

Analýza nákladů lékárny ABC

Iva Hrachovská

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Iva Hrachovská**
Osobní číslo: **M12148**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů lékárny ABC**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a provedte kritickou literární rešerši pramenů z oblasti nákladů a jejich optimalizace.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů a dosavadního řízení nákladů.
- Zhodnoťte výsledky analýz a formulujte návrhy, které povedou k optimalizaci nákladů.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

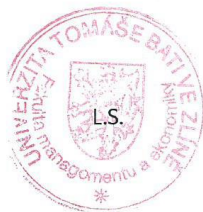
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů lékárny ABC. Teoretická část obsahuje rozbor literárních zdrojů zabývajících se náklady a jejich rozdělením. Praktická část zahrnuje představení společnosti, analýzu nákladů, obchodní přírážky a hrubé marže. Na závěr jsou výsledky shrnuty a navrhnutá doporučení na zlepšení stávající situace.

Klíčová slova: analýza nákladů, výnosy, výsledek hospodaření, obchodní přírážka, hrubá marže.

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is the analysis of cost structure of the Pharmacy ABC. The theoretical part contains analysis of literature sources dealing with the analysis of costs and their classification. The practical part consists of introducing company, analysis of costs, margin and gross margin. In the conclusion the results are summarized and given suggestion to improve current situation.

Keywords: Cost Analysis, Revenue, Profit, Margin, Gross Margin.

Na úvod bakalářské práce bych ráda poděkovala Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce, cenné připomínky a v neposlední řadě i věnovaný čas.

Dále bych ráda poděkovala společnosti XY za poskytnutí materiálů a informací.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VYMEZENÍ NÁKLADŮ	12
1.1 NÁKLADY A VÝDAJE	12
1.2 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	13
1.3 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	13
2 VYMEZENÍ VÝNOSŮ	14
2.1 VÝNOSY A PŘÍJMY	14
3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	15
4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	16
4.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
4.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
4.2.1 Členění podle místa vzniku a odpovědnosti.....	16
4.2.2 Náklady jednicové a náklady režijní	17
4.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
4.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE OBJEMU VÝKONŮ	18
4.4.1 Variabilní náklady	18
4.4.2 Fixní náklady.....	19
4.4.3 Bod zvratu	21
4.5 MANAŽERSKÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	22
5 KALKULACE NÁKLADŮ	23
5.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	23
5.2 DRUHY KALKULACÍ.....	24
5.2.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování.....	24
5.2.2 Kalkulace z hlediska struktury	24
5.2.3 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů	24
5.3 PŘEDMĚT KALKULACE	24
5.4 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	25
5.5 METODY KALKULACÍ	26
5.5.1 Prostá kalkulace dělením.....	27
5.5.2 Stupňovitá kalkulace dělením	27
5.5.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly	27
5.5.4 Kalkulace přírážková	27
5.5.5 Rozdílové metody kalkulace	28
5.5.6 Kalkulace neúplných nákladů	28
5.5.7 Activity Based Costing (ABC).....	29
5.6 ABSOLUTNÍ UKAZATELE.....	29
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	32

6.1	SWOT ANALÝZA	33
6.2	LEGISLATIVA UPRAVUJÍCÍ PROVOZ LÉKÁRENSKÝCH ZAŘÍZENÍ	35
6.3	VÝVOJ LÉKÁREN V ČR A VE ZLÍNSKÉM KRAJI.....	36
7	ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ LÉKÁRNY ABC	37
7.1	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	37
7.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	39
7.2.1	Srovnání poboček	41
7.3	ANALÝZA VÝNOSŮ SPOLEČNOSTI	41
7.3.1	Srovnání poboček	43
8	ANALÝZA OBCHODNÍ PŘIRÁŽKY A MARŽE	44
8.1	ZBOŽÍ, JEHOŽ CENA JE REGULOVÁNA STÁTEM	44
8.1.1	Regulace ceny výrobce	44
8.1.2	Regulace obchodní přírážky.....	44
8.2	ZBOŽÍ S NEREGULOVANOU CENOU	45
8.3	ZPŮSOB STANOVENÍ OBCHODNÍ PŘIRÁŽKY	46
8.4	STRUKTURA PRODANÉHO ZBOŽÍ	46
8.5	ANALÝZA OBCHODNÍ PŘIRÁŽKY A HRUBÉ MARŽE	47
8.6	SROVNÁNÍ HRUBÉ MARŽE.....	49
8.7	CELKOVÉ SROVNÁNÍ POKRYTÍ NÁKLADŮ	50
9	ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ	53
	ZÁVĚR	55
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	56
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	58
	SEZNAM OBRÁZKŮ	59
	SEZNAM TABULEK.....	60

ÚVOD

Mezi hlavní cíle podniků patří tvorba zisku, bez kterého není možná jeho dlouhodobá činnost. Podnik dosahuje zisku, pokud jsou jeho celkové výnosy vyšší než celkové náklady. Výnosy jsou ovlivněny činností podniku, nabízeným zbožím a službami, obchodní strategií a situací na trhu, jejich výši často společnost nemůže ovlivnit. Řízení nákladů je nezbytnou součástí každodenní činnosti podniku. Nalezení optimální výše nákladů, která neohrozí fungování podniku a zároveň povede k tvorbě zisku, spadá do oblasti manažerského účetnictví. Řízení nákladů se skládá z mnoha činností, jako je sledování nákladů, jejich rozdělení a plánování. Tyto činnosti nemohou stát odděleně, ale musí být součástí každodenního řízení podniku.

Cílem bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů, jejich zhodnocení a formulace doporučení. Bakalářská práce se skládá ze dvou hlavních částí, teoretické a praktické části.

Teoretická část bude věnována průzkumu dostupných literárních pramenů, které se věnují problematice výnosů, nákladů, jejich klasifikaci a způsobu řízení.

Praktická část bude vycházet z poznatků získaných v části teoretické. První část bude věnována představení lékárny ABC a situaci na trhu. Další část bude zaměřena na vývoj výsledku hospodaření, vertikální a horizontální analýzu nákladů a strukturu výnosů. Na to naváže analýza obchodní přírážky. Všechny informace se budou týkat období 2011 – 2013.

Závěrečná část bude věnována celkovému zhodnocení a doporučením, které budou vycházet z předchozích analýz.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je analýza nákladů lékárny ABC, jejich vývoj a vliv na výsledek hospodaření. Dalším cílem je zhodnocení dosavadního řízení nákladů a formulace doporučení na základě provedených analýz. Spolu s náklady budou v práci analyzovány výnosy a výsledek hospodaření, které spolu úzce souvisí.

První část práce bude věnována poznatkům z oblasti nákladů a jejich řízení, které byly shromážděny na základě literárních pramenů.

Druhá část práce bude vycházet z části první a získané poznatky budou aplikovány na podklady poskytnuté společností.

V práci budou použity metody srovnávání, analýzy a syntézy.

