, 3 a od roku 2015 i pobočka 4 tvoří každá od 10 do 18 % celkových nákladů. Tyto pobočky jsou také kamenné prodejny, ale již menší. V roce 2014 a 2016 vznikla dvě střediska e-shopů, které se však na celkových nákladech podílí méně než 1 %.

## 5.2 Vývojové tendence

Vývoj nákladů v čase se sleduje pomocí trendové neboli horizontální analýzy. Pro tuto analýzu byly použity náklady celkové, náklady podle druhu a náklady podle odpovědnosti za jejich vznik v časovém horizontu pěti let, a to od roku 2012 do roku 2016. Druhé náklady opět vycházejí z účtové osnovy společnosti. Vývojové tendence druhových nákladů podle VZZ jsou obsaženy v přílohách č. 9 – 13.

### 5.2.1 Vývoj celkových a druhových nákladů společnosti

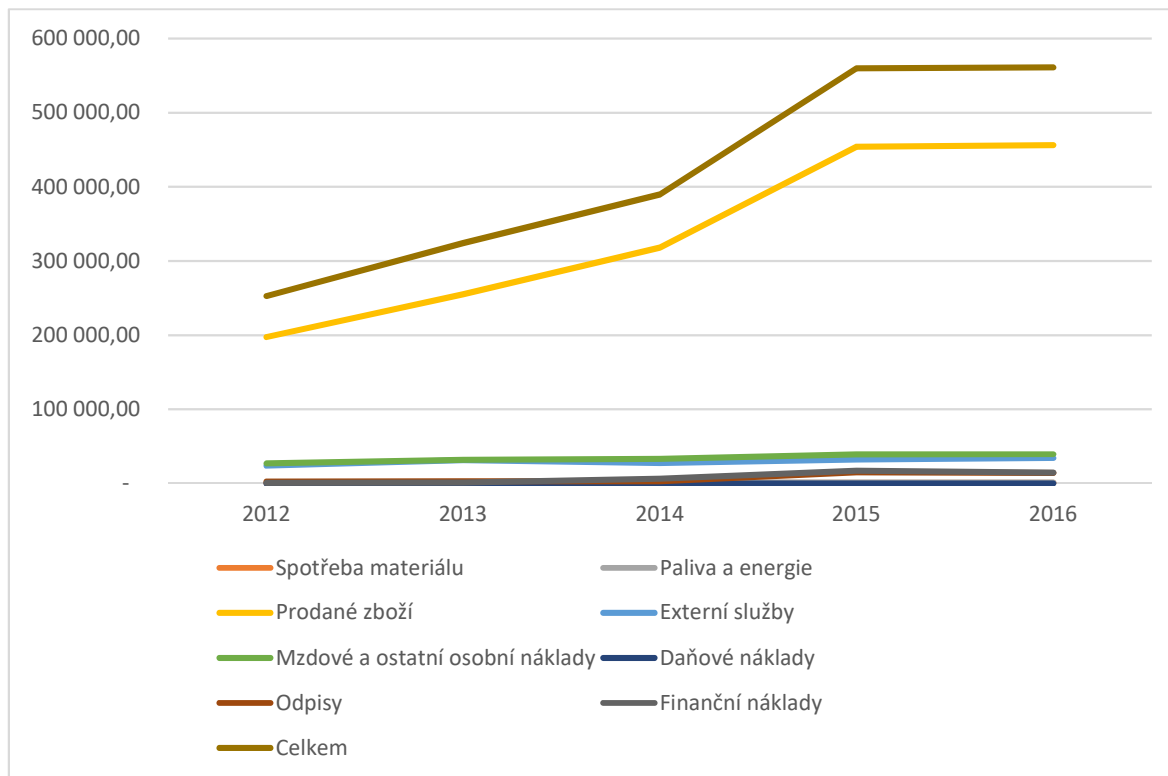
Tabulka č. 14 a graf č. 3 popisují vývoj celkových nákladů a nákladů podle druhu zpracované z účtové osnovy.

**Tabulka 14: Vývoj celkových druhových nákladů ve sledovaném období v tis. Kč**

Druh nákladu	2012	2013	2014	2015	2016
Spotřeba materiálu	382,55	315,58	672,91	745,84	878,61
Paliva a energie	792,55	1 060,24	1 220,18	1 304,24	1 368,41
Prodané zboží	197 306,23	255 039,67	317 967,12	453 951,79	456 363,44
Externí služby	23 882,61	31 404,44	27 407,85	32 519,25	34 230,35
Mzdové a ostatní osobní náklady	26 990,50	32 032,76	33 249,25	39 185,69	39 487,53
Daňové náklady	11,11	11,52	47,43	24,93	95,97
Odpisy	2 546,55	3 100,41	2 777,15	14 792,16	14 141,56
Finanční náklady	906,68	1 302,05	6 343,31	17 241,90	14 460,67
<b>Celkem</b>	<b>252 818,78</b>	<b>324 266,67</b>	<b>389 685,20</b>	<b>559 765,81</b>	<b>561 026,54</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Graf 2: Vývoj celkových a druhových nákladů ve sledovaném období v tis. Kč**



Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

Z tabulky č. 14 a především z grafu č. 3 je zřejmé, že celkové náklady mají téměř totožný průběh křivky jako náklady na prodané zboží. Tento vývoj je logický, jelikož náklady na prodané zboží jsou v průměru 80 % z celkových nákladů. Za celé sledované období mají celkové náklady a současně s nimi i náklady na prodané zboží rostoucí tendenci. Zejména mezi roky 2014 a 2015 došlo k vysokému zvýšení z 390 mil. Kč na 560 mil. Kč celkových nákladů. U nákladů na prodané zboží to bylo zvýšení z 318 mil. Kč na 454 mil. Kč. Příčinou tohoto růstu je zakládání nových poboček a středisek a zlepšením veřejné infrastruktury v oblastech umístění poboček. Právě v roce 2015 vznikla 4. kamenná pobočka, středisko odborného poradenství a zároveň začala Lékárna ABC s.r.o. zboží distribuovat do jiných lékáren. Mezi roky 2015 a 2016 došlo k navýšení celkových nákladů pouze o cca 1 mil. Kč. Ovšem u nákladů na prodané zboží jsou to cca 2 mil. Kč, a to z 454 mil Kč. na 456 mil. Kč. U všech ostatních nákladů lze od začátku sledovaného období do roku 2015 konstatovat, že mají mírně rostoucí vývoj. Náklady za spotřebu materiálu, paliva a energie, mzdové a ostatní náklady a daňové náklady mají rostoucí tendenci až do roku 2016. U odpisů a finančních nákladů došlo mezi roky 2014 a 2015 k poměrně vysokému navýšení. Odpisy se z 2,8 mil. Kč zvýšily na 14,8 mil. Kč. To bylo způsobeno přeúčtováním neodepisovaného Goodwillu do opravných položek k nabytému majetku, který se následně začal odepisovat. Finanční náklady vzrostly z 6,3 mil. Kč na 17,2 mil. Kč, což bylo zapříčiněno novými náklady; ty byly na pojištění majetku a profesní odpovědnosti, právní a poradenské činnosti, které byly zahájeny z důvodu rozšíření podnikání, konkrétně analýza trhu v různých regionech, nabídka nemovitostí, analýza konkurenčního prostředí a s tím spojené právní náklady.

### **Trendová analýza celkových a druhových nákladů**

V následující tabulce je znázorněna změna celkových a druhových nákladů roku 2016 oproti roku 2012.

**Tabulka 15: Trendová analýza nákladů podle jednotlivých druhů - bazický index**

Druh nákladu	2012	2016	Změna v tis. Kč	Změna v %
Spotřeba materiálu	382,55	878,61	496,06	129,67
Paliva a energie	792,55	1 368,41	575,86	72,66
Prodané zboží	197 306,23	456 363,44	259 057,21	131,30

Externí služby	23 882,61	34 230,35	10 347,74	43,33
Mzdové a ostatní osobní náklady	26 990,50	39 487,53	12 497,03	46,30
Daňové náklady	11,11	95,97	84,86	763,95
Odpisy	2 546,55	14 141,56	11 595,00	455,32
Finanční náklady	906,68	14 460,67	13 554,00	1 494,91
Celkem	252 818,78	561 026,54	308 207,76	121,91

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z tabulky č. 15 lze vyčíst, k jakým došlo změnám mezi roky 2012 a 2016 u celkových a druhových nákladů. Změna celkových nákladů je přes 308 mil. Kč, došlo tedy k nárůstu o téměř 122 %. U všech druhových nákladů došlo k nárůstu. Největší změnu v Kč zaznamenala položka prodané zboží, a to přes 259 mil. Kč, což je nárůst o 131 %. Takto vysoký nárůst způsobily nové pobočky, rozšiřování sortimentu a jeho objemu. Druhá největší změna v Kč, konkrétně 13,6 mil. Kč, proběhla u finančních nákladů. Změna v procentech však byla u této položky významně nejvyšší. Došlo zde k nárůstu o téměř 1500 %, což bylo způsobeno již zmiňovaným čerpáním úvěru pro účely založení nových poboček, novým pojištěním majetku a profesní odpovědnosti a výše zmíněnými právními a poradenskými činnostmi. U mzdových a ostatních osobních nákladů, odpisů a externích služeb došlo ke změně od 10 do 12,5 mil. Kč. Avšak právě u mzdových nákladů a externích služeb je procentuální změna ze všech nákladových druhů nejnižší, od 43 do 46 %. V porovnání s celkovou procentuální změnou nákladů, tedy 122 %, lze potvrdit, že u těchto nákladových druhů došlo ke snížení podílu fixních nákladů, jak již bylo uvedeno výše v kapitole 5.1.3 Souhrnné zhodnocení analýzy struktury nákladů.

**Tabulka 16: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle jednotlivých druhů v tis. Kč**

Druh nákladu	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Spotřeba materiálu	- 66,98	357,33	72,94	132,77
Paliva a energie	267,69	159,94	84,06	64,17
Prodané zboží	57 733,45	62 927,45	135 984,67	2 411,65
Externí služby	7 521,83	- 3 996,59	5 111,39	1 711,11
Mzdové a ostatní osobní náklady	5 042,26	1 216,49	5 936,44	301,83
Daňové náklady	0,41	35,91	- 22,50	71,04
Odpisy	553,85	- 323,26	12 015,01	- 650,61
Finanční náklady	395,37	5 041,27	10 898,59	- 2 781,23

Celkem	71 447,89	65 418,53	170 080,61	1 260,73
--------	-----------	-----------	------------	----------

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Tabulka 17: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle jednotlivých druhů v %**

Druh nákladu	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Spotřeba materiálu	- 17,51	113,23	10,84	17,80
Paliva a energie	33,78	15,09	6,89	4,92
Prodané zboží	29,26	24,67	42,77	0,53
Externí služby	31,50	- 12,73	18,65	5,26
Mzdové a ostatní osobní náklady	18,68	3,80	17,85	0,77
Daňové náklady	3,68	311,79	- 47,43	284,93
Odpisy	21,75	- 10,43	432,64	- 4,40
Finanční náklady	43,61	387,18	171,81	- 16,13
Celkem	28,26	20,17	43,65	0,23

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Tabulky č. 16 a 17 velmi dobře znázorňují meziroční změnu celkových a druhových nákladů ve sledovaném období. Jak již bylo konstatováno z tabulky č. 14 a grafu č. 3, k největšímu nárůstu celkových nákladů v Kč došlo mezi roky 2014 a 2015. Konkrétně je to změna ve výši přes 170 mil. Kč, což činí nárůst o téměř 44 %. Rovněž byl zmíněn nejnižší nárůst o 0,23 % mezi roky 2015 a 2016, který činí 1,3 mil. Kč.

Nejvyšší finanční přírůstky byly zaznamenány u prodaného zboží, dosahujících i cca 136 mil. Kč, což činí nárůst o téměř 43 % oproti předchozímu roku. Důvod je stále stejný, a to rozšiřování společnosti, poboček, sortimentu a jeho objemu. S tím souvisí i nárůst finančních nákladů, jež mezi roky 2013 a 2014 stouply o 5 mil. Kč a mezi roky 2014 a 2015 o dalších téměř 11 mil. Kč. V roce 2015 došlo k refinancování úvěru. Tato položka se tedy nesnížila, viz. příloha č. 23. Zároveň byla v roce 2015 zahájena poradenská činnost na rozšíření společnosti. K roku 2016 pak došlo k jejich snížení o 2,8 mil. Kč, což je pokles o 16 %. Ten byl způsoben částečným umořením bankovního úvěru a snížením nákladů za poradenskou činnost. Náklady za spotřebu materiálu mezi roky 2012 a 2013 klesly o 67 tis. Kč, v procentech je rozdíl pouze 17,5 %. V roce 2013 byly nižší náklady na ostatní spotřební materiál, ochranné pomůcky či drobný inventář, viz příloha č. 16. V roce 2014 náklady za spotřebu materiálu zase rostou, a to o více než 100 %. Tyto výkyvy jsou však v celkových

nákladech bezvýznamné. Meziroční přírůstky nákladů na paliva a energie se postupně snižují, mají však stále rostoucí tendenci.

V přílohách č. 16 - 23 jsou tabulky znázorňující vývoj jednotlivých položek všech nákladových druhů ve sledovaném období. Celkový vývoj těchto nákladových druhů lze lépe pozorovat v tabulkách č. 14, 16 a 17. Z příloh lze vyčíst, které konkrétní položky změny způsobily. Ty nejvýznamnější jsou popsány výše.