Metodou analýzy budou v práci zkoumány položky účetních výkazů a jejich vývoj. Účetní výkazy byly společností poskytnuty za období 2011-2013. Na analýzu navážu syntézou a zaměřím se na vztah jednotlivých položek a jejich vliv na výsledek hospodaření. Metoda srovnání bude v práci využita při porovnání poboček.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ NÁKLADŮ

Mezi hlavní podněty a cíle podnikání patří zisk, jehož tvorba je významným kritériem většiny rozhodnutí v podniku. Úspěšnost podnikání závisí na výsledku hospodaření, který je vyjádřen jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady. Jsou-li celkové výnosy vyšší než celkové náklady, podnik tvoří zisk, v opačném případě se jedná o ztrátu. Zisk tedy může být zvětšován růstem výnosů nebo snižováním nákladů. Obě veličiny jsou komplexní a jsou ovlivňovány řadou faktorů a rozhodnutí.

Zisk plní v podniku důležité funkce:

- je kritériem pro rozhodování o základních ekonomických otázkách podniku- investice, objem a sortiment výroby,
- je hlavním zdrojem akumulace- tvoří finanční zdroje pro rozvoj podniku,
- je základem rozdělování důchodů- dividendy, úroky, daně,
- je základním motivem pro podnikání. (Synek, 2007, s. 130)

Pro řízení podniku je nutné rozlišovat účetní zisk a ekonomický zisk. Účetní zisk je zaznamenán ve výkazu zisku a ztráty, který může být v účelovém nebo druhovém členění. Výsledek hospodaření je zde zachycen ve třech hlavních oblastech- provozní, finanční a mimořádný. Výsledek hospodaření za běžnou činnost spolu s mimořádným tvoří výsledek hospodaření za účetní období, tedy účetní zisk. Ekonomický zisk zjistíme odečtením implicitních nákladů od účetního zisku, takto vyjádřený zisk by měl být směrodatný pro manažerská rozhodnutí. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 37- 44)

1.1 Náklady a výdaje

Náklad vzniká v okamžiku spotřeby ekonomických zdrojů a je zachycen spolu s výnosy ve výkazu zisku a ztrát společnosti. Výsledný zisk nebo ztráta je zaznamenán v rozvaze společnosti jako výsledek hospodaření běžného účetního období.

Výdaj je vynaložení peněžních zdrojů společnosti. Výdaje jsou spolu s příjmy zachyceny ve výkazu cash flow, jehož výsledek se projeví úbytkem nebo zvýšením peněžních prostředků v rozvaze.

Náklady a výdaje spolu nemusí časově souviset, tento nesoulad je zachycen v rozvaze pomocí časového rozlišení. Náklady se vykazují v období, kdy se uskutečnily, bez ohledu na to, zda došlo ke snížení peněžních prostředků. (Paseková, 2008, s. 214-228)

1.2 Náklady ve finančním účetnictví

Finanční účetnictví zobrazuje informace pro externí uživatele. Z důvodu srovnatelnosti a jednotného výkladu informací je finanční účetnictví regulováno zákonem a účetními standardy. (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 8, 12)

Král uvádí: „Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“ (Král, 2010, s. 47)

Synek popisuje náklady ve finančním účetnictví jako: „Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nákladů spojených s činností podniku.“ (Synek a Kislingerová, 2010, s. 39)

1.3 Náklady v manažerském účetnictví

Manažerské účetnictví je určeno pro interní uživatele a poskytuje informace, které jsou nezbytné pro efektivní řízení. Na rozdíl od finančního účetnictví není regulováno předpisy. Předchůdcem manažerského účetnictví bylo nákladové účetnictví, které se zabývalo identifikací nákladů a výslednými kalkulacemi. Nákladové účetnictví se stejně jako finanční účetnictví obrací do minulosti, pro řízení a rozhodování jsou tyto informace nedostatečné, a proto vzniklo účetnictví manažerské. (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 9-11)

Podle Krále: „V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ (Král, 2010, s. 47)

Na rozdíl od finančního účetnictví zahrnuje i oportunitní náklady. Martinovičová charakterizuje oportunitní náklady jako: „... částka peněz, která je ztracena, když zdroje práce nejsou použity na nejlepší ušlou alternativu.“ (Martinovičová, 2006, s. 84)

2 VYMEZENÍ VÝNOSŮ

Podle Štekra, „Výnosy představují výstupy z hospodářské činnosti účetní jednotky, které zvyšují její ekonomický prospěch, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků.“ (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 205)

Knápková definuje výnosy jako, „... peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za dané účetní období bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu.“ (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 37)

Výnosy zvyšují výsledek hospodaření podniku a tím zvyšují i vlastní kapitál. Jelikož zisk patří mezi hlavní cíle podnikání, řadí se výnosy mezi sledované veličiny. Výnosy jsou společně s náklady zobrazovány ve výkazu zisku a ztráty. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 205)

Hlavní složku výnosu většiny podniků tvoří tržby, zejména průmyslových, zemědělských, dopravních a obchodních podniků. Tržby tvoří peněžní částka, kterou podnik vytvořil prodejem výrobků, zboží a služeb v účetním období. U podniků, které se zabývají obchodní činností, mají na tržbách největší podíl tržby za prodej zboží. (Martinovičová, 2006, s. 86 -87)

2.1 Výnosy a příjmy

Výnosy jsou peněžní částky, které podnik získal ze svých činností za účetní období, bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Na rozdíl od příjmů, které tvoří peněžní částky, které podnik inkasoval.

Výnosy jsou vykázány v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby, vyskladnění výrobku. Do výnosů patří i změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby a aktivace, které nejsou peněžními příjmy. (Martinovičová, 2006, s. 86)

3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Výkaz zisku a ztráty podává informace o tvorbě výsledku hospodaření, zda společnost vytváří zisk, nebo se dostala do ztráty. Podrobněji informuje o struktuře výsledku hospodaření vykázaného v rozvaze.

Výnosy a náklady mohou být zachyceny ve dvou podobách, v účelovém nebo druhovém členění. Zároveň se tyto položky vykazují za běžné a minulé období. Dále může být výkaz zisku a ztráty v horizontální nebo vertikální podobě.

- *Horizontální podoba*- výnosy a náklady jsou vykázány odděleně,
- *Vertikální podoba*- výnosy a náklady jsou vykázány společně, výsledek hospodaření je zachycen za dílčí činnosti, po stupních.