### 5.2.2 Vývoj účelových nákladů společnosti

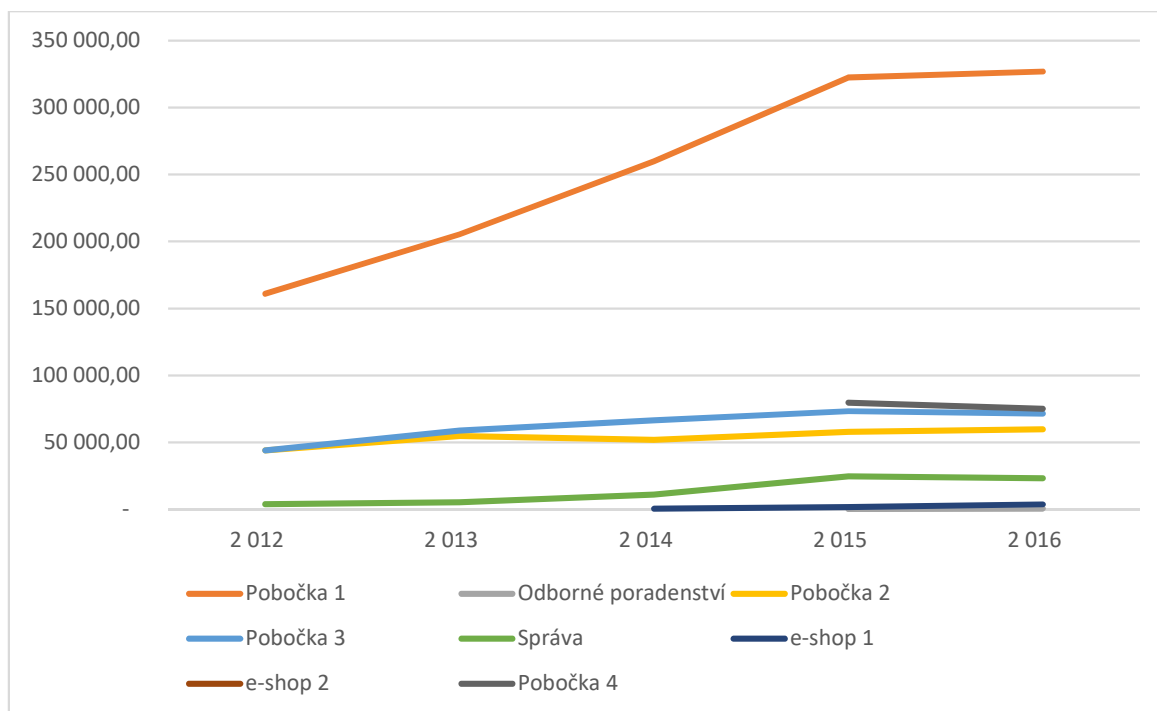
V tabulce a grafu níže je zobrazen vývoj nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.

**Tabulka 18: Vývoj nákladů podle středisek ve sledovaném období v tis. Kč**

Středisko	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Pobočka 1	160 967,79	205 439,22	259 897,61	322 428,53	326 957,25
Odborné poradenství				140,35	568,85
Pobočka 2	44 050,35	54 693,73	51 890,89	57 853,46	59 726,44
Pobočka 3	43 992,35	58 751,99	66 565,81	73 286,54	71 503,30
Správa	3 808,28	5 381,73	10 932,07	24 592,30	23 257,92
e-shop 1			398,82	1 779,80	3 712,19
e-shop 2					250,44
Pobočka 4				79 684,84	75 050,16
<b>Celkem</b>	<b>252 818,78</b>	<b>324 266,67</b>	<b>389 685,20</b>	<b>559 765,81</b>	<b>561 026,54</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Graf 3: Vývoj nákladů podle středisek ve sledovaném období v tis. Kč**



*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Z grafu č. 4 a tabulky č. 26 lze zcela jasně říci, že vývoj, přesněji růst, celkových nákladů je způsoben zejména vývojem nákladů pobočky 1. Tento fakt odpovídá strukturální analýze, ve které bylo zjištěno, že se pobočka 1 podílí na celkových nákladech i ze 67 %. Křivka vývoje nákladů této pobočky je rostoucí za celé sledované období. Od roku 2012, kdy výše nákladů dosahovaly 161 mil. Kč vzrostly k roku 2015 na 322 mil. Kč a k roku 2016 na 327 mil. Kč. Vývoj nákladů pobočky 2 a 3 se liší jen minimálně. Vývoj nákladů pobočky 3 má rostoucí tendenci až do roku 2015, kdy náklady dosahují výše 73,3 mil. Kč, následně se náklady snižují na 71,5 mil. Kč. U pobočky 2 je křivka vývoje nákladů rostoucí za celé sledované období, až na rok 2014, kdy náklady klesnou z 54,7 mil. Kč na 51,9 mil. Kč. Pobočka 4, která vznikla až v roce 2015 má klesající tendenci výše nákladů, a to z téměř 80 mil. Kč na 75 mil. Kč. Středisko e-shopu 1 vykazuje náklady s rostoucí tendencí. V roce, kdy vzniklo, dosáhla výše nákladů necelých 400 tis. Kč a k roku 2016 to již bylo 3,7 mil. Kč. E-shop 2 má náklady v roce 2016 ve výši 250 tis. Kč. Vývoj nákladů střediska správy má rostoucí tendenci od začátku sledovaného do roku 2015, konkrétně je to růst z 3,8 mil. Kč na 24,6 mil. Kč. Tento růst nákladů je opět způsoben rozšiřováním Lékárny ABC s.r.o.

a jejích poboček a objemů prodeje. K roku 2016 došlo ke snížení nákladů na částku 23,3 mil. Kč, a to i přes skutečnost, že tentýž rok byl zprovozněn e-shop 2. Z toho vyplývá, že středisko e-shop 2 snižuje podíl fixních nákladů.

### **Trendová analýza nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**

V následující tabulce je znázorněna změna nákladů jednotlivých výkonů, resp. nákladů podle středisek roku 2016 oproti roku 2012.

**Tabulka 19: Trendová analýza nákladů podle středisek – bazický index**

Středisko	2012	2016	Změna v tis. Kč	Změna v %
Pobočka 1	160 967,79	326 957,25	165 989,45	103,12
Odborné poradenství	-	568,85	568,85	-
Pobočka 2	44 050,35	59 726,44	15 676,08	35,59
Pobočka 3	43 992,35	71 503,30	27 510,95	62,54
Správa	3 808,28	23 257,92	19 449,64	510,72
e-shop 1	-	3 712,19	3 712,19	-
e-shop 2	-	250,44	250,44	-
Pobočka 4	-	75 050,16	75 050,16	-
Celkem	252 818,78	561 026,54	308 207,76	121,91

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Vzhledem k tomu, že polovina středisek společnosti vznikla v průběhu sledovaného období, lze v tabulce č. 27 hodnotit pouze pobočky 1 – 3 a středisko správy. Celkový procentuální rozdíl je stejný jako v tabulce č. 15, kde byl také popsán.

Vzhledem k nejvyššímu podílu nákladů pobočky 1 k celkovým nákladům je i finanční změna mezi roky 2012 a 2016 u této pobočky nejvyšší. Změna dosahuje hodnoty téměř 166 mil. Kč, což činí nárůst o 103 %. Tento vysoký nárůst je způsoben především rozšířením sortimentu zboží a zvětšením jeho objemu. Nejvyšší procentuální nárůst nákladů mělo středisko správa, a to o 511 %. Toto navýšení souvisí s rozšiřováním společnosti, zvyšují se tak mzdové a ostatní osobní náklady na ředitelství a administrativní činnost, dále za služby, jako jsou marketingové služby, IT služby, účetní služby aj. Růst nákladů poboček 2 a 3 měl stejné příčiny, jako pobočka 1, avšak v menším objemu. U pobočky 2 došlo k nárůstu o 15,7



mil. Kč, což je o 35,6 %. Pobočka 3 měla nárůst ještě vyšší, a to o 27,5 mil. Kč, což činí 62,5 %.

**Tabulka 20: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle středisek v tis. Kč**

Středisko	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Pobočka 1	44 471,42	54 458,39	62 530,92	4 528,72
Odborné poradenství	-	-	140,35	428,50
Pobočka 2	10 643,38	- 2 802,84	5 962,57	1 872,98
Pobočka 3	14 759,63	7 813,82	6 720,73	- 1 783,24
Správa	1 573,45	5 550,34	13 660,23	- 1 334,38
e-shop 1	-	398,82	1 380,97	1 932,39
e-shop 2	-	-	-	250,44
Pobočka 4	-	-	79 684,84	- 4 634,67
Celkem	71 447,89	65 418,53	170 080,61	1 260,73

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Tabulka 21: Meziroční přírůstek/úbytek nákladů podle středisek v %**

Středisko	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Pobočka 1	27,63	26,51	24,06	1,40
Odborné poradenství	-	-	-	305,32
Pobočka 2	24,16	- 5,12	11,49	3,24
Pobočka 3	33,55	13,30	10,10	- 2,43
Správa	41,32	103,13	124,96	- 5,43
e-shop 1	-	-	346,26	108,57
e-shop 2	-	-	-	-
Pobočka 4	-	-	-	- 5,82
Celkem	28,26	20,17	43,65	0,23

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

Vývoj celkových nákladů byl již rozebrán v kapitole 5.2.1 Vývoj celkových nákladů a jednotlivých druhů nákladů společnosti. Tabulky č. 28 a 29 však velmi dobře znázorňují meziroční změnu nákladů podle středisek ve sledovaném období.

Pokud se nepočítá nově založená pobočka 4 v roce 2015, má největší meziroční nárůst za sledované období zcela logicky pobočka 1, a to mezi roky 2014 a 2015, což je období, kdy došlo k nejvyššímu nárůstu celkových nákladů. Tento nárůst činí 62,5 mil. Kč, což je 24 %. Náklady pobočky 1 jsou z převážné většiny náklady na pořízení zboží. Nárůst byl tedy

způsoben navýšením objemu pořizovaného zboží. Pobočka 2 má rostoucí tendenci až na rok 2014, kdy byl pokles o 5 %. Tyto změny jsou opět ovlivňovány objemem pořizovaného zboží, které samozřejmě odvíjeny z poptávky a konkurence. U pobočky 3 dochází k meziročnímu růstu ve sledovaném období s výjimkou roku 2016, kdy její náklady klesly o 2,4 %, tedy o 1,8 mil. Kč. Zajímavé je zde středisko správy, u něhož náklady meziročně rostou až do roku 2015 v maximu až o 125 %, což činí 13,7 mil. Kč. Jak již bylo uvedeno u tabulky č. 27, tyto meziroční růsty jsou způsobeny v souvislosti s rozšiřováním společnosti a s tím souvisejících nákladů. Ovšem mezi roky 2015 a 2016 došlo dokonce ke snížení nákladů správy, jak již bylo zmíněno u popisu tabulky č. 26 a grafu č. 4. Na základě této skutečnosti lze konstatovat, že jsou od tohoto počtu středisek snižovány fixní náklady.

### 5.2.3 Souhrnné zhodnocení trendové analýzy

Trendová analýza nákladů byla vypracována na základě celkových nákladů, druhových nákladů a nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik a byly zjištěny následné skutečnosti:

Bazický index roku 2016 na základě roku 2012 ukazuje nárůst celkových i druhových nákladů. Výše tohoto bazického indexu celkových nákladů je 122 %, což činí 308 mil. Kč. K vysokému růstu nákladů dochází zejména v letech 2012 – 2015, kdy se zakládají nová střediska, stoupá objem prodaného zboží a vynakládají se vysoké částky na poradenství.

Celkové náklady mají téměř totožný průběh křivky jako náklady na prodané zboží, což je logické, jelikož podíl nákladů na prodané zboží je v průměru 80 % z celkových nákladů.

K nejvyššímu meziročnímu příbytku celkových nákladů došlo mezi roky 2014 a 2015, a to o 170 mil. Kč neboli o téměř 44 %. Příčinou tohoto růstu bylo založení nových poboček a středisek a zahájení poradenské a právní činnosti na rozšíření společnosti. Právě v roce 2015 vznikla 4. kamenná pobočka, středisko odborného poradenství a zároveň začala Lékárna ABC s.r.o. zboží distribuovat do jiných lékáren. Zahájení poradenské a právní činnosti se projevilo konkrétně na finančních nákladech, které vzrostly o 10,9 mil. Kč. Nejvyšší meziroční příbytek mezi roky 2014 a 2015 je však stále tvořen náklady na prodané zboží, jež dosahoval výše necelých 136 mil. Kč.

Při pohledu na náklady podle odpovědnosti za jejich vznik je vývoj, přesněji růst, celkových nákladů způsoben zejména vývojem nákladů pobočky 1. Tento fakt odpovídá

strukturální analýze, ve které bylo zjištěno, že se pobočka 1 podílí na celkových nákladech i ze 67 %. Křivka vývoje nákladů této pobočky je rostoucí za celé sledované období. Hodnota bazického indexu roku 2016 na základě roku 2012 ukazuje nárůst o 166 mil. Kč, což činí 103 %. Tento vysoký nárůst je způsoben především rozšířením sortimentu zboží a zvětšením jeho objemu.

Nejvyšší procentuální nárůst za celé sledované období zaznamenalo středisko správy, a to o 511 %. Toto navýšení souvisí s rozšiřováním společnosti, zvýšily se tak mzdové a ostatní osobní náklady na ředitelství a administrativní činnosti, dále za služby, jako jsou marketingové služby, IT služby, účetní služby aj.

Meziroční náklady střediska správy rostou až do roku 2015 v maximu až o 125 %, což činí 13,7 mil. Kč. Tyto meziroční nárůsty jsou způsobeny v souvislosti s rozšiřováním společnosti a s tím souvisejících nákladů. Ovšem mezi roky 2015 a 2016 došlo dokonce ke snížení nákladů správy. Na základě této skutečnosti lze konstatovat, že jsou od tohoto počtu středisek snižovány fixní náklady.

### 5.3 Analýza stávající kalkulace nákladů

#### 5.3.1 Analýza přímých a režijních nákladů

V následující tabulce jsou náklady Lékárny ABC s.r.o. rozděleny na náklady přímé a režijní.

**Tabulka 22: Rozdělení přímých a režijních nákladů**

Přímé náklady	Náklady na pořízení zboží
Ostatní přímé náklady	Přepravné, balné, doprava
Režijní náklady	Spotřeba materiálu
	Paliva a energie
	Externí služby
	Mzdové a ostatní osobní náklady
	Daňové náklady
	Odpisy
	Finanční náklady

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Pro analýzu nákladů je vhodné si jednotlivé druhy nákladů zařadit do daných kategorií nákladů. Výše přímých nákladů se mění s objemem prodeje zboží. V Lékárně ABC s.r.o. se do této kategorie přímých nákladů řadí náklady na pořízení zboží. Součástí přímých nákladů jsou i ostatní přímé náklady, které tvoří přepravné, balné, doprava.

Do režijních nákladů patří všechny ostatní druhové náklady; jsou to spotřeba materiálu, paliva a energie, externí služby, mzdové a osobní náklady, daňové náklady, odpisy, finanční náklady. Jednotlivě jsou tyto druhové náklady rozebrány v kapitole 5.1.1 Druhové třídění nákladů.

### 5.3.2 Analýza kalkulačních postupů používaných ve společnosti

Lékárna ABC s.r.o. nabízí 7470 druhů zboží. Jednotlivé druhy zboží lékárna eviduje v 34 podskupinách. Vzhledem k velikému množství druhů se kalkulace nákladů vztahuje k jednotlivým podskupinám. Podskupiny jsou následující:

1. Antikoncepce – obsahuje různé druhy a značky antikoncepce.
2. Bolest – zahrnuje pouze některé druhy apo ibuprofenu různých velikostí a gel Voltaren, ostatní léky na bolest jsou součástí podskupiny „prodej velký“.
3. Bonbony – jsou podskupinou evidující hroznový cukr, lízátka, různé druhy bonbonů a jiných sladkostí.
4. Čaj – obsahuje velké množství různých druhů čaje, čajových směsí, s mnoha zaměřeními od různých dodavatelů.
5. Dermokosmetika – je podskupina obsahující kosmetiku prodávanou v lékárně, jako jsou šampony, deodoranty, krémy, pleťové vody apod.
6. Desinfekce – obsahuje pár druhů desinfekcí.
7. Diabetes – je podskupina léků určených k léčbě cukrovky.
8. Dieta – zahrnuje doplňky stravy na hubnutí.
9. Doplňky stravy – obsahuje ostatní doplňky stravy, jako je bioaktivní karoten, w-omega 3rybí olej forte v tobolkách aj.
10. GIT (trávicí systém) – obsahuje léky na trávicí systém – různá projímadla, léky proti pálení žáhy, proti nadměrnému nadýmání aj.
11. Imunita – je podskupina zahrnující doplňky stravy na podporu imunity, snížení únavy a vyčerpání.

12. Kašel – zahrnuje léky proti kašli.
13. Klouby, svaly – je podskupinou, která eviduje doplňky stravy, masti, gely určené pro výživu, ochranu a regeneraci tkání tvořících kloubní systém a tkání svalových.
14. Lactobacily – eviduje léky obsahující probiotické bakterie a kvasinky a probiotika.
15. Močové cesty – v této podskupině jsou léky a doplňky stravy proti zánětům močových cest.
16. Muži – podskupina obsahuje doplňky stravy, vitaminy a další určené pro muže.
17. Nervy – obsahuje léky a doplňky stravy pro zklidnění a duševní zdraví.
18. Nezařazeno – zahrnuje homeopatické léčivé přípravky, léky na předpis, doplňky stravy aj. nezahrnuté v jiných podskupinách.
19. Oči – je podskupina evidující oční kapky, tablety a jiné doplňky určené na ochranu a výživu očí.
20. Orl – obsahuje spreje, kapky, roztoky, doplňky stravy a jiné léky zprůchodňují nosní dutiny, používané proti zánětům dutin a dýchacích cest, proti infekcím krku a dutiny ústní a další.
21. Pevná cena – zahrnuje hormonální léky, léky na předpis a jiné, u kterých je cena daná a nelze je navýšit o související náklady.
22. Potraviny – je podskupina obsahující balené vody, oleje, přírodní výtažky a další potraviny a potravinové doplňky.
23. Prodej málo – v této podskupině jsou sdruženy různé druhy léků a potravinových doplňků určené k léčbě různých onemocnění, jednotlivé druhy zboží v této podskupině jsou prodány minimálně 800 x za rok, zboží je do této podskupiny zařazeno na základě statistik lékárny.
24. Prodej střed – do této podskupiny spadá zboží na základě stejného principu, jako u podskupiny „prodej málo“ s tím rozdílem, že jednotlivé druhy zboží jsou prodány minimálně 3000 x za rok.
25. Prodej velký – je podskupina zboží, které je zde evidováno opět na stejném principu jako dvě podskupiny výše. Jednotlivé druhy zboží jsou prodány minimálně 7000 x za rok.
26. Tělo – obsahuje krémy, jelení loje, spreje na popáleniny, pudry, vazelíny, gely, mýdla, doplňky stravy a další produkty přispívající k normální funkci pokožky a jiných tkání těla.

27. Veterina – je podskupina s léky a doplňky stravy určené domácím mazlíčkům.
28. Vitaminy – zahrnuje přípravky se zvýšenou dávkou vitaminů a minerálů zajišťující správné fungování organismu.
29. Výživa dětská – obsahuje potraviny a potravinové doplňky pro výživu dětí.
30. Zdravá výživa – zahrnuje potraviny a potravinové doplňky.
31. Zdravotnické potřeby – je obsáhlou podskupinou evidující různé zdravotnické potřeby jako např. teploměry, gázy, obinadla, pinzety, náplasti, dávkovače léků, rukavice, ortézy, bederní pásy, punčochy, berle a mnoho dalších.
32. Zuby – obsahuje různé produkty zajišťující ústní hygienu a přípravky pro ústní náhrady.
33. Ženy – tato podskupina zahrnuje léky, potravinové doplňky a různé přípravky určené pro ženy. Jsou to těhotenské testy, léky na gynekologické záněty, intimní hygiena a další.
34. Žíly – je podskupina obsahující různé přípravky zlepšující kvalitu a funkce žilního a lymfatického systému.

**Tabulka 23: Průměrná rentabilita zboží jednotlivých podskupin v %**

Podskupina	Průměrná rentabilita	Podskupina	Průměrná rentabilita
Pevná cena	15,53	Žíly	27,28
Výživa dětská	20,50	Bolest	27,87
Muži	22,85	Git (trávicí systém)	27,89
Dermokosmetika	22,92	Doplňky stravy	27,95
Antikoncepce	23,23	Zuby	28,40
Diabetes	23,91	Dieta	28,45
Zdravotnické potřeby	24,03	Potraviny	28,91
Prodej střed	25,19	Lactobacily	28,96
Prodej velký	25,26	Ženy	29,18
Prodej málo	25,28	Tělo	29,20
Veterina	25,89	Zdravá výživa	29,34
Nezařazeno	26,47	Imunita	29,40
Klouby, svaly	26,63	Vitaminy	29,55
Močové cesty	26,67	Orl	29,81
Nervy	26,81	Bonbony	30,63
Desinfekce	26,97	Čaj	30,76
Oči	27,10	Kašel	31,13

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

V tabulce č. 31 jsou seřazeny průměrné rentability zboží jednotlivých podskupin. Průměrná rentabilita je spočítána jako podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně jednotlivých druhů zboží ve skupině a zprůměrována. Nejnižší rentabilitu má podskupina pevná cena s hodnotou 15,53 %. Prodejní cena zboží v této skupině nelze navyšovat, jelikož je daná; z tohoto důvodu má rentabilitu nejnižší. Druhou nejnižší rentabilitu má dětská výživa ve výši 20,5 %. Naopak nejvyšších hodnot rentability dosahují podskupiny kašel, čaj a bonbony, u kterých se je vyšší než 30 %.

**Tabulka 24: Data kalkulační úplných nákladů podle podskupin celkem v tis. Kč**

Podskupina	Přímé náklady	Ostatní přímé náklady	Přímé náklady celk.	Režie	Celkové náklady	Tržby	Zisk
Antikoncepce	2 423,66	1,85	2 425,51	556,95	2 982,46	3 140,70	158,24
Bolest	49,48	0,04	49,52	11,37	60,89	68,31	7,42
Bonbony	276,52	0,21	276,73	63,54	340,28	378,58	38,30
Čaj	354,68	0,27	354,95	81,51	436,46	510,59	74,13
Dermokosmetika	28 481,47	21,73	28 503,20	6 545,02	35 048,22	36 889,04	1 840,82
Desinfekce	38,03	0,03	38,06	8,74	46,80	52,00	5,20
Diabetes	699,39	0,53	699,92	160,72	860,64	883,09	22,45
Dieta	593,06	0,45	593,51	136,28	729,80	792,37	62,57
Doplňky stravy	670,42	0,51	670,93	154,06	824,99	915,14	90,15
Git (trávicí systém)	974,83	0,74	975,57	224,02	1 199,59	1 345,37	145,78
Imunita	981,30	0,75	982,05	225,50	1 207,55	1 325,05	117,50
Kašel	132,14	0,10	132,24	30,37	162,61	190,86	28,25
Klouby, svaly	1 530,44	1,17	1 531,61	351,69	1 883,30	2 034,55	151,25
Lactobacily	654,27	0,50	654,77	150,35	805,12	919,03	113,91
Močové cesty	749,48	0,57	750,05	172,23	922,28	1 009,65	87,37
Muži	684,52	0,52	685,04	157,30	842,34	862,93	20,59
Nervy	306,77	0,23	307,00	70,50	377,50	422,02	44,52
Nezařazeno	83 068,18	63,39	83 131,57	19 089,00	102 220,57	107 364,56	5 143,99
Oči	1 653,20	1,26	1 654,46	379,90	2 034,37	2 250,46	216,09
Orl	3 996,98	3,05	4 000,03	918,50	4 918,53	5 661,48	742,95
Pevná cena	2 972,14	2,27	2 974,41	683,00	3 657,40	3 527,04	- 130,36
Potraviny	354,78	0,27	355,05	81,53	436,58	501,00	64,42
Prodej málo	17 235,21	13,15	17 248,36	3 960,64	21 209,00	22 246,46	1 037,46
Prodej střed	129 906,36	99,13	130 005,49	29 852,37	159 857,86	168 234,67	8 376,81
Prodej velký	128 948,89	98,40	129 047,29	29 632,34	158 679,64	166 943,47	8 263,83
Tělo	2 468,78	1,88	2 470,66	567,32	3 037,99	3 431,48	393,49
Veterina	1 296,33	0,99	1 297,32	297,90	1 595,21	1 710,44	115,23

Vitaminy	1 485,04	1,13	1 486,17	341,26	1 827,43	2 074,96	247,53
Výživa dětská	1 720,29	1,31	1 721,60	395,32	2 116,92	2 116,58	- 0,34
Zdravá výživa	41,59	0,03	41,62	9,56	51,18	56,60	5,42
Zdravotnické potřeby	37 753,71	28,81	37 782,52	8 675,77	46 458,29	47 360,78	902,49
Zuby	1 639,09	1,25	1 640,34	376,66	2 017,00	2 265,89	248,89
Ženy	1 519,68	1,16	1 520,84	349,22	1 870,06	2 103,32	233,26
Žíly	287,49	0,22	287,71	66,06	353,77	390,83	37,06
<b>Celkem</b>	<b>455 948,20</b>	<b>347,94</b>	<b>456 296,14</b>	<b>104 776,50</b>	<b>561 072,64</b>	<b>589 979,30</b>	<b>28 906,66</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

V tabulce úplných celkových nákladů podle skupin jsou rozpočítány přímé i režijní náklady společnosti do jednotlivých podskupin. Přímé náklady jsou náklady za koupené zboží v jednotlivých podskupinách v určitém množství. Ostatní přímé náklady jsou náklady na dopravu, přepravu a balné. Rozvrhovou základnou pro jejich rozpočítání jsou přímé náklady. Režie zahrnuje veškeré fixní náklady. Ty jsou do jednotlivých podskupin rozpočítávány pomocí přímých celkových nákladů. Rozvrhovou základnou jsou tedy přímé celkové náklady. Tržby jsou za prodané množství zboží jednotlivých podskupin. Rozdíl tržeb a nákladů pak tvoří zisk jednotlivých podskupin.

Nejvyšší podíl na tržbách mají podskupiny „prodej střed“ a „prodej velký“. Výše tržeb za každou podskupinu je téměř 170 mil. Kč. Na tvorbě zisku se tyto dvě skupiny podílí rovněž nejvyšším podílem, a to částkou přes 8 mil. Kč za každou podskupinu. Takto vysoký podíl je způsoben velkým množstvím prodaných kusů. Průměrná rentabilita těchto podskupin je totiž podprůměrná, okolo 25 %. Podskupina „nezařazeno“ tvoří zisk přes 5 mil Kč. Důvodem takto vysokého zisku je šíře této podskupiny, tedy veliké množství druhů zboží.

Ztrátovou je podskupina „pevná cena“, a to v celkové výši 130 tis. Kč. Jak již bylo zmíněno, a jak vyplývá z názvu, ztráta je způsobena danou cenou. Druhou ztrátovou podskupinou je „dětská výživa“. To odpovídá i druhé nejnižší průměrné rentabilitě této podskupiny.