Ve vertikální podobě výkazu zisku a ztrát je výsledek hospodaření rozčleněn na následující složky:

- *Obchodní marže*- je dominantní položkou pro podniky zabývající se obchodní činností, tržby za prodej zboží – náklady na prodané zboží,
- *Přidaná hodnota*- vyjadřuje hrubou produkční sílu podniku, nezachycuje vliv vynaložených osobních a provozních nákladů,
- *Provozní výsledek hospodaření*- je pro každý podnik důležitou položkou, zachycuje jeho hlavní výtěžnou činnost,
- *Finanční výsledek hospodaření*- u řady nefinančních podniků je záporný, odráží ekonomický prospěch z kapitálové struktury a finančních operací,
- *Výsledek hospodaření za běžnou činnost*- je součet finančního a provozního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmu za běžnou činnost,
- *Mimořádný výsledek hospodaření*- zahrnuje mimořádné položky výnosů a nákladů a výslednou daň z příjmu z mimořádné činnosti,
- *Výsledek hospodaření za účetní období*- je součtem výsledku hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 43-44; Martinovičová, 2006, s. 90-91; Šteker a Otrusínová, 2013, s. 241)

4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Každá činnost podniku tvoří náklady, jejichž řízení je předpokladem pro úspěch a fungování podniku. Pro jejich efektivní řízení je nezbytné náklady sledovat v různém členění. (Kocmanová, 2013, s. 118)

4.1 Druhové členění nákladů

Martinovičová uvádí, že druhové třídění nákladů je založeno na rozdělení výrobních faktorů a je základním tříděním ve výkazu zisku a ztrát. (Martinovičová, 2006, s. 65)

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu
- spotřeba a použití externích prací
- mzdové a ostatní osobní náklady
- odpisy dlouhodobého majetku
- finanční náklady (Král, 2010, s. 69)

Podle Kocmanové jsou pro nákladové druhy typické tři znaky: „druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotními náklady. Jsou to náklady externí; vznikají spotřebou výrobků, prací, služeb jiných subjektů. Z hlediska možnosti podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché.“ (Kocmanová, 2013, s. 119)

Král považuje samostatné druhové členění nákladů nedostatečné pro řízení na nižších úrovních. Důvodem je nezachycení příčin vynaložení nákladů a nemožnost analyzovat efektivnost podniku. (Král, 2010, s. 70)

4.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vztahuje náklady k místu jejich vzniku a to na různé úrovni a podrobnosti. Toto členění je zdrojem informací o úspoře nebo překročení spotřeby nákladů. (Král, 2010, s. 72)

4.2.1 Členění podle místa vzniku a odpovědnosti

Přiřazení nákladů místu jejich vzniku a odpovědnosti zjistíme příčinu jejich vynaložení. Počet úrovní členění je závislé na velikosti vnitropodnikových útvarů. V první úrovni se rozliší náklady výrobních činností a náklady nevýrobních činností. Náklady výrobní

činnosti lze na další úrovni rozdělit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. (Synek, 2007, s. 79)

Fibírová charakterizuje náklady technologické: „Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti, daného výkonu.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103),

Náklady na obsluhu a řízení nevstupují přímo do výkonu nebo operace, ale zajišťují podmínky pro jejich průběh. (Král, 2010, s. 72)

4.2.2 Náklady jednicové a náklady režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní je další úrovní členění technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení. Náklady, které můžeme přímo přiřadit určitému výkonu, jsou považovány za jednicové, ostatní náklady, které jsou společné pro celou výrobu, se označují jako režijní. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 81)

Jednicové náklady jsou tvořeny s každou vytvořenou jednotkou výkonu a jsou těmto jednotkám snadno přiřaditelné. Po rozpoznání vztahu mezi výkonem a jednicovými náklady, je možné stanovit normy spotřeby, kterými se jednicové náklady řídí a kontrolují. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104)

Režijní náklady souvisí s technologickým procesem a výrobou jako celkem. Jejich výše se nemění s každou další jednotkou, ale využitou kapacitou. Kontrola režijních nákladů je složitější než u nákladů jednicových. (Král, 2010, s. 73-74)

4.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je další možností rozčlenění nákladů. Král považuje toto členění nákladů za zvláštní typ účelového členění nákladů, náklady se přiřazují konkrétním výkonům na základě účelu jejich vynaložení. (Král, 2010, s. 76)

Předmětem kalkulace jsou konkrétní výkony, kterým se náklady přiřazují, tyto náklady jsou rozděleny na přímé a nepřímé.

Přímé náklady souvisí s daným výkonem a jsou mu jednoznačně přiřaditelné, jsou to jednicové náklady a náklady režijní, které souvisí pouze s daným výkonem.

Nepřímé náklady nejsou vynakládány k jednomu výkonu, ale jsou společné pro více druhů výkonu. Do nepřímých nákladů patří většina režijních nákladů. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105-106; Král, 2010, s. 76-77)

4.4 Členění nákladů dle objemu výkonů

Toto členění bývá označováno jako kapacitní členění nákladů, s rostoucím objemem výroby roste i využití kapacity podniku. Náklady, na základě objemu výkonů, lze rozčlenit na variabilní náklady, jejichž změna je podmíněna změnou výkonů a fixní náklady, které jsou na změnách výkonů nezávislé. V dlouhodobém pohledu toto členění neplatí, fixní náklady neexistují, jelikož se mohou měnit a jsou považovány za variabilní. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 22)

Zvláštním typem jsou semivariabilní náklady, které obsahují jak variabilní, tak i fixní složku. Náklady jsou tvořeny i při nulovém objemu výkonů a s růstem objemu se tyto náklady zvyšují. (Drury, 2004, s. 284)

4.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady vznikají spotřebou dělitelných ekonomických zdrojů a výrobními činiteli, kteří se mohou měnit v krátkém období. Mezi variabilní náklady patří jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. Mezi variabilní část režijních nákladů se řadí:

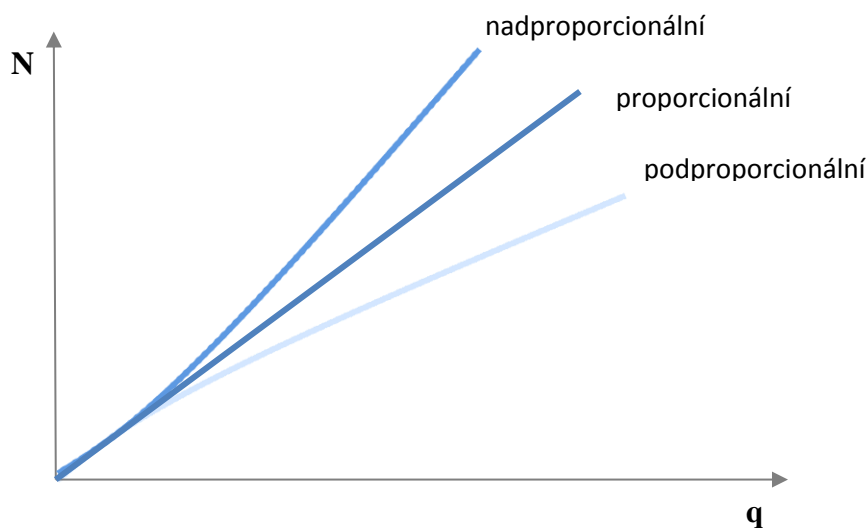
- spotřeba režijního materiálu, která je bezprostředně spojena s objemem výkonů,
- spotřeba energie k technologickým účelům,
- režijní mzdy bezprostředně spojené s objemem výkonů a s nimi spojené sociální a zdravotní pojištění,
- provize, skonta a rabaty. (Martinovičová, 2006, s. 76)

Změna těchto nákladů je závislá na změně objemu výkonů, na základě tohoto vztahu rozlišujeme 3 typy variabilních nákladů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 22; Martinovičová, 2006, s. 75-76)

Proporcionální: náklady jsou vyvolané jednotkou výkonu a jejich celkový objem se vyvíjí totožně s vývojem výkonů.

Nadproporcionální: náklady rostou rychleji než objem výkonů, proto se jejich průměrný podíl na jednotku výkonu zvyšuje.

Podproporcionální: náklady rostou pomaleji než objem výkonů, proto jejich průměrný podíl na jednotku výkonu klesá. (Král, 2010, s. 79)



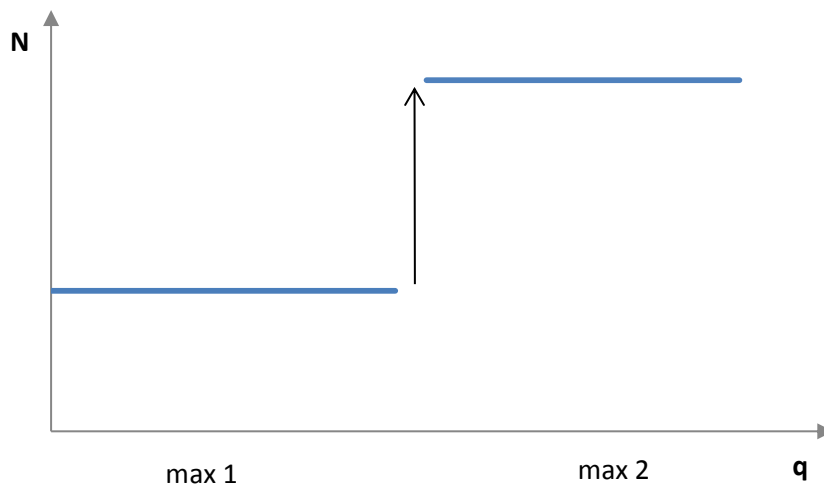
Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

4.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady vznikají spotřebou nedělitelných ekonomických zdrojů a výrobními činiteli, které je možno měnit pouze v dlouhém období. Fixní náklady se tedy nemění se změnou výkonů, ale jejich změna je vyvolána posunem výrobních kapacit. Nejsou vyvolány jednotlivými výkony, ale zabezpečují chod podniku v daném období. Proto podniky usilují o maximální využití výrobních kapacit, kdy dochází k nejmenšímu podílu fixních nákladů na jednotku objemu výkonů. (Martinovičová, 2006, s. 76; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24-25)

Mezi fixní náklady se řadí:

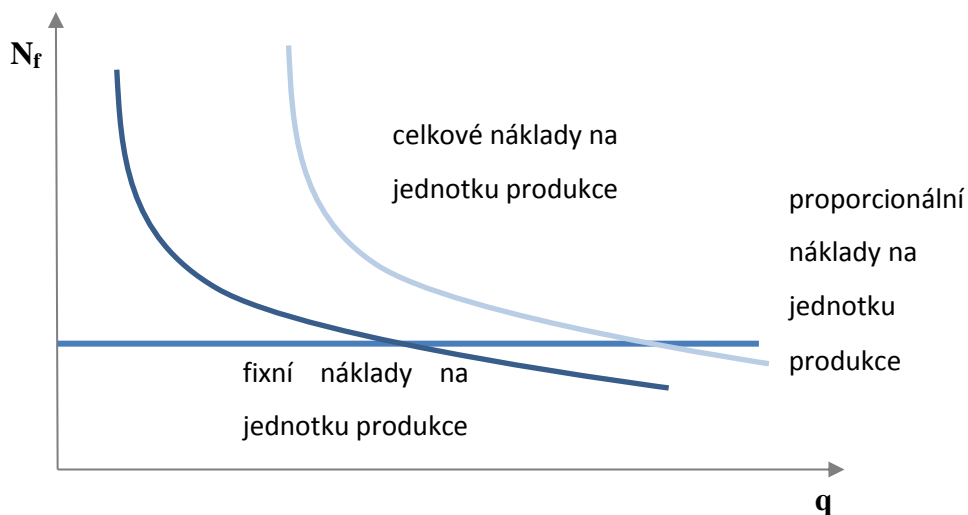
- platy řídicích pracovníků,
- režijní mzdy bezprostředně nesouvisející s objemem výkonů a s nimi spojené sociální a zdravotní pojištění,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- nájemné,
- úroky a daně,
- kancelářské potřeby. (Martinovičová, 2006, s. 76-77)



max 1- maximální kapacita s původními fixními náklady
 max 2- maximální kapacita po vložení dalších fixních nákladů

Obr. 2 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)

Konstantní průběh fixních nákladů v rámci výrobní kapacity se projeví jako pokles průměrných fixních nákladů na jednotku výkonu. Tento jev se nazývá *degrese nákladů*. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24-25)



Obr. 3 Degrese nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 26)

V souvislosti s fixními náklady se objevují i pojmy nevyužitá a umrtvená fixní náklady.

Nevyužité fixní náklady vznikají při nenaplnění výrobních kapacit, kdy část fixních nákladů zůstává volných. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 27)

Umrtné fixní náklady jsou již vynaložené náklady, jejichž výši již nelze ovlivnit žádným rozhodnutím. Nejčastěji jsou vynakládány před zahájením podnikatelského procesu. (Král, 2010, s. 80)

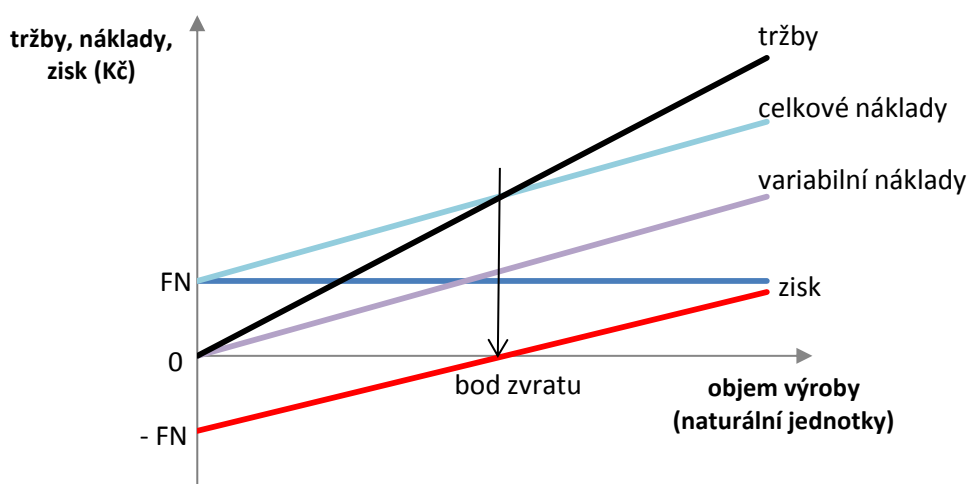
4.4.3 Bod zvratu

Ekonomické veličiny, které nejvíce ovlivňují chod a řízení celého podniku jsou náklady, tržby, zisk před zdaněním a objem výkonů. Vzájemné vztahy mezi těmito veličinami zachycuje bod zvratu.