Celkové tržby, resp. zisk v tabulce č. 40 neodpovídá skutečnosti. Je to způsobeno tím, že se v kalkulaci nepromítají různé cenové akce a slevy na zboží. Celková tržba je tedy ve skutečnosti nižší. Dalším faktorem ovlivňující výši zisku jsou zpětné bonusy.



**Tabulka 25: Data kalkulace úplných nákladů na průměrnou jednotku v Kč**

Podskupina	Tržby	Přímé náklady	Ostatní přímé náklady	Přímé náklady celk.	Režie	Celkové náklady	Cena	Marže	Rentabilita v %
Antikoncepce	514,87	397,32	0,30	397,62	91,30	488,93	514,87	25,94	5,04
Bolest	105,09	76,12	0,06	76,18	17,49	93,67	105,09	11,42	10,87
Bonbony	83,20	60,77	0,05	60,82	13,96	74,78	83,20	8,42	10,12
Čaj	41,34	28,72	0,02	28,74	6,60	35,34	41,34	6,00	14,51
Dermokosmetika	388,18	299,71	0,23	299,94	68,87	368,81	388,18	19,37	4,99
Desinfekce	200,00	146,28	0,11	146,39	33,62	180,01	200,00	19,99	10,00
Dieta	203,17	152,07	0,12	152,19	34,95	187,13	203,17	16,04	7,89
Git (trávicí systém)	123,20	89,27	0,07	89,34	20,51	109,85	123,20	13,35	10,83
Imunita	275,48	204,01	0,16	204,17	46,88	251,05	275,48	24,43	8,87
Kašel	63,62	44,05	0,03	44,08	10,12	54,21	63,62	9,41	14,80
Klouby, svaly	256,56	192,99	0,15	193,14	44,35	237,49	256,56	19,07	7,43
Lactobacily	201,98	143,80	0,11	143,91	33,05	176,95	201,98	25,03	12,39
Močové cesty	240,39	178,45	0,14	178,59	41,01	219,59	240,39	20,80	8,65
Muži	663,79	526,55	0,40	526,95	121,00	647,95	663,79	15,84	2,39
Nervy	147,56	107,26	0,08	107,34	24,65	131,99	147,56	15,57	10,55
Nezařazeno	247,53	191,51	0,15	191,66	44,01	235,66	247,53	11,87	4,79
Oči	212,31	155,96	0,12	156,08	35,84	191,92	212,31	20,39	9,60
Doplňky stravy	332,78	243,79	0,19	243,98	56,02	300,00	332,78	32,78	9,85
Orl	111,45	78,68	0,06	78,74	18,08	96,82	111,45	14,63	13,13
Potraviny	132,89	94,11	0,07	94,18	21,63	115,81	132,89	17,08	12,85
Pevná cena	1 632,89	1 375,99	1,05	1 377,04	316,20	1 693,24	1 632,89	-60,35	- 3,70
Prodej málo	227,71	176,42	0,13	176,55	40,54	217,10	227,71	10,61	4,66
Prodej střed	252,60	195,05	0,15	195,20	44,82	240,02	252,60	12,58	4,98
Prodej velký	204,21	157,74	0,12	157,86	36,25	194,11	204,21	10,10	4,95
Tělo	150,83	108,52	0,08	108,60	24,94	133,54	150,83	17,29	11,46
Veterina	279,94	212,17	0,16	212,33	48,76	261,09	279,94	18,85	6,73
Vitamíny	112,40	80,45	0,06	80,51	18,49	99,00	112,40	13,40	11,92
Výživa dětská	224,45	182,43	0,14	182,57	41,92	224,49	224,45	- 0,04	- 0,02
Zdravá výživa	108,84	79,99	0,06	80,05	18,38	98,43	108,84	10,41	9,56
Zdravotnické potřeby	272,19	216,98	0,17	217,15	49,86	267,01	272,19	5,18	1,90
Zuby	115,49	83,54	0,06	83,60	19,20	102,80	115,49	12,69	10,99

Ženy	215,73	155,86	0,12	155,98	35,82	191,80	215,73	23,93	11,09
Žíly	187,90	138,22	0,11	138,33	31,76	170,09	187,90	17,81	9,48
Diabetes	323,48	256,19	0,20	256,39	58,87	315,26	323,48	8,22	2,54

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Tabulka výše uvádí, jak se průměrná jednotka zboží jednotlivých podskupin podílí na nákladech. Dále zobrazuje průměrnou cenu a marži jednotlivých podskupin na jednotku. Nakonec rentabilita vyjadřuje podíl marže na ceně průměrné jednotky zboží dané skupiny.

Nejvyšší průměrnou marži na jednotku má podskupina „doplňky stravy“ ve výši 33 Kč, rentabilita je však pouze 9,85 %. Druhou nejvyšší průměrnou marži má podskupina „antikoncepce“, a to ve výši 26 Kč. Rentabilita této podskupiny je pouhých 5 %. Podle nejvyšší průměrné rentability se na prvním místě umístila podskupina „kašel“ s hodnotou 14,8 %. Na druhém místě je to „čaj“ s 14,5 %, následuje „orl“ a „potravin“ s hodnotou rentability téměř 13 %.

Záporná marže na průměrnou jednotku opět připadá na podskupinu „pevná cena“ ve výši - 60 Kč a „dětská výživa“ ve výši - 0,04 Kč. Nejnižší kladnou marži na jednotku mají „zdravotnické potřeby“ v hodnotě 5 Kč a „čaj“ ve výši 6 Kč. Podskupina „čaj“ má přitom druhou nejvyšší rentabilitu. Nejnižší rentabilita odpovídá nejnižším maržím, tedy podskupinám „pevná cena“ s - 3,7 % a „dětská výživa“ s - 0,02 %. Další nezáporné nízké marže jsou u podskupin „zdravotnické potřeby“, „muži“ a „diabetes“ s hodnotou okolo 2 %.

### **Kalkulace neúplných nákladů**

Kalkulace nákladů Lékárny ABC s.r.o. byla provedena i jako kalkulace neúplných nákladů. Ale protože se jedná o nevýrobní podnik, jsou celkové přímé náklady rovny nákladům variabilním a celkové režijní náklady zase nákladům fixním. Kalkulace neúplných nákladů tedy dávají poměrově stejné výsledky, jako kalkulace úplné. Z tohoto důvodu je neúplným kalkulacím věnován pouze tento odstavec a jednotlivé kalkulace jsou obsaženy v tabulkách příloh č. 24 a 25. V kalkulacích je vypočten příspěvek na úhradu a hrubé rozpětí jednotlivých podskupin zboží celkem i průměrných jednotek těchto podskupin. Dále jsou v tabulkách vypočítány rentability z příspěvku na úhradu i z hrubého rozpětí. V příloze č. 26 jsou jednotlivé podskupiny seřazeny podle výše příspěvku na úhradu. Tabulka přílohy č. 27

obsahuje top 25 druhů zboží s nejnižší rentabilitou (počítanou z příspěvku na úhradu). V tabulce přílohy č. 28 je zobrazeno naopak top 25 druhů zboží s nejvyšší rentabilitou.

### 5.3.3 Souhrnné zhodnocení stávající kalkulace nákladů

Tyto kalkulace by měly být porovnány s plánovanými kalkulacemi. Plánované kalkulace ale Lékárna ABC s.r.o. nevytváří. Není tedy možné vyvodit konkrétní závěry. Na základě provedených kalkulací však lze říci, že se 3 podskupiny nejvíce podílí na celkových nákladech. Jsou to podskupiny „prodej střed“, „prodej velký“ a „nezařazeno“. Na druhou stranu jsou v lékárně takové podskupiny, které jsou ztrátové a jejich náklady se za ně musí hradit z tržeb jiných podskupin. Do těchto ztrátových podskupin se řadí „pevná cena“ a „dětská výživa“. Pokud chybí plánované kalkulace, nemůže být porovnáno a tím vyhodnoceno, kterého zboží bylo prodáno méně či více a jak tím byl změněn podíl rozdělení celkových nákladů na konkrétní podskupinu.

## 5.4 Dopady nákladovosti do zisku společnosti

### 5.4.1 Základní ukazatele nákladovosti

#### Rentabilita nákladů

V tabulce č. 26 je zobrazena rentabilita nákladů za sledovaná období. Tato rentabilita sděluje, jaká výše zisku připadá na jednotku celkových nákladů.

**Tabulka 26: Rentabilita nákladů v %**

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
Rentabilita nákladů	2,03	3,21	3,44	1,21	1,67

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Rentabilita vyjadřuje podíl zisku na nákladech. Nejvyšší rentability nákladů dosáhla Lékárna ABC s.r.o. v roce 2014. Rentabilita dosahuje výše 3,44 %; tato hodnota říká, že z 1

Kč vložených nákladů získala společnost 3,44 % zisku. Nejnižší hodnota rentability připadá na rok 2015, a to ve výši 1,21 %. V roce 2016 bylo dosaženo rentability ve výši 1,67 %.

### **Celková nákladovost z výnosů**

Následující tabulka zobrazuje celkovou nákladovost z výnosů Lékárny ABC s.r.o. za sledovaná období. Tento ukazatel vyjadřuje, jaká část z 1 Kč tržeb připadá na celkové náklady.

**Tabulka 27: Celková nákladovost z výnosů v %**

Rok	2012	2013	2014	2015	2016
Celková nákladovost z výnosů	98,01	96,89	96,67	98,80	98,36

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

Celková nákladovost vyjadřuje podíl nákladů na výnosech. Tabulka č. 27 zobrazující celkovou nákladovost z výnosů koresponduje s tabulkou č. 26. Stejně jako rentabilita nákladů, vycházející nejlepší v roce 2014, vychází i celková nákladovost z výnosů nejlepší v roce 2014. Celková nákladovost v roce 2014 říká, že 96,67 % z 1 Kč tržeb připadá na celkové náklady. Nejhorší hodnoty je opět dosaženo v roce 2015. K roku 2016 vychází celková nákladovost 98,36 %.

#### **5.4.2 Výpočet hrubého zisku společnosti**

Na základě kalkulačních postupů Lékárny ABC s.r.o. a rozdělení nákladů na přímé a režijní byl sestaven schématický výpočet zisku za rok 2016.

**Tabulka 28: Výpočet hrubého zisku společnosti za rok 2016 v tis. Kč**

Výnosy za zboží	569 264,00
Výnosy za služby	1 032,00
Výnosy za zboží a služby	570 296,00
Náklady na pořízení zboží	- 456 268,44
Přímé náklady	- 456 268,44
Přepravné, balné, doprava	- 347,94
Ostatní přímé náklady celkem	- 347,94

Příspěvek na úhradu	113 679,62
Spotřeba materiálu	- 878,61
Paliva a energie	- 1 386,41
Externí služby	- 33 882,42
Mzdové a ostatní osobní náklady	- 39 487,53
Daňové náklady	- 95,97
Odpisy	- 14 141,56
Finanční náklady	- 14 460,67
Režijní náklady celkem	- 104 333,17
Hrubý zisk	9 346,45

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

V tabulce č. 28 je znázorněn postupný výpočet hrubého zisku společnosti. Od celkových výnosů jsou postupně odečítány náklady. Nejprve přímé a ostatní přímé náklady, po jejichž odečtení vyjde příspěvek na úhradu ve výši 113,7 mil. Kč. Od tohoto příspěvku jsou následně odečteny všechny režijní náklady, což dá za výsledek hrubý zisk o hodnotě 9,3 mil. Kč.

Z tohoto schématického výpočtu hrubého zisku a z celkové analýzy nákladů vyplývá, že podíl přímých nákladů zcela dominantně převládá z celkových nákladů. Režijní část celkových nákladů se se zakládáním nových středisek zvyšuje nepřímou úměrou. Proto se zde nabízí možnost založení dalších středisek.

## 6 Závěry a doporučení vyplývající z analýzy

Hlavním cílem této diplomové práce bylo zpracovat analýzu nákladů společnosti Lékárna ABC s.r.o. a zpracovat doporučení k efektivnímu využití nákladů. Podpůrnými cíli bylo zpracování literární rešerše, obecná charakteristika Lékárny ABC s.r.o., sesbírání dat a informací o podnikatelském subjektu, vyhodnotit strukturu nákladů z hlediska druhového a účelového členění, dále vyhodnotit vývojové trendy celkových i členěných nákladů a závěrem zhodnotit analýzu stávající kalkulace nákladů.

Pro zpracování této práce byla použita získaná data od účetního a finančního oddělení společnosti Lékárna ABC s.r.o. v časovém intervalu od roku 2012 do roku 2016. Data byla čerpána z interních reportů, analýz, dokumentů, účetních výkazů podnikatelského subjektu a dostupné odborné literatury.

Zpracování závěru je rozděleno do dvou částí, kde v první části jsou vyhodnoceny poznatky zjištěné z analýz a druhá část je zaměřena na návrhy a doporučení vycházející ze zjištěných skutečností.

### 6.1 Vyhodnocení analýz

Vybraný podnik je společnost s ručením omezeným se sídlem v Praze působící na trhu již od 90. let. Společnost se vyvíjela z malé společnosti s jednou pobočkou a několika desítkami zaměstnanců až ke společnosti o střední velikosti se čtyřmi pobočkami, dvěma e-shopy a více než 100 zaměstnanci. Společnost Lékárna ABC s.r.o. působí na trhu s léčivy. Provozuje síť lékáren a distribuci léčiv po České republice.

Při analýze hospodářského výsledku Lékárny ABC s.r.o. byla zjištěna kolísavost tohoto ekonomického ukazatele. V počátku sledovaného období dosáhl úrovně 5 133 tis. Kč a až do roku 2014, kdy dosáhl svého maxima, stoupal do výše 13 416 tis. Kč. Tento růst byl způsoben především navýšením objemů prodaného zboží, což zapříčinila zvýšená poptávka nejen celková, ale i konkrétně v oblastech umístění poboček lékárny, jelikož se na těchto místech zlepšila veřejná infrastruktura. V následujícím roce však došlo k hlubokému propadu výsledku hospodaření o téměř 50 % oproti roku 2014, tedy na částku 6 796 tis. Kč. Toto výrazné snížení zapříčinily vysoké náklady na právní a projektové práce, které byly vynaloženy na plány související s rozšiřováním podniku. Hospodářský výsledek v roce 2016 ale opět stoupl o 2, 6 mil. Kč, jelikož byly tyto vysoké náklady sníženy.