Bod zvratu je definován jako takový objem výroby, při kterém se celkové tržby rovnají celkovým nákladům, podnik tedy tvoří nulový zisk. Při objemu výroby, který je nižší než tento bod, vzniká podniku ztráta. Ztráta vzniká již při nulové výrobě, kdy se rovná velikosti fixních nákladů. Cílem podniku je tvořit zisk, který vzniká při vyšším objemu výroby, než je objem výroby bodu zvratu.

Zisk lze vyjádřit jako rozdíl mezi cenou a průměrnými náklady na jednotku. Rozdíl ceny a průměrných variabilních nákladů je označován jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, jeho velikost je směrodatná při výběru nejvýhodnější varianty.

Podíl fixních nákladů na celkových nákladech se označuje jako provozní páka a má vliv na velikost bodu zvratu i zisk. Stupeň provozní páky vyjadřuje, jak se relativně malá změna prodeje projeví ve změně provozního zisku. (Martinovičová, 2006, s. 91-95)



Obr. 4 Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2006, s. 92)

4.5 Manažerské členění nákladů

Kromě již zmíněných členění nákladů existují v manažerském účetnictví další pojetí nákladů, které je nezbytné pro jejich řízení.

- *Prírůstkové náklady*- jsou vyvolány změnou objemu produkce.
- *Marginální náklady*- jsou vyvolány změnou objemu produkce o jednu jednotku.
- *Průměrné náklady*- jsou náklady připadající na jednotku produkce.
- *Relevantní náklady*- jsou náklady, které jsou ovlivněny rozhodnutím, při různých variantách se budou měnit.
- *Irelevantní náklady*- jsou náklady nezávislé na rozhodnutí, při změně variant se nemění.
- *Rozdílové náklady*- jsou skupinou relevantních nákladů, vyjadřují změnu nákladů při zvolení dané varianty.
- *Oportunitní náklady*- jsou výnosy, o které podnik přijde při zvolení jedné varianty.
- *Vázané náklady*- jsou náklady, které vzniknou v budoucnu na základě současného rozhodnutí.
- *Explicitní náklady*- jsou náklady zachycené v účetním systému, jsou peněžním výdajem
- *Implicitní náklady*- nejsou peněžním výdajem a jsou obtížně vyčíslitelné, k jejich vyjádření se používají oportunitní náklady. (Král, 2010, s. 86-91; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 39-44; Synek, 2007, s. 83-84)

5 KALKULACE NÁKLADŮ

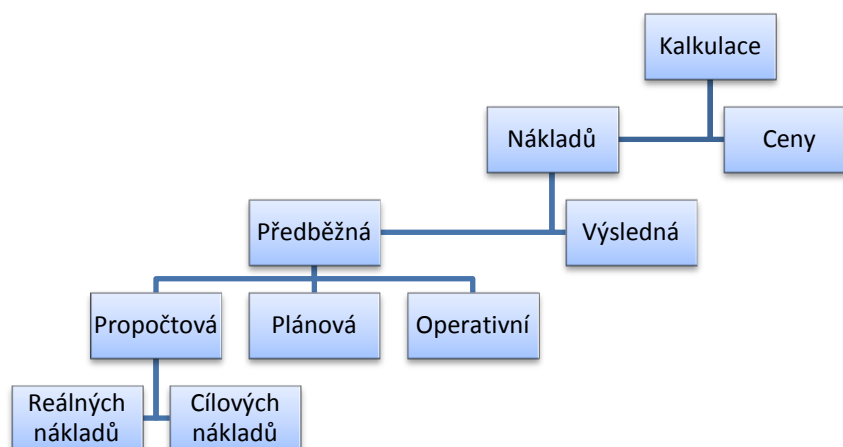
Kalkulace nákladů je významnou součástí řízení nákladů. Důležitost kalkulací je dána jejich podstatou - přiřazením nákladů naturálně vyjádřenému výkonu. Tento vztah zachycuje základní póly podnikatelského procesu – věcnou a hodnotovou stránku podnikání. Pro správné přiřazení nákladů je důležité jejich rozpoznání, které není možné bez komplexních informací.

Pojem kalkulace má tři základní významy:

- Činnost směřující ke zjištění nákladů na konkrétní výkon, který je přesně vymezen druhem, množstvím a jakostí, to je kalkulační jednice,
- Výsledné stanovení celkových nákladů na kalkulační jednici,
- Vyčlenitelná část podnikového informačního systému, která je součástí manažerského účetnictví, kde jsou kalkulace součástí systému, který je propojen především s účetnictvím pro řízení a rozpočty nákladů odpovědnostních středisek. (Čechová, 2011, s. 86; Král, 2010, s. 124)

5.1 Kalkulační systém

Kalkulace nákladů patří do rozsáhlého kalkulačního systému podniku, kde jsou jednotlivé prvky propojeny, porovnávány a kombinovány. Rozdíly mezi jednotlivými prvky systému jsou v době sestavování a vztahu k časovému horizontu, přiřazenému předmětu kalkulace, a zda zachycují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici. (Král, 2010, s. 192)



Obr. 5 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití (Král, 2010, s. 192)

5.2 Druhy kalkulací

Kalkulace je možno rozdělit na základě kritérií rozdělit na:

5.2.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování

Předběžné kalkulace- jsou sestavovány před provedením výkonu a představují ukládání úkolů v oblasti plánovatelných nákladů pro budoucí výkony. Mezi předběžné kalkulace patří:

- kalkulace operativní,
- kalkulace plánové,
- kalkulace propočtové.

Výsledné kalkulace- jsou sestavovány, až po provedení výkonů. Slouží zejména pro kontrolu hospodárnosti jednotlivých výkonů.

5.2.2 Kalkulace z hlediska struktury

Kalkulace z hlediska struktury jsou používány v postupné výrobě, ve které se vyskytují polotovary vlastní výroby.

Postupná kalkulace- obsahuje položku polotovary vlastní výroby, která obsahuje vlastní náklady na výrobu polotovarů z předcházejících stupňů.

Průběžná kalkulace- neobsahuje položku polotovary vlastní výroby, vlastní náklady na tyto polotovary jsou členěny podle položek kalkulačního vzorce.

5.2.3 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Kalkulace úplných nákladů- nazývají se také jako absorpční kalkulace a obsahují veškeré náklady.

Kalkulace neúplných nákladů- obsahují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 77-79)

5.3 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace by měly být všechny dílčí i finální výkony, které jsou v podniku prováděny. Kalkulace mohou být prováděny jen na ty výkony, které podnik považuje za nejdůležitější nebo na skupiny výkonů. Předmět kalkulace je vymezen na kalkulační

jednici a kalkulované množství. Stanovení kalkulovaného množství je důležité pro určení podílu fixních nákladů na kalkulační jednici. (Čechová, 2011, s. 86; Král, 2010, s. 126)

Kalkulační jednice je podle Čechové definována jako „...konkrétní výkon, jenž je vymezen měrnou jednotkou, druhem, na něž jsou stanovovány nebo zjišťovány náklady.“

Kalkulované množství definuje jako „...určitý počet kalkulačních jednic, pro které se určují nebo zjišťují celkové náklady.“ (Čechová, 2011, s. 86)

5.4 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů, které jsou obsaženy v kalkulaci, je pro každý podnik individuální a je vyjádřena v kalkulačním vzorci. Položky ve vzorci, podrobnost jejich členění i vztah k ceně je ovlivněn uživatelem, který si ho přizpůsobuje dle potřeby.

Typový kalkulační vzorec- byl vytvořen pro potřeby centrálního plánování a snadnou porovnatelnost nákladů. Jeho obdoba je v současnosti stále používána, i přes jeho nedostatečnou podrobnost a zachycení informací pro manažerské řízení nákladů. V typovém kalkulačním vzorci jsou syntetizovány náklady na různých úrovních a výslednou položkou je cena. (Král, 2010, s. 137-138)

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

- Vlastní náklady výroby (provozu)**
5. Správní režie

- Vlastní náklady výkonu**
6. Odbytové náklady

- Úplné vlastní náklady výkonu**
7. Zisk (ztráta)

- Cena výkonu**

Obr. 6 Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

Retrogradní kalkulační vzorec- vychází z toho, že cena výrobku je dána trhem a je nejdůležitějším vstupním údajem kalkulace. Výsledné náklady musí tuto cenu respektovat a být maximálně na takové úrovni, která je zajištěna rentabilitou výkonu při dané ceně.

Vztah kalkulace nákladů, průměrného zisku a ceny není součtový jako u typového kalkulačního vzorce, ale rozdílový. Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 57-58; Král, 2010, s. 137-140)

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
Cena po úpravách
- Náklady
Zisk

Obr. 7 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)

5.5 Metody kalkulací

Metody kalkulací jsou způsoby přiřazení nákladů kalkulační jednotici, přímé náklady jsou přiřazeny pomocí sledování, nepřímé náklady jsou rozděleny na základě příčiny a následku. Pro rozdělení nepřímých nákladů existují tradiční metody kalkulací nebo metoda Activity Based Costing, která patří mezi netradiční. (Drury, 2004, s. 58)

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 metoda,
 - b. rozčítací metoda,
 - c. metoda kvantitativní výtěže.
4. Kalkulace rozdílové
 - a. metoda standardních nákladů,
 - b. metoda normová.
5. Kalkulace neúplných nákladů
 - a. kalkulace přímých nákladů,
 - b. kalkulace variabilních nákladů.

6. Activity Based Costing (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 89; Synek, 2007, s. 101)

5.5.1 Prostá kalkulace dělením

Využívá se nejčastěji v hromadné výrobě a ve výrobě s omezeným sortimentem, např. těžba uhlí, výroba motorů, výroba limonád atd. Náklady na kalkulační jednici se zjistí dělením celkových nákladů za období počtem vyrobených kalkulačních jednic za období. (Synek, 2007, s. 102)

5.5.2 Stupňovitá kalkulace dělením

Tyto kalkulace bývají označovány za kombinaci kalkulace dělením s přírázkovou kalkulací, protože stanovení společných nákladů na kalkulační jednici není ve všech případech možné prostým dělením. Využívají se ve výrobě, kde se liší objem prodaných a vyrobených výrobků. Oddělením výrobních, správních a odbytových nákladů jsou výrobky zatíženy pouze těmi náklady, které byly skutečně vynaloženy. Tato metoda má uplatnění zejména ve stupňové výrobě, kde se kalkulace sestavuje pro jednotlivé stupně. Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 69)

5.5.3 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Využívá se ve výrobě výrobků, které se liší pouze jedním parametrem, např. tvarem, hmotností. Stanoví se typický představitel výrobku, kterému se určí ekvivalent nákladů 1. Na ostatní výrobky se ekvivalenční číslo stanoví dle typického představitele poměrem ke zvolené vlastnosti. Náklady na jeden ekvivalent jsou stanoveny podílem sumy nákladů a sumy ekvivalentů. Takto vypočítané náklady na jeden ekvivalent se po vynásobení ekvivalenčním číslem výrobku rovnají nákladům na výrobek. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 66; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 69)

5.5.4 Kalkulace přírážková

Tato metoda kalkulace přiřazuje společné nepřímé náklady výkonům jako přírážku k nákladům přímým. Přírážka je stanovena pomocí rozvrhové základny a to procentem u základen v peněžním vyjádření, např. přímý materiál, přímé mzdy nebo sazbou u naturálních základen, např. strojové hodiny, hodiny práce. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 125-127)

5.5.5 Rozdílové metody kalkulace

Předchozí uvedené metody kalkulací jsou označovány jako úhrnné kalkulace, zjišťovaly skutečné náklady úhrnnou částkou za jednotlivé položky. Tyto kalkulace umožňují kontrolu vynaložených nákladů až po jejich sestavení. Pro běžnou kontrolu se používají rozdílové metody, pomocí kterých se stanoví výše nákladů předem a zjišťují se rozdíly mezi skutečně vynaloženými náklady a předem stanovenými. Zjištěné odchylky jsou dále analyzovány. Hlavní použití rozdílových metod je pro řízení přímých nákladů v opakované výrobě s montážní technologií. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 71)

5.5.6 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů, též neabsorpční kalkulace odstraňují nepřesnosti, které vznikají při kalkulaci úplných nákladů. Zohledňují fakt, že ne každý výrobek vyvolá fixní náklady a nepřináší při každém prodeji zisk. Tyto metody nejsou vázány na jednotlivé výrobky, ale na určité časové období. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 73)

- **Metoda kalkulace přímých nákladů**

Místo zisku a režijních nákladů na výrobek stanovuje hrubé rozpětí, které se vypočítá rozdílem tržní ceny a přímých nákladů. Podle podílu hrubého rozpětí na ceně je možné seřadit a určit ty nejvýhodnější. Čím větší je podíl hrubého rozpětí na ceně, tím dříve jsou uhrazeny nepřímé náklady a výrobek tvoří zisk.

- **Metoda kalkulace variabilních nákladů**

Podobně jako předchozí metoda nestanovuje zisk a režijní náklady na výrobek, ale příspěvek na tvorbu fixních nákladů a zisku, který se stanoví jako rozdíl mezi tržní cenou a variabilními náklady. Tento příspěvek bývá označován i jako krycí příspěvek. (Martinovičová, 2006, s. 72; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 73-74)

cena výrobku			
úplné vlastní náklady		zisk	
přímé náklady	režie		zisk
	hrubé rozpětí		
přímé náklady	variabilní režie	fixní režie	zisk
variabilní náklady		příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	

Obr. 8 Struktura ceny výrobku (Martinovičová, 2006, s. 73)

5.5.7 Activity Based Costing (ABC)

Metoda Activity Based Costing patří mezi netradiční kalkulační postupy, hlavní odlišností je jiný pohled na náklady. Náklady nejsou rozvrhovány podle objemu produkce a mezi náklady a nákladové objekty vstupují aktivity. Tyto aktivity tvoří klíčový prvek celé metody. Všechny činnosti, které jsou v podniku vykonávány, se slučují do homogenních aktivit. Každá aktivita by měla být pojmenována tak, aby samotný název vystihoval úkony, které jsou v jejím rámci prováděny. Prostřednictvím aktivit jsou výkonům přiřazovány jednotlivé náklady.