Ve struktuře nákladů z hlediska druhového členění zpracované dle účtové osnovy zaujímají největší podíl náklady na prodané zboží, podílející se v maximu 81,6 % na celkových nákladech. Podíl nákladů na prodané zboží v průběhu sledovaného období roste v souvislosti s tím, jak se zvětšovala Lékárna ABC s.r.o. a přibývaly její pobočky. Druhou největší položkou celkových nákladů jsou mzdové a ostatní osobní náklady, které zaujímají v průměru 8,63 %. Podíl těchto mzdových nákladů se v průběhu sledovaného období snižuje. Z toho vyplývá, že s rozšiřováním společnosti nebylo nutné navyšovat počet pracovníků či výši mezd přímo úměrně k celkovým nákladům. Jinými slovy tím byl snížen podíl fixních nákladů. Třetími nejvyššími náklady jsou ve sledovaném období externí služby, jejichž podíl se pohybuje okolo 7,62 %. U tohoto nákladového druhu došlo rovněž v průběhu sledovaného období ke snížení. Důvod je stejný jako u předchozích nákladů. Touto položkou se tedy také snížil podíl fixních nákladů.

Ve struktuře nákladů členěné podle odpovědnosti za jejich vznik se na celkových nákladech nejvíce podílí pobočka 1, tvořící v maximu 66,69 %. Pobočka 1 je největší kamennou prodejnou Lékárny ABC s.r.o. Pobočky 2, 3 a od roku 2015 i pobočka 4 tvoří každá od 10 do 18 % celkových nákladů. Tyto pobočky jsou také kamenné prodejny, ale již menší. Na celkových nákladech se od roku 2014 a 2016 podílí i dvě nová střediska e-shopů, které však tvoří méně než 1 % nákladů.

Podíly druhových i účelových nákladů se ve sledovaném období zásadně neliší. Největší rozdíly byly způsobeny rozšiřováním společnosti, zakládáním nových poboček a středisek, navyšováním úvěrů a náklady souvisejícími s plánováním rozšíření společnosti.

Trendová analýza nákladů byla vypracována na základě celkových nákladů, druhových nákladů a nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. Pro výpočet bazického indexu byly použity hodnoty roku 2016 ku základně tvořené rokem 2012. Výsledky ukazují nárůst celkových i druhových nákladů. Výše tohoto bazického indexu celkových nákladů je 122 %, což činí 308 mil. Kč. K vysokému růstu nákladů dochází zejména v letech 2012 – 2015, kdy se zakládají nová střediska, stoupá objem prodaného zboží a vynakládají se vysoké částky na poradenství. Celkové náklady mají téměř totožný průběh křivky jako náklady na prodané zboží, což zcela odpovídá výsledkům strukturální analýzy, kdy byl zjištěn v průměru 80procentní podíl nákladů prodaného zboží na celkových nákladech.

K nejvyššímu meziročnímu příbytku celkových nákladů došlo mezi roky 2014 a 2015, a to o téměř 44 %, což je o 170 mil. Kč. Tento růst byl zapříčiněn již zmiňovaným

založením nových poboček a středisek a zahájením poradenské a právní činnosti na rozšíření společnosti, které se projevily konkrétně na růstu finančních nákladů o 10,9 mil. Kč. Konkrétně v roce 2015 byl růst zapříčiněn i vznikem 4. kamenné pobočky, střediska odborného poradenství a distribucí do jiných lékáren. Nejvyšší meziroční příbytek mezi roky 2014 a 2015 je však stále tvořen náklady na prodané zboží a dosahoval výše necelých 136 mil. Kč.

Trendová analýza nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik zaznamenává růst celkových nákladů, jež byl způsoben zejména vývojem nákladů pobočky 1. Tento fakt odpovídá strukturální analýze, ve které bylo zjištěno, že se pobočka 1 podílí na celkových nákladech i ze 67 %. Křivka vývoje nákladů této pobočky je rostoucí za celé sledované období. Hodnota bazického indexu roku 2016 na základě roku 2012 ukazuje nárůst o 166 mil. Kč, což činí 103 %. Tento vysoký nárůst je způsoben především rozšířením sortimentu zboží a zvětšením jeho objemu.

Nejvyšší procentuální nárůst za celé sledované období zaznamenalo středisko správy, a to o 511 %. Toto navýšení souvisí s rozšiřováním společnosti, zvýšily se tak mzdové a ostatní osobní náklady na ředitelství a administrativní činnosti, dále za služby, jako jsou marketingové služby, IT služby, účetní služby aj. Meziroční náklady střediska správy rostou až do roku 2015 v maximu až o 125 %, což činí 13,7 mil. Kč, a to z výše zmiňovaných důvodů. Ovšem mezi roky 2015 a 2016 došlo dokonce ke snížení nákladů správy. Na základě této skutečnosti lze konstatovat, že je od tohoto počtu středisek snižován podíl fixních nákladů.

Kalkulace nákladů byla vzhledem k velikému množství druhů zboží vztažena k jednotlivým podskupinám zboží, do kterých Lékárna ABC s.r.o. jednotlivé druhy zboží rozděluje. Bylo zjištěno, že hodnoty rentability (počítána jako podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně jednotlivých druhů zboží) dosahují v maximu přes 30 % u některých podskupin; jsou to „kašel“, „čaj“ a „bonbony“.

V kalkulaci úplných celkových nákladů podle podskupin jsou přímé i režijní náklady společnosti rozpočítány do jednotlivých podskupin. Rozvrhovou základnou pro jejich rozpočítání byly přímé náklady. Nejvyššího podílu na tržbách dosahují podskupiny „prodej střed“ a „prodej velký“, do kterých se zařazují různé druhy léků a potravinových doplňků určené k léčbě různých onemocnění, jež jsou prodány minimálně 3 000, resp. 7 000 x za rok.



Výše tržeb za obě tyto podskupiny je téměř 170 000 tis. Kč a zisk těchto podskupin je přes 8 000 tis. Kč za každou podskupinu, což je zapříčiněno velkým množstvím prodaných kusů. Podskupina „nezařazeno“ tvoří třetí nejvyšší zisk, konkrétně 5 144 tis. Kč. Důvodem takto vysokého zisku je šíře této podskupiny, tedy velké množství druhů zboží. Ztrátovou je podskupina „pevná cena“, a to v celkové výši 130 tis. Kč. Jak vyplývá z názvu, ztráta je způsobena danou cenou.

V analýze úplných nákladů byly dále vypočítány nejvyšší průměrné marže a rentabilita na jednotku. Nejvyšší marží na jednotku disponuje podskupina „doplňky stravy“ ve výši 33 Kč, její rentabilita je ale pouze 9,85 %. Druhou nejvyšší průměrnou marží na jednotku má podskupina „antikoncepce“, a to ve výši 26 Kč. Nejvyšší průměrné rentability dosáhla podskupina „kašel“ s hodnotou 14,8 %. Na druhém místě je to „čaj“ s 14,5 %, následuje „orl“ a „potravin“ s hodnotou rentability téměř 13 %. Záporná marže na průměrnou jednotku je evidována u podskupiny „pevná cena“ ve výši - 60 Kč a „dětská výživa“ ve výši - 0,04 Kč. Nejnižší rentabilita odpovídá nejnižším maržím, tedy podskupinám „pevná cena“ s - 3,7 % a „dětská výživa“ s - 0,02 %.

Z těchto kalkulací plynou závěry, že Lékárna ABC s.r.o. se na celkových nákladech společnosti podílí nejvíce 3 podskupiny z celkových 34. Jsou to podskupiny „prodej střed“, „prodej velký“ a „nezařazeno“. Naopak lékárna také disponuje takovými podskupinami, které jsou ztrátové a jejich náklady se za ně musí hradit z tržeb jiných podskupin. Do těchto ztrátových podskupin se řadí „pevná cena“ a „dětská výživa“. Protože Lékárna ABC s.r.o. nevytváří plánované kalkulace nákladů, nebylo možné výsledky porovnat.

Lékárna ABC s.r.o. za rok 2016 vygenerovala zisk ve výši 9 346 tis. Kč. Celková výše výnosů byla 570 372 tis. Kč a nákladů 561 026 tis. Kč. Rentabilita nákladů roku 2016 byla ve výši 1,67 %. Tato hodnota říká, že z 1 Kč vložených nákladů získala společnost 1,67 % zisku. Výsledky celkové nákladovosti z výnosů korespondují s rentabilitou nákladů. Celková nákladovost v roce 2016 říká, že 98,36 % z 1 Kč tržeb připadá na celkové náklady. Vzhledem k tomu, že v roce 2014, kdy bylo dosaženo nejvyššího zisku, byla hodnota rentability ve výši 3,44 % a hodnota celkové nákladovosti z výnosů 96,67 %, lze konstatovat, že má společnost prostor pro zlepšení.

Po celkové analýze nákladů Lékárny ABC s.r.o lze říci, že se vyvíjí žádoucím směrem. Společnost se za sledované období nedostala do ztráty. Hospodářský výsledek má až na rok 2015 rostoucí tendenci. Tento propad byl způsoben vysokými náklady za poradenské a

právní činnosti zaměřené na možnosti rozšíření společnosti, z čehož lze usoudit, že se společnost bude dále zvětšovat a navyšovat počet středisek. Do dalších let se zároveň předpokládá snížení administrativních nákladů z důvodu zavedení elektronického receptu v roce 2018.

Do budoucna je situace na trhu taková, že Ministerstvo zdravotnictví nedopustí, aby se z lékáren staly ztrátové podniky. Naopak Ministerstvo zdravotnictví na konferenci o trendech v evropském lékárenství konané 19. března 2019 diskutovalo témata v lékárenské péči, mezi která patří dostupnost léků, odměňování lékáren a Rx online. Od pojišťoven se podařilo vyjednat peníze na podporu ohrožených lékáren na venkově. Na řešení nedostupnosti léků začalo Ministerstvo připravovat emergentní systém objednávek léčiv, jež pacientům nově přinese jistotu dodávky potřebného léku během dvou dnů do kterékoli lékárny v České republice a také vytvořilo pracovní skupinu pro lékárenství. Lékárníci mohou navrhnout změny v odměňování lékárenské péče, jejichž výsledkem však nesmí být zvyšování doplatků za léky pro pacienty a zvýšený finanční dopad na veřejné zdravotní pojištění. Posledním tématem na konferenci byl Rx online. Jedná se o elektronizaci lékárenství a lékárenských služeb se zásilkovým výdejem léků, což má být nejen budoucností lékárenství, ale také má zlepšit dostupnost a soulad s léčebnými postupy a jejich dodržování.

## 6.2 Návrhy a doporučení

Lékárna je velmi specifický typ podnikatelského subjektu, u kterého se jen velmi těžko navrhnou doporučení k efektivnímu využití nákladů či opatření na jejich snížení. Výše variabilních nákladů je ovlivňována objemem nakoupeného zboží, protože ceny od dodavatelů jsou dané. Při vysokých odběrech je pouze možné získat zpětné bonusy či množstevní slevy. Fixní náklady lze snížit pouze minimálně, a to na personálních nákladech, spotřebě materiálu a podobných položkách, u kterých je však celkové snížení nákladů minimální.

Doporučením pro Lékárnu ABC s.r.o. by však mohlo být rozšíření sortimentu vysoko obrátkového zboží, konkrétně se jedná o podskupiny zboží „prodej střed“, „prodej velký“ a „nezařazeno“. Zároveň by si společnost měla vytvářet plánované kalkulace nákladů, ve

kterých by byly promítnuty plánované objemy prodaného zboží, zejména právě vysoko obrátkového zboží, které by se z velké části podílelo na celkových nákladech. Tyto plánované kalkulace umožní lépe určovat a vyhodnocovat druhy zboží a podskupiny, a jejich podíl na celkových nákladech, jež se následně promítne ve výnosech. Podle těchto kalkulací lze dále řídit, které zboží propagovat, na co se zaměřit, na které vytvářet akce a slevy aj.

Dalším doporučením je upravit interní předpisy společnosti tak, aby nedocházelo ke zbytečným platbám jako např. za smluvní pokuty.

Lékárně ABC s.r.o. je také doporučováno, aby využila výsledků ze zpracovaných projektů, jež byly zaměřené na rozšíření lékárny a vrátila tak do společnosti vysoké náklady, které na ně byly vynaloženy. Tento krok by zvýšil celkové náklady, ale následně by vzrostly i tržby. Podíl fixních nákladů by byl však nižší, čímž by se zvýšila rentabilita. Toto doporučení zároveň odpovídá výstupům, které byly zjištěny analýzou nákladů. Konkrétně se jedná o výstup, ve kterém bylo zjištěno, že se otevřením další pobočky sníží podíl fixních nákladů. Vzhledem k tématům probíraných na konferenci o trendech v evropském lékárenství by mohla Lékárna ABC s.r.o. otevřít další pobočky i na venkově. Nejen že se na konferenci probírala podpora lékáren na venkově, byl by snížen podíl fixních nákladů, jak již bylo zmiňováno, ale zároveň by tak Lékárna ABC s.r.o. zajistila dostupnost léků i v odlehlejších oblastech. Pokud se tomu připojí i emergentní systém objednávek, dosahovala by tak společnost ještě lepších výsledků.