Postup kalkulace probíhá ve 4 krocích. V prvním kroku se identifikují takové aktivity, které zachycují skutečné činnosti prováděné v organizaci. V dalším kroku jsou aktivitám přiřazeny nepřímé náklady. Poté se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity a pomocí vztahové veličiny, která je spojením aktivit s nákladovými objekty stanoví náklady na jednotku aktivity. Posledním krokem je určení nákladů na předmět alokace. (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008, s. 89-94)

5.6 Absolutní ukazatele

Absolutní ukazatele se využívají k analýze vývoji v čase a k vyjádření procentního podílu komponent. Rozbor ukazatelů patří spíše do kompetence finančních analytiků, než manažerů, ale podávají rychlé informace v požadované oblasti.

Pro správné vyhodnocení je nezbytné mít informace o mimořádných jednorázových vlivech a událostech, které měly vliv na změny sledovaných položek.

- **Horizontální analýza**- porovnává změny jednotlivých položek v čase. Vypočítá se absolutní výše změn a její procentní vyjádření k předchozímu období.

$$\begin{aligned} \text{Absolutní změna} &= \text{Ukazatel}_1 - \text{ukazatel}_{t-1} \\ \% \text{ změna} &= (\text{Absolutní změna} * 100) / \text{Ukazatel}_{t-1} \end{aligned}$$

- **Vertikální analýza**- vyjadřuje procentní podíl jednotlivých položek výkazu jako podíl k jedné zvolené základně považované za 100 %. (Čechová, 2011, s. 129-133; Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 67-68)

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Po prostudování literárních pramenů jsem vypracovala teoretickou část bakalářské práce, zaměřenou na výsledek hospodaření, problematiku nákladů a jejich optimalizaci. Teoretická část je zdrojem základních informací, které byly dále aplikovány v praktické části.

V první části jsem zjistila, že mezi hlavní cíle a podněty podnikání patří tvorba zisku. Společnost tvoří zisk, jestliže jsou její celkové výnosy větší, než celkové náklady. V opačném případě se společnost dostane do ztráty, která je v dlouhodobém hledisku likvidační. Dále jsem zjistila, že se rozlišuje účetní a ekonomický zisk.

Stejně jako zisk, jsou i náklady sledovány jak ve finančním, tak i v manažerském účetnictví. Informace z finančního účetnictví slouží externím uživatelům a jsou upravovány legislativou pro jednoznačné zaznamenání a pochopení. Manažerské účetnictví naopak slouží pro interní uživatele, vychází z informací obsažených ve finančním účetnictví, ale dále je upravuje.

Dále jsem zjistila, že náklady je možné členit z různých hledisek. V krátkém období se náklady dělí na variabilní, jejichž velikost přímo souvisí s objemem produkce a fixní náklady, které nejsou závislé na změně objemu produkce. V dlouhém období se fixní náklady mění na variabilní. Rozdělení nákladů na fixní a variabilní je nezbytné pro analýzu bodu zvratu. Další členění nákladů vychází z manažerského pojetí nákladů, kde jsou kromě skutečně vynaložených nákladů zahrnuty i náklady související s rozhodnutím.

Na náklady jsem navázala jejich kalkulacemi, které jsou důležitým nástrojem pro jejich řízení. Existují různé druhy kalkulací, které můžeme rozdělit na tradiční a netradiční druhy kalkulací. Další možností dělení kalkulací je na kalkulace úplných a neúplných nákladů.

PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost XY, provozuje dvě pobočky lékárny, jejich provoz není hlavní činností společnosti, ale pouze doplňkovou. Hospodaření poboček je oddělené, není mezi nimi zavedena žádná bližší spolupráce. V současné době společnost dostala nabídku na provoz dalších, již fungujících lékáren.

Pobočka A byla založena v roce 2008 a v současné době zaměstnává 2 magistry, 1 skladnici a 1 pomocnou sílu na třetinový úvazek. Provozní doba pobočky A je 51,5 hodiny týdně. Pobočka B funguje od roku 2010 a v současné době zaměstnává 2 magistry a skladnici. Provozní doba pobočky B je kratší, 45 hodin týdně.

Pobočka A se nachází ve větším městě, než pobočka B, má tedy více zákazníků, což se projevuje v jejím objemu prodeje. Pobočky se dále liší svou velikostí, a to jak prodejní plochy, která je větší u pobočky A, tak i neprodejních ploch, do kterých patří sklad, laboratoř a místnost pro převzetí a naskladnění zboží. Vybavení poboček je obdobné.

Prodejní sortiment je totožný, řadí se do něj léčiva vázaná na předpis, volně prodejná léčiva, doplňky stravy, čaje, kojenecké výživy a zboží, kosmetika a zdravotní obuv.

6.1 SWOT analýza

SWOT analýza slouží k vymezení silných stránek, které jí poskytují výhodu na trhu, slabých stránek, na které by se měla zaměřit a změnit je. Dále k vymezení příležitostí a hrozeb, které plynou ze situace na trhu.

Tab. 1 SWOT analýza společnosti

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • blízkost praktických i odborných lékařů • známé jméno • bezbariérový přístup • vzdělaný a školený personál • rychlé vyřízení požadavků • dostupnost • parkoviště 	<ul style="list-style-type: none"> • slabá marketingová komunikace • absence webových stránek • nízká úroveň spolupráce mezi pobočkami
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • jediná lékárna ve městě • zavedení nadstandardních služeb • rozšíření spolupráce s lékaři • rozšíření reklamy • zákaznické benefity 	<ul style="list-style-type: none"> • konkurence • zvýšení DPH • pokles zákazníků • legislativní změny • zdražování

• Silné stránky

Významný vliv na provoz obou poboček má jejich umístění, které se nachází v blízkosti praktických i odborných lékařů. Toto situování zajišťuje pravidelné zákazníky z řad

pacientů i samotných lékařů, kteří využívají služeb lékáren pro nákup léčiv. S umístěním souvisí také snadný přístup k provozovně, kdy se obě nachází v blízkosti hlavní cesty a středu města. Díky bezbariérovému přístupu nejsou zákazníci nijak limitováni, zejména osoby staršího věku a rodiče s kočárky, kteří tvoří hlavní část zákazníků. Bezprostřední blízkost parkoviště umožňuje snadný a pohodlný přístup do provozoven.

Díky podnikatelským aktivitám společnosti, pod kterou lékárna patří, má již od svého založení v obou městech známé jméno.

Vzdělaný a školený personál zaručuje kvalitní služby a vzhledem k povaze podnikání eliminuje možnost nevhodného užití léčiv a podává náležitě informace. Zároveň se snaží vyjít vstříc požadavkům zákazníků.

S ohledem na zavedené dodavatelské vztahy, je v případě chybějícího nebo specifického zboží možné dodání do druhého dne, v případě dopolední objednávky i odpoledne téhož dne.

- **Slabé stránky**

S ohledem na vývoj moderních technologií, je absence webových stránek, největší nedostatek. Zákazníci nemají možnost si prohlédnout nabídku zboží před samotnou návštěvou prodejny nebo porovnat ceny zboží s konkurencí. Webové stránky by sloužily k propagaci a oslovení potenciálních zákazníků.

S předchozím bodem souvisí i slabá marketingová komunikace se zákazníky prostřednictvím letáků, které propagují akční zboží.

Spolupráce mezi pobočkami je na nízké úrovni, sdílení informací ohledně poptávaného zboží, nejčastějších dotazů a požadavků zákazníků, by vedlo ke zkvalitnění nabízených služeb.

- **Příležitosti**

Obě pobočky jsou jediné lékárny v městě, díky tomu nemají místní konkurenci. Toho by měly pobočky využít a vytvořit si stálou klientelu.

Další příležitostí, která by se pozitivně odrazila na počtu zákazníků i tržbách, je zavedení nadstandardních služeb, například bezplatné měření tlaku. Zákazníkům je již nabízena věrnostní karta, na kterou je jim vracena část utracených peněz, které mohou být využity na pozdější nákup. Možností je zavedení slevových akcí pro držitele karet.

Rozšíření spolupráce s lékaři ohledně nejčastěji předepisovaných léčiv, by pomohlo přiblížit nabídku poptávce i zatraaktivnit ceny pro zákazníky.

Rozšíření reklamy a její zacílení na konkrétní skupiny je příležitostí pro získání nových zákazníků.

- **Hrozby**

Největší hrozbu představuje konkurence, zejména lékárenské řetězce, které se nachází v obchodních domech, tlačí ceny dolů a mají delší otevírací dobu. S tím souvisí i pokles počtu zákazníků, který má negativní dopad na tržby.

Zvýšení DPH by vedlo ke zvýšení cen, které by mělo za následek pokles nákupů nebo nahrazování dražších zboží levnějšími substituty. Stejný vliv by mělo i zvýšení cen od dodavatelů. Možným opatřením proti zvýšení cen je snížení obchodní přírážky, které by zamezilo zvýšení konečných cen, ale vedlo by ke snížení zisku.

Činnost lékáren je ovlivněna legislativou a její případné změny by měly dopad na provoz, a pokud by si vyžádaly výrazné investice, mohly by být likvidačními.

6.2 Legislativa upravující provoz lékárenských zařízení

Provoz lékáren není klasickým podnikáním, jejich činnost je striktně kontrolována ze strany státu. Největším rozdílem je regulace maximální ceny léčiv na předpis a některých zdravotních pomůcek. Vymezeny jsou osoby, které mohou s léčivou pracovat a provádět jejich prodej, jejich vzdělání a proškolení, vybavení a hygienické nároky provozoven, léčiva a jejich skladování. Mezi nejvýznamnější patří:

- Zákon č. 20/1966 Sb., o péči a zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 106/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních,
- Vyhláška ministerstva zdravotnictví č.49/1993 Sb., o technických a věcných požadavcích na vybavení zdravotnických zařízení,
- Zákon č. 79/1997 Sb., o léčivech, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 255/2003 Sb., kterou se stanoví správná lékárenská praxe, bližší podmínky přípravy a úpravy léčivých přípravků, výdeje a zacházení s léčivými přípravky ve zdravotnických zařízeních a bližší podmínky provozu lékáren a dalších provozovatelů vydávajících léčivé přípravky,

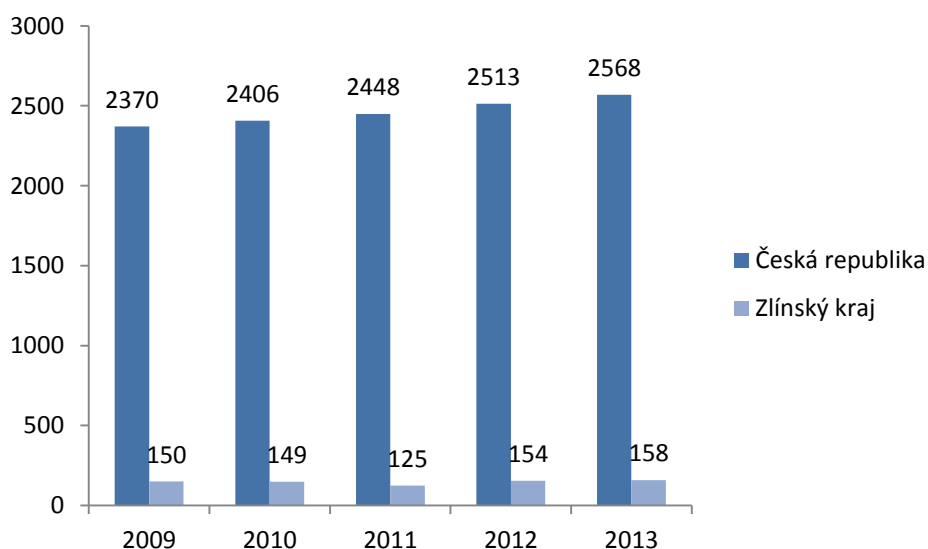
- Zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta,
- Zákon č. 278/2007 Sb., o léčivech.

Hlavním kontrolním orgánem je Státní ústav pro kontrolu léčiv, zřizovatelem je Ministerstvo zdravotnictví České republiky. Mezi jeho hlavní činnosti patří zajištění, aby byla dostupná pouze farmaceuticky jakostní, účinná a bezpečná humánní léčiva, aby léčiva a zdravotnické prostředky byly dostupné, a aby nevznikaly zbytečné překážky při zavádění nových léčebných postupů. (MZČR © 2010)

6.3 Vývoj lékáren v ČR a ve Zlínském kraji

Jak je patrné z grafu (Obr. 9) počet lékáren v České republice od roku 2009 neustále roste, jejich počet se zvýšil z 2370 na 2568. Ve Zlínském kraji došlo ke snížení počtu lékárenských zařízení od roku 2009 do roku 2011 o 25. Poté došlo k nárůstu a v roce 2013 se ve Zlínském kraji nacházelo 158 lékáren.

Díky vysokému počtu lékárenských zařízení se zlepšila dostupnost služeb pro veřejnost, ale zároveň došlo k nárůstu konkurence mezi jednotlivými zařízeními. Vysoká konkurence má za následek tlak na ceny, který pro některá zařízení může být likvidační.



Obr. 9 Vývoj počtu lékáren v České republice a ve Zlínském kraji v letech 2009-2013

(ÚZIS ČR © 2010-2015)

7 ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ LÉKÁRNY