## 8 Seznam použitých zdrojů

### Literární zdroje:

GROPPELLI, A. a. (2000). *Finance* (4th ed.. vyd.). Hauppauge, N.Y.: Barron's.

GRÜNWARD, Rolf a Jaroslava HOLEČKOVÁ. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, 2007. ISBN 978-808-6929-262.

KISLINGEROVÁ, Eva. *Finanční analýza: krok za krokem*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9321-3.

KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-194-9.

KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-3349-4.

KORDA, Philippe. *Zlatá pravidla obchodního vyjednávání: jak obhájit své ceny a marže a stát se mistrem ve vyjednávání*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3752-2.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada, 2001. ISBN 80-716-9985-3.

MAREK, Petr. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Ekopress, 2009. ISBN 978-80-86929-49-1.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2011. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3916-8.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003. Expert (Grada). ISBN 80-247-0515-X.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-726-1087-2.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0689-9.

### **Elektronické dokumenty:**

*FinAnalysis* [online]. Atlantis PC, ©2000-2019 [cit. 2019-03-16]. Dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/pouzite-pomerove-ukazatele.html>

*Nauka o podniku: Členění nákladů* [online]. 2016 [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: [http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni\\_2&unit=cleneni\\_nakladu](http://nop.topsid.com/index.php?war=cviceni_2&unit=cleneni_nakladu)

Vyhláška č. 250/2015, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 2016.

Zákon č. 563/1991, zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 1. 1. 1992.

### **Internetové zdroje:**

MZČR. *Ministerstvo zdravotnictví České republiky: Ministerstvo zdravotnictví uspořádalo konferenci o trendech v evropském lékárenství* [online]. MZ, ©2010 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: [https://www.mzcr.cz/dokumenty/ministerstvo-zdravotnictvi-usporadalo-konferenci%C2%A0o-trendech-v%C2%A0evropskem-lekarens\\_16981\\_1.html](https://www.mzcr.cz/dokumenty/ministerstvo-zdravotnictvi-usporadalo-konferenci%C2%A0o-trendech-v%C2%A0evropskem-lekarens_16981_1.html)

## 9 Přílohy

### Příloha 1: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2012

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	257893	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	196932	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	60961	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	36	0
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	36	
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	25133	0
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1175	
B. 2.	Služby	10	23958	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	35864	0
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	26833	0
C. 1.	Mzdové náklady	13	18845	
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	180	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6207	
C. 4.	Sociální náklady	16	1601	
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2460	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-845	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27	1624	
V.	Převod provozních výnosů	28	18	
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	5810	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	681	
XII.	Převod finančních výnosů	46	4	
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	-677	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	5133	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	5133	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	5133	0

**Příloha 2: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2013**

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	334142	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	254660	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	79482	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	532	0
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	532	
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	32843	0
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1376	
B. 2.	Služby	10	31467	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	47171	0
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	31898	0
C. 1.	Mzdové náklady	13	22572	
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	67	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7233	
C. 4.	Sociální náklady	16	2026	
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3032	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27	942	
V.	Převod provozních výnosů	28	2	
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	11301	0



Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	891	
XII.	Převod finančních výnosů	46	14	
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	-877	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	10424	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	10424	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	10424	0

**Příloha 3: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2014**

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	402692	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	317521	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	85171	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	386	0
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	386	
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	29341	0
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1893	
B. 2.	Služby	10	27448	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	56216	0
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	33112	0
C. 1.	Mzdové náklady	13	23993	
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	305	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7663	
C. 4.	Sociální náklady	16	1151	
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2777	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27	693	
V.	Převod provozních výnosů	28	5	
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	19639	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	5089	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	1152	
XII.	Převod finančních výnosů	46	18	
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	-6223	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	13416	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	13416	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	13416	0

**Příloha 4: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2015**

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	565642	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	453822	
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	111820	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	536	0
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	536	
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	34698	0
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	2050	
B. 2.	Služby	10	32648	
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	77658	0
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	38946	0
C. 1.	Mzdové náklady	13	28378	
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	360	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	8903	
C. 4.	Sociální náklady	16	1305	
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	14786	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27	11181	
V.	Převod provozních výnosů	28	58	
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	12803	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	5126	
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45	1207	
XII.	Převod finančních výnosů	46	326	
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	-6007	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	6796	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	6796	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	6796	0

**Příloha 5: VZZ Lékárny ABC s.r.o. za rok 2016**

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	<b>Tržby z prodeje výrobků a služeb</b>	01	1 032	
II.	<b>Tržby za prodej zboží</b>	02	569 264	
A.	<b>Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)</b>	03	492 448	0
A.	1 Náklady vynaložené na prodané zboží	04	455 902	
A.	2 Spotřeba materiálu a energie	05	2 247	
A.	3 Služby	06	34 299	
B.	<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti</b>	07		
C.	<b>Aktivace</b>	08		
D.	<b>Osobní náklady (ř. 10 + 11)</b>	09	39 337	0
D.	1. Mzdové náklady	10	28 945	
D.	2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	10 392	0
D.	2. 1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	9 020	
D.	2.2. Ostatní náklady	13	1 372	
E.	<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)</b>	14	14 074	0
E.	1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	14 074	
E.	1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	14 074	
E.	1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
E.	2. Úpravy hodnot zásob	18		
E.	3. Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	<b>Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)</b>	20	69	0
III.	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21		
III.	2. Tržby z prodeje materiálu	22		
III.	3. Jiné provozní výnosy	23	69	
F.	<b>Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)</b>	24	9 819	0
F.	1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F.	2. Zůstatková cena prodaného materiálu	26		
F.	3. Daně a poplatky	27		
F.	4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
F.	5. Jiné provozní náklady	29	9 819	
*	<b>Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)</b>	30	14 687	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)</b>	31	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	<b>Náklady vynaložené na prodané podíly</b>	34		
V.	<b>Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)</b>	35	0	0
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	<b>Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem</b>	38		
VI.	<b>Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)</b>	39	0	0
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	<b>Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti</b>	42		
J.	<b>Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)</b>	43	4 405	0
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	4 405	
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	<b>Ostatní finanční výnosy</b>	46	7	
K.	<b>Ostatní finanční náklady</b>	47	943	
*	<b>Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47 )</b>	48	-5 341	0
**	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)</b>	49	9 346	0
L.	<b>Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)</b>	50	0	0
L. 1	Daň z příjmů splatná	51		
L. 2	Daň z příjmů odložená	52		
**	<b>Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59 - 50)</b>	53	9 346	0
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54		
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 53 - 54)</b>	55	9 346	0
*	<b>Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.</b>	56	570 372	0

**Příloha 6: Druhovité náklady dle VZZ ve vztahu k celkovým nákladům v %**

Náklady	2012	2013	2014	2015	2016
Provozní	99,73	99,73	98,40	98,87	99,05
Finanční	0,27	0,27	1,60	1,13	0,95
Mimořádné	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 7: Podíly jednotlivých položek na provozních nákladech v %**

Provozní náklady	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Náklady vynaložené na prodané zboží	78,11	78,75	82,81	82,00	82,04

Spotřeba materiálu a energie	0,47	0,43	0,49	0,37	0,40
Služby	9,50	9,73	7,16	5,90	6,17
Mzdové náklady	7,47	6,98	6,26	5,13	5,14
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0,07	0,02	0,08	0,07	0,06
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2,46	2,24	2,00	1,61	1,62
Sociální náklady	0,63	0,63	0,30	0,24	0,25
Odpisy DHM a DNM	0,98	0,94	0,72	2,67	2,53
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 0,34	-	-	-	-
Ostatní provozní náklady	0,64	0,29	0,18	2,02	1,77
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 8: Podíly jednotlivých položek na finančních nákladech v %**

Finanční náklady	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Nákladové úroky	-	-	81,54	80,94	82,37
Ostatní finanční náklady	100,00	100,00	18,46	19,06	17,63
Celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

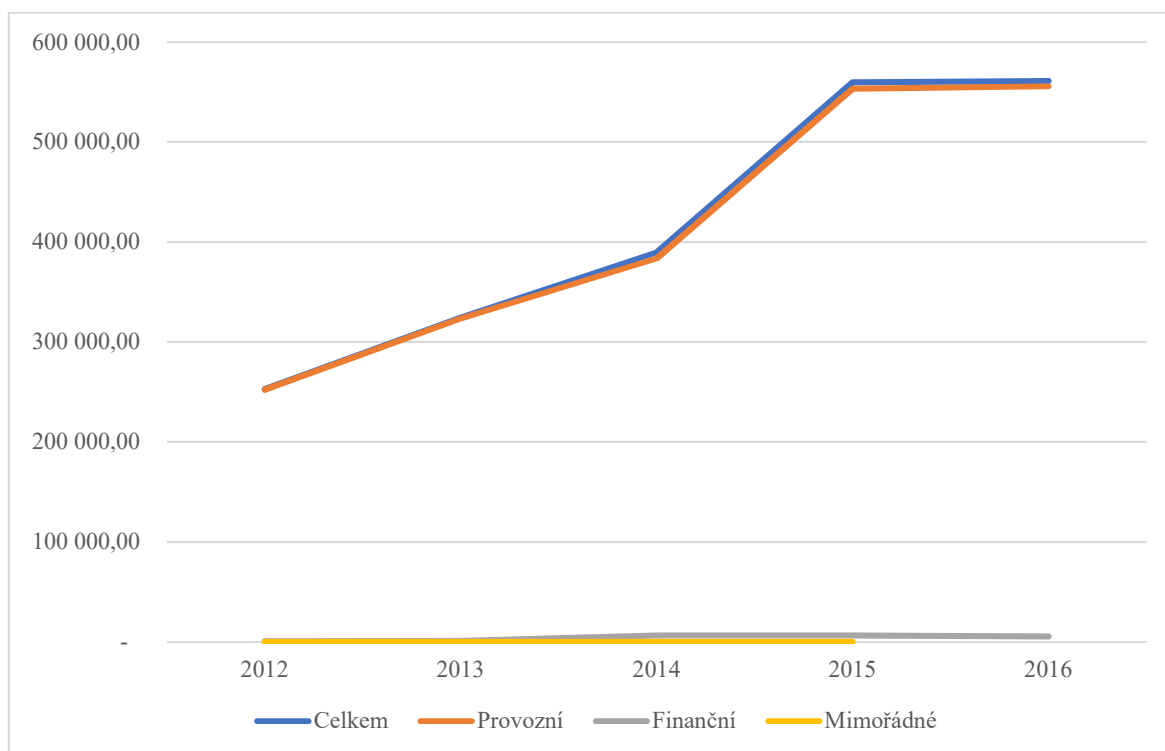
**Příloha 9: Vývoj celkových a druhových nákladů v tis. Kč**

Náklady	2012	2013	2014	2015	2016
Provozní	252 137,00	323 375,00	383 444,00	553 433,00	555 678,00
Finanční	681,00	891,00	6 241,00	6 333,00	5 348,00
Mimořádné	-	-	-	-	neexistují
Celkem	252 818,00	324 266,00	389 685,00	559 766,00	561 026,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti



**Příloha 10: Vývoj celkových a druhových nákladů graficky v tis. Kč**



Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 11: Trendová analýza celkových a druhových nákladů - bazický index**

Náklady	2 012	2 016	Změna v tis. Kč	Změna v %
Provozní	252 137,00	555 678,00	303 541,00	120,39
Finanční	681,00	5 348,00	4 667,00	685,32
Mimořádné	-	neexistují	-	-
Celkem	252 818,00	561 026,00	308 208,00	121,91

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 12: Meziroční přírůstek/úbytek celkových a druhových nákladů v tis. Kč**

Náklady	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Provozní	71 238,00	60 069,00	169 989,00	2 245,00
Finanční	210,00	5 350,00	92,00	- 985,00
Mimořádné	-	-	-	neexistují
Celkem	71 448,00	65 419,00	170 081,00	1 260,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 13: Meziroční přírůstek/úbytek celkových a druhových nákladů v %**

Náklady	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Provozní	28,25	18,58	44,33	0,41

Finanční	30,84	600,45	1,47	- 15,55
Mimořádné	-	-	-	neexistují
Celkem	28,26	20,17	43,65	0,23

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 14: Vývoj provozních nákladů v tis. Kč**

Provozní náklady	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Náklady vynaložené na prodané zboží	196 932,00	254 660,00	317 521,00	453 822,00	455 902,00
Spotřeba materiálu a energie	1 175,00	1 376,00	1 893,00	2 050,00	2 247,00
Služby	23 958,00	31 467,00	27 448,00	32 648,00	34 299,00
Mzdové náklady	18 845,00	22 572,00	23 993,00	28 378,00	28 585,00
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	180,00	67,00	305,00	360,00	360,00
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	6 207,00	7 233,00	7 663,00	8 903,00	9 020,00
Sociální náklady	1 601,00	2 026,00	1 151,00	1 305,00	1 372,00
Odpisy DHM a DNM	2 460,00	3 032,00	2 777,00	14 786,00	14 074,00
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 845,00	-	-	-	-
Ostatní provozní náklady	1 624,00	942,00	693,00	11 181,00	9 819,00
Celkem	252 137,00	323 375,00	383 444,00	553 433,00	555 678,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 15: Vývoj finančních nákladů v tis. Kč**

Finanční náklady	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Nákladové úroky	-	-	5 089,00	5 126,00	4 405,00
Ostatní finanční náklady	681,00	891,00	1 152,00	1 207,00	943,00
Celkem	681,00	891,00	6 241,00	6 333,00	5 348,00

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 16: Vývoj nákladů – spotřeba materiálu v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Léky	-	-	33,21	- 0,10	0,41

Ostatní zdravotnický materiál	23,39	22,86	153,52	16,42	1,81
Ochranné pomůcky	45,41	22,73	118,35	115,34	33,05
Odborný tisk	-	-	2,23	-	0,33
Voda	-	20,54	19,36	21,16	30,63
Spotřební materiál – ostatní	267,55	78,19	180,30	203,32	201,75
Tonery	-	16,07	16,00	35,69	30,23
Spotřeba materiálu – marketing	-	-	9,47	-	265,83
Hygienické prostředky	-	57,33	46,00	70,93	69,69
Kancelářské potřeby	-	64,09	81,95	127,70	162,01
Drobný inventář	38,58	23,42	12,51	153,39	80,12
PHM – nedaňové	-	-	-	-	0,10
Spotřební materiál – nedaňový	7,63	10,36	-	1,99	2,66
<b>Celkem</b>	<b>382,55</b>	<b>315,58</b>	<b>672,91</b>	<b>745,84</b>	<b>878,61</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 17: Vývoj nákladů – paliva a energie v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
PHM	-	-	15,68	13,76	12,33
Vodné a stočné	80,24	120,47	165,93	137,31	184,28
Teplo	279,08	413,73	452,07	541,24	591,17
Elektrická energie	433,23	526,05	586,50	611,93	580,64
<b>Celkem</b>	<b>792,55</b>	<b>1 060,24</b>	<b>1 220,18</b>	<b>1 304,24</b>	<b>1 368,41</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 18: Vývoj nákladů – prodané zboží v tis. Kč**

Název účtu	2 012,00	2 013,00	2 014,00	2 015,00	2 016,00
Prodané zboží – lékárny	196 932,40	254 660,25	317 521,35	380 663,54	382 086,54
Prodané zboží – distribuce	-	-	-	73 158,06	73 789,74
Prodané zboží – ostatní	-	-	-	-	25,84
Manka a škody	373,83	379,42	445,77	130,20	461,33
<b>Celkem</b>	<b>197 306,23</b>	<b>255 039,67</b>	<b>317 967,12</b>	<b>453 951,79</b>	<b>456 363,44</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 19: Vývoj nákladů – externí služby v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Opravy ostatní	74,63	78,42	74,95	136,40	352,12
Opravy zdrav. přístrojů	-	25,83	7,23	31,49	31,18
Opravy a udržování – budovy	-	3,69	-	8,33	17,50
Náklady na reprezentaci	0,75	1,50	40,33	120,49	1,49
Ostatní služby	2 913,67	2 552,63	554,37	325,55	663,64
Poradenství v oblasti podnikání	-	-	-	1 537,50	1 675,88
Právní služby	-	47,59	817,91	225,00	843,67
Účetní služby (vč. auditu)	-	2 261,34	1 436,08	2 221,32	2 030,44
IT služby	-	341,74	145,45	772,09	1 333,59
Telefonní poplatky	85,44	93,21	98,86	191,97	187,17
Poštovné	2,77	4,48	22,35	46,03	40,84
Marketingové služby	-	-	330,32	1 089,31	1 281,72
Marketingové služby – e-shop	-	-	-	345,97	70,70
Hospodářsko-technické služby	3 785,00	2 717,29	373,78	366,00	366,00
Praní prádla	39,23	34,23	37,68	47,16	45,29
Likvidace odpadu	29,96	30,15	21,69	29,44	42,03
Úklid	-	74,63	92,98	183,57	183,58
Ostraha budovy	-	-	-	24,25	49,44
Nájemné (budovy, parkovné)	15 421,67	21 188,97	21 221,23	22 128,95	22 280,27
Služby spojené s nájmem	768,39	1 172,62	1 376,99	1 310,87	1 310,99
nájem ostatní	-	-	164,81	233,07	83,32
Služby nemocnic – klinická studia (testování léků)	-	-	-	4,80	11,11
Poukázky, provize	439,36	528,77	493,28	642,43	673,78
Domény	-	-	-	-	7,45
IT služby – e-shop	-	-	-	208,70	225,30
Přepravné, parkovné, balné, doprava	42,45	41,71	69,92	172,28	347,94
Údržba SW	247,78	198,29	181,54	44,01	29,97
Software	-	-	-	4,70	-
náklady přefakturace	21,12	3,81	- 162,61	-	6,24

Ostatní služby – nedaňové	10,40	3,56	8,72	66,42	37,71
Smluvní pokuty a penále	-	-	-	1,15	-
<b>Celkem</b>	<b>23 882,61</b>	<b>31 404,44</b>	<b>27 407,85</b>	<b>32 519,25</b>	<b>34 230,35</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 20: Vývoj mzdových a ostatních osobních nákladů tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Provize za stravenky	5,78	7,63	6,60	9,60	10,80
Účastnický poplatek – školení	50,53	32,47	11,91	96,95	35,29
Mzdové náklady	18 845,43	22 571,62	20 143,03	23 568,25	23 656,15
Proplacená dovolená	-	-	2 412,58	2 537,21	2 671,16
Nemoc	-	-	23,92	111,25	64,84
Dohoda o provedení práce	-	-	1 398,71	2 153,17	2 187,94
Dohoda o pracovní činnosti	-	-	15,17	8,52	5,25
Odměny členům orgánů společnosti – daňové	180,00	66,67	305,00	360,00	360,00
Zákonné zdravotní pojištění	1 681,54	1 957,76	2 065,01	2 389,61	2 387,43
Zákonné sociální pojištění	4 525,72	5 275,13	5 597,92	6 513,67	6 632,30
Penzijní pojištění	993,66	1 368,60	115,95	9,60	11,35
Životní pojištění	-	-	328,75	475,83	507,33
Stravenky	525,97	657,83	702,74	819,62	853,01
Odvod Úřadu práce	81,16	-	-	-	-
Zákonné sociální náklady – nedaňové	0,13	-	-	-	-
Vstupní prohlídky	-	-	3,90	-	-
Pojistné – úrazové Kooperativa	81,65	72,25	96,77	109,54	82,38
Cestovné do limitu – nocležné	15,62	22,81	21,30	19,76	1,00
Cestovné do limitu – jízdné	3,32	-	-	3,11	21,31
<b>Celkem</b>	<b>26 971,56</b>	<b>32 009,95</b>	<b>33 227,95</b>	<b>39 162,83</b>	<b>39 465,21</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 21: Vývoj daňových nákladů v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Silniční daň	2,35	3,60	3,60	3,60	3,60
Ost. nepřímé daně a poplatky – ostatní	6,28	7,92	33,14	12,86	1,55
Ostatní pokuty a penále	2,48	-	10,69	8,48	90,82
<b>Celkem</b>	<b>11,11</b>	<b>11,52</b>	<b>47,43</b>	<b>24,93</b>	<b>95,97</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 22: Vývoj odpisů v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Odpis nedobytné pohledávky	6,51	-	-	-	17,22
Odpis pohledávky	-	-	-	-	1,93
Odpis pohledávky – nedaňový	925,31	1,18	-	6,47	19,43
Odpisy lékárny – ztráty	-	-	-	-	1,65
Neuplatněná DPH	-	-	-	-	26,93
Vyřazení DHM – likvidace	-	32,36	-	-	-
Vyřazení DNM – likvidace	-	34,37	-	-	-
Odpisy DHM (nad 40tis. CZK)	213,14	271,44	299,05	555,36	205,35
Odpisy DNM (nad 60tis. CZK)	29,91	42,76	92,79	187,29	85,76
Odpisy DDHM (do 40tis. CZK)	896,49	960,66	648,86	308,78	169,32
Odpisy DDNM (do 60tis. CZK)	17,81	21,18	-	0,62	0,62
Odpisy DHM – budovy	70,49	93,98	93,98	120,29	-
Zúct. oprávkky k opr. pol. k nabyt. majetku	1 231,86	1 642,48	1 642,48	13 613,35	13 613,35
Tvorba zákonných opravných položek	- 6,51	-	-	-	-
Tvorba účetních opravných položek nedaň.	- 838,45	-	-	-	-
<b>Celkem</b>	<b>2 546,55</b>	<b>3 100,41</b>	<b>2 777,15</b>	<b>14 792,16</b>	<b>14 141,56</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 23: Vývoj finančních nákladů v tis. Kč**

Název účtu	2 012	2 013	2 014	2 015	2 016
Dary – nedaňové	-	-	-	7,38	7,64
Ostatní provozní náklady	0,81	7,54	-	10 743,76	8 842,28
Pojištění majetku (vč. aut)	227,29	365,95	102,89	157,29	29,85
Pojištění odpovědnosti	-	-	-	-	216,64
Haléřové vyrovnání	- 11,36	34,02	0,12	0,18	4,07
Ostatní provozní náklady – nedaňové	8,78	3,80	-	-	11,68
Úroky – úvěr banka	-	-	4 412,09	4 501,46	3 151,91
Úroky majitel – na vybavení lékáren	-	-	676,37	625,00	1 253,42
kurzové ztráty	0,34	11,83	0,47	9,33	1,02
Bankovní poplatky	680,82	878,91	1 151,37	1 197,50	942,16
<b>Celkem</b>	<b>906,68</b>	<b>1 302,05</b>	<b>6 343,31</b>	<b>17 241,90</b>	<b>14 460,67</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 24: Data kalkulace neúplných nákladů podle podskupin celkem v tis. Kč**

Podskupina	Tržby	Přímé náklady	Variabilní režie	Celk. var. nákl.	Přísp. na úhradu	Hrubé rozpětí	Fixní režie	Zisk
Antikoncepce	3 140,70	2 423,66	1,85	2 425,51	715,19	717,04		
Bolest	68,31	49,48	0,04	49,52	18,79	18,83		
Bonbony	378,58	276,52	0,21	276,73	101,85	102,06		
Čaj	510,59	354,68	0,27	354,95	155,64	155,91		
Dermokosmetika	36 889,04	28 481,47	21,73	28 503,20	8 385,84	8 407,57		
Desinfekce	52,00	38,03	0,03	38,06	13,94	13,97		
Diabetes	883,09	699,39	0,53	699,92	183,17	183,70		
Dieta	792,37	593,06	0,45	593,51	198,86	199,31		
Doplňky stravy	915,14	670,42	0,51	670,93	244,21	244,72		
Git (trávicí systém)	1 345,37	974,83	0,74	975,57	369,80	370,54		
Imunita	1 325,05	981,30	0,75	982,05	343,00	343,75		
Kašel	190,86	132,14	0,10	132,24	58,62	58,72		
Klouby, svaly	2 034,55	1 530,44	1,17	1 531,61	502,94	504,11		
Lactobacily	919,03	654,27	0,50	654,77	264,26	264,76		
Močové cesty	1 009,65	749,48	0,57	750,05	259,60	260,17		
Muži	862,93	684,52	0,52	685,04	177,89	178,41		
Nervy	422,02	306,77	0,23	307,00	115,02	115,25		
Nezařazeno	107 364,56	83 068,18	63,39	83 131,57	24 232,99	24 296,38		
Oči	2 250,46	1 653,20	1,26	1 654,46	596,00	597,26		

Orl	5 661,48	3 996,98	3,05	4 000,03	1 661,45	1 664,50		
Pevná cena	3 527,04	2 972,14	2,27	2 974,41	552,63	554,90		
Potraviny	501,00	354,78	0,27	355,05	145,95	146,22		
Prodej málo	22 246,46	17 235,21	13,15	17 248,36	4 998,10	5 011,25		
Prodej střed	168 234,67	129 906,36	99,13	130 005,49	38 229,18	38 328,31		
Prodej velký	166 943,47	128 948,89	98,40	129 047,29	37 896,18	37 994,58		
Tělo	3 431,48	2 468,78	1,88	2 470,66	960,82	962,70		
Veterina	1 710,44	1 296,33	0,99	1 297,32	413,12	414,11		
Vitaminy	2 074,96	1 485,04	1,13	1 486,17	588,79	589,92		
Výživa dětská	2 116,58	1 720,29	1,31	1 721,60	394,98	396,29		
Zdravá výživa	56,60	41,59	0,03	41,62	14,98	15,01		
Zdravotnické potřeby	47 360,78	37 753,71	28,81	37 782,52	9 578,26	9 607,07		
Zuby	2 265,89	1 639,09	1,25	1 640,34	625,55	626,80		
Ženy	2 103,32	1 519,68	1,16	1 520,84	582,48	583,64		
Žíly	390,83	287,49	0,22	287,71	103,12	103,34		
<b>Celkem</b>	<b>589 979,30</b>	<b>455 948,20</b>	<b>347,94</b>	<b>456 296,14</b>	<b>133 683,16</b>	<b>134 031,10</b>	<b>104 776,50</b>	<b>28 906,66</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*

**Příloha 25: Data kalkulace neúplných nákladů na průměrnou jednotku v Kč**

Podskupina	Tržby	Přímé náklady	Variabilní režie	Celk. var. nákl.	Přísp. na úhradu	Hrubé rozpětí	Rentabilita 1	Rentabilita 2
Antikoncepce	514,87	397,32	0,30	397,62	117,25	117,55	22,77	29,59
Bolest	105,09	76,12	0,06	76,18	28,91	28,97	27,51	38,06
Bonbony	83,20	60,77	0,05	60,82	22,38	22,43	26,90	36,91
Čaj	41,34	28,72	0,02	28,74	12,60	12,62	30,47	43,94
Dermokosmetika	388,18	299,71	0,23	299,94	88,24	88,47	22,73	29,52
Desinfekce	200,00	146,28	0,11	146,39	53,61	53,72	26,80	36,72
Dieta	203,17	152,07	0,12	152,19	50,98	51,10	25,09	33,60
Git (trávicí systém)	123,20	89,27	0,07	89,34	33,86	33,93	27,49	38,01
Imunita	275,48	204,01	0,16	204,17	71,31	71,47	25,89	35,03
Kašel	63,62	44,05	0,03	44,08	19,54	19,57	30,71	44,43
Klouby, svaly	256,56	192,99	0,15	193,14	63,42	63,57	24,72	32,94
Lactobacily	201,98	143,80	0,11	143,91	58,07	58,18	28,75	40,46
Močové cesty	240,39	178,45	0,14	178,59	61,80	61,94	25,71	34,71
Muži	663,79	526,55	0,40	526,95	136,84	137,24	20,61	26,06
Nervy	147,56	107,26	0,08	107,34	40,22	40,30	27,26	37,57
Nezařazeno	247,53	191,51	0,15	191,66	55,87	56,02	22,57	29,25
Oči	212,31	155,96	0,12	156,08	56,23	56,35	26,49	36,13
Doplňky stravy	332,78	243,79	0,19	243,98	88,80	88,99	26,69	36,50
Orl	111,45	78,68	0,06	78,74	32,71	32,77	29,35	41,65
Potraviny	132,89	94,11	0,07	94,18	38,71	38,78	29,13	41,21



Pevná cena	1 632,89	1 375,99	1,05	1 377,04	255,85	256,90	15,67	18,67
Prodej málo	227,71	176,42	0,13	176,55	51,16	51,29	22,47	29,07
Prodej střed	252,60	195,05	0,15	195,20	57,40	57,55	22,72	29,51
Prodej velký	204,21	157,74	0,12	157,86	46,35	46,47	22,70	29,46
Tělo	150,83	108,52	0,08	108,60	42,23	42,31	28,00	38,99
Veterina	279,94	212,17	0,16	212,33	67,61	67,77	24,15	31,94
Vitaminy	112,40	80,45	0,06	80,51	31,89	31,95	28,37	39,71
Výživa dětská	224,45	182,43	0,14	182,57	41,88	42,02	18,66	23,03
Zdravá výživa	108,84	79,99	0,06	80,05	28,79	28,85	26,45	36,07
Zdravotnické potřeby	272,19	216,98	0,17	217,15	55,04	55,21	20,22	25,44
Zuby	115,49	83,54	0,06	83,60	31,89	31,95	27,61	38,25
Ženy	215,73	155,86	0,12	155,98	59,75	59,87	27,70	38,41
Žíly	187,90	138,22	0,11	138,33	49,57	49,68	26,38	35,94
Diabetes	323,48	256,19	0,20	256,39	67,09	67,29	20,74	26,27
Celkem	8 854,05	6 830,97	5,21	6 836,18	2 017,87	2 023,08	22,79	29,62

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 26: Data kalkulace neúplných nákladů na průměrnou jednotku podskupin zboží v Kč seřazených podle výše příspěvku na úhradu**

Podskupina	Tržby	Přímé náklady	Variabilní režie	Celk. var. nákl.	Přísp. na úhradu	Hrubé rozpětí	Rentabilita 1	Rentabilita 2
Čaj	41,34	28,72	0,02	28,74	12,60	12,62	30,47	43,94
Kašel	63,62	44,05	0,03	44,08	19,54	19,57	30,71	44,43
Bonbony	83,20	60,77	0,05	60,82	22,38	22,43	26,90	36,91
Zdravá výživa	108,84	79,99	0,06	80,05	28,79	28,85	26,45	36,07
Bolest	105,09	76,12	0,06	76,18	28,91	28,97	27,51	38,06
Zuby	115,49	83,54	0,06	83,60	31,89	31,95	27,61	38,25
Vitaminy	112,40	80,45	0,06	80,51	31,89	31,95	28,37	39,71
Orl	111,45	78,68	0,06	78,74	32,71	32,77	29,35	41,65
Git (trávicí systém)	123,20	89,27	0,07	89,34	33,86	33,93	27,49	38,01
Potraviny	132,89	94,11	0,07	94,18	38,71	38,78	29,13	41,21
Nervy	147,56	107,26	0,08	107,34	40,22	40,30	27,26	37,57
Výživa dětská	224,45	182,43	0,14	182,57	41,88	42,02	18,66	23,03
Tělo	150,83	108,52	0,08	108,60	42,23	42,31	28,00	38,99
Prodej velký	204,21	157,74	0,12	157,86	46,35	46,47	22,70	29,46
Žíly	187,90	138,22	0,11	138,33	49,57	49,68	26,38	35,94
Dieta	203,17	152,07	0,12	152,19	50,98	51,10	25,09	33,60
Prodej málo	227,71	176,42	0,13	176,55	51,16	51,29	22,47	29,07
Desinfekce	200,00	146,28	0,11	146,39	53,61	53,72	26,80	36,72
Zdravotnické potřeby	272,19	216,98	0,17	217,15	55,04	55,21	20,22	25,44
Nezařazeno	247,53	191,51	0,15	191,66	55,87	56,02	22,57	29,25
Oči	212,31	155,96	0,12	156,08	56,23	56,35	26,49	36,13

Prodej střed	252,60	195,05	0,15	195,20	57,40	57,55	22,72	29,51
Lactobacily	201,98	143,80	0,11	143,91	58,07	58,18	28,75	40,46
Ženy	215,73	155,86	0,12	155,98	59,75	59,87	27,70	38,41
Močové cesty	240,39	178,45	0,14	178,59	61,80	61,94	25,71	34,71
Klouby, svaly	256,56	192,99	0,15	193,14	63,42	63,57	24,72	32,94
Diabetes	323,48	256,19	0,20	256,39	67,09	67,29	20,74	26,27
Veterina	279,94	212,17	0,16	212,33	67,61	67,77	24,15	31,94
Imunita	275,48	204,01	0,16	204,17	71,31	71,47	25,89	35,03
Dermokosmetika	388,18	299,71	0,23	299,94	88,24	88,47	22,73	29,52
Doplňky stravy	332,78	243,79	0,19	243,98	88,80	88,99	26,69	36,50
Antikoncepce	514,87	397,32	0,30	397,62	117,25	117,55	22,77	29,59
Muži	663,79	526,55	0,40	526,95	136,84	137,24	20,61	26,06
Pevná cena	1 632,89	1 375,99	1,05	1 377,04	255,85	256,90	15,67	18,67
Celkem	8 854,05	6 830,97	5,21	6 836,18	2 017,87	2 023,08	22,79	29,62

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 27: Data kalkulace neúplných nákladů 25 druhů zboží s nejnižší rentabilitou v Kč**

Název	Doplňek	Tržby	Přímé náklady	Variabilní režie	Celk. var. nákl.	Přísp. na úhradu	Hrubé rozpětí	Rentabilita v %
AMOENA PODPRSENKA	DAHLIA MODRA	130,43	200,00	0,15	200,15	- 69,72	- 69,57	- 53,45
PUNCOCHY KOMPRESIVNI LYTKOVE	SOLIDEA 325 RELAX U	391,30	596,80	0,46	597,26	- 205,95	-205,50	- 52,63
EUCERIN TYCINKA LIP AKTIV SPF15	4,8G	81,82	109,27	0,08	109,35	- 27,53	- 27,45	- 33,65
ID PANTS LARGE-ACTIVE NORMAL KALHOTKY ABSORPČNÍ	BOKY 100-145 CM, 900 ML, PRODYŠNÉ, 14KS	260,87	346,33	0,26	346,59	- 85,72	- 85,46	- 32,86
BANDAZ KOTNIKOVA ELASTICKA S VY	MALLEOTRAIN 5 VELIK	739,13	937,00	0,72	937,72	- 198,58	-197,87	- 26,87
PRIORIN EXTRA	ŠAMPON 200ML	81,82	103,67	0,08	103,74	- 21,93	- 21,85	- 26,80
W-PODPORA IMUNITY Tbl.60+30	VANOCE 2015	233,91	273,60	0,21	273,81	- 39,90	- 39,69	- 17,06
W-ZDRAVE OCI tbl.60+50	VANOCE 2015	233,91	273,60	0,21	273,81	- 39,90	- 39,69	- 17,06
W-ZDRAVE SRDCE tbl.120+40	VANOCE 2015	233,91	273,60	0,21	273,81	- 39,90	- 39,69	- 17,06
EUCERIN SERUM NA PIGMENT.SKVRNY	EVEN BRIGHTER 30ML	453,72	527,26	0,40	527,66	- 73,94	- 73,54	- 16,30
LENKIDEAL OBINADLO KRATKY TA	8CMX5M/1KS	17,39	18,92	0,01	18,93	- 1,54	- 1,53	- 8,87
W-GINKOPRIM MAX NEW	30X60MG	112,17	120,02	0,09	120,11	- 7,94	- 7,85	- 7,08
Dettol ubrousky na povrchy 36ks		73,55	74,90	0,06	74,95	- 1,40	- 1,34	- 1,90
ANALYZATOR PLACE	TEPLOMER+VLH KOMER	1 197,52	1 206,14	0,92	1 207,06	- 9,54	- 8,62	- 0,80

SOLIDEA NAOMI 100DEN	PUNC. KALHOTY	408,70	408,00	0,31	408,31	0,38	0,70	0,09
XARELTO 15 MG	POR TBL FLM 42X15MG	2 108,28	2 043,46	1,56	2 045,02	63,26	64,82	3,00
SANTE DETSKA OBUV ZIMNI MOGANO/NERO OR/51028-506		661,16	640,50	0,49	640,99	20,16	20,65	3,05
SUBCUVIA	INJ SOL 1X5ML	980,69	942,00	0,72	942,72	37,97	38,69	3,87
APLIKÁTOR NA KŮŽI WELLAND WBF	ROUŠKY WBF050,50KS	272,86	261,96	0,20	262,16	10,70	10,90	3,92
KONDOM URIN. SAMOLEPICI 30 MM	BALENI PO 30 KS	608,62	584,28	0,45	584,73	23,89	24,34	3,93
PUDR COLOPLAST	25G	483,87	464,52	0,35	464,87	19,00	19,35	3,93
SACEK URINALNI SBERNY LYTKOVY D	600ML, SPOJOVACI HAD	434,75	417,36	0,32	417,68	17,07	17,39	3,93
Amoena jacket 13 1006		512,40	488,00	0,37	488,37	24,03	24,40	4,69
TOMA NATURA JEMNE PERLIVA	1,5L	9,57	9,07	0,01	9,08	0,49	0,50	5,10
SYNOCROM FORTE 3X2ML ROZTOK	TRIUM HYALURONAT	2 609,08	2 457,13	1,88	2 459,01	150,07	151,95	5,75

Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti

**Příloha 28: Data kalkulace neúplných nákladů 25 druhů zboží s nejvyšší rentabilitou v Kč**

Název	Doplňek	Tržby	Přímé náklady	Variabilní režie	Celk. var. nákl.	Přísp. na úhradu	Hrubé rozpětí	Rentabilita
GLUKOMETR CONTOUR PLUS	POUZE VOLNÝ PRODEJ	303,48	0,87	0,00	0,87	302,61	302,61	99,71
taska velká bílá		2,48	0,37	0,00	0,37	2,11	2,11	85,23
MS-NK MODRINKY	G 20	80,55	13,41	0,01	13,42	67,13	67,14	83,34
COLL. ZINCI SULFURICI	20G	110,73	22,37	0,02	22,39	88,34	88,35	79,78
COLL. NATR.TETRABOR. 2 %	20ML	123,45	26,20	0,02	26,22	97,23	97,25	78,76
MS-NOSNI MAST S OL.MENTHAE	25 G	57,18	16,07	0,01	16,08	41,10	41,11	71,88
Regumisan kapsle cps.30		82,61	25,24	0,02	25,26	57,35	57,37	69,43
COLL. BORAXATUM	20ML	58,45	18,77	0,01	18,79	39,67	39,68	67,86
KOMPRESSE NET.TEX.NESTER.7,5X7,5	100KS BAT1320100520	34,78	12,00	0,01	12,01	22,77	22,78	65,47
ALMIRAL	GEL 1X50GM	93,64	33,95	0,03	33,98	59,66	59,69	63,72
SPOFAPLAST KLASIK TEXTILNI N	APLAST 8CMX1M	41,30	15,04	0,01	15,05	26,25	26,26	63,56
MS-SOL. AC.BORICI 3 %	SOL 50G	26,91	9,95	0,01	9,95	16,96	16,96	63,01
MS-PARAFIN TEKUTY	LIQ 10G	27,00	10,07	0,01	10,08	16,92	16,93	62,67
STRIKACKA INJ. 2ML	1 KS	1,65	0,63	0,00	0,63	1,02	1,02	61,72
Stoddard mezizubní kartáček 0.45mm 8ks	modry	103,31	39,75	0,03	39,78	63,53	63,56	61,49
HYPNOGEN	POR TBL FLM 100X10MG	362,73	139,73	0,11	139,84	222,89	223,00	61,45

ALTERMED PANTHENOL WINTER CREAM	50ML+ LIP BALM 5ML	185,12	74,62	0,06	74,68	110,45	110,50	59,66
CAJANEK OVOCNY PORCOVANY N.S.20	X1.5G	31,30	12,63	0,01	12,64	18,66	18,67	59,61
RUKAVICE LATEX S PUDREM 21 %	XL 90KS	154,55	63,90	0,05	63,95	90,60	90,65	58,62
AMFIDOR 100 MG	POR TBL FLM 8X100MG	1 524,55	635,05	0,48	635,54	889,01	889,49	58,31
MS-PARAFIN TEKUTY	LIQ 20G	29,45	12,54	0,01	12,55	16,90	16,91	57,38
MS-NOSNI MAST S VIT.E	28 G	56,00	24,66	0,02	24,67	31,33	31,34	55,94
HUMEX COLD	CPS 16X500MG	90,00	40,15	0,03	40,18	49,82	49,85	55,35
MEGA HERMANEK KVET	HER 1X50GM	40,30	18,00	0,01	18,01	22,29	22,30	55,30
HYPNOGEN	POR TBL FLM 20X10MG	95,45	42,76	0,03	42,79	52,66	52,69	55,17

*Zdroj: vlastní zpracování dle dat společnosti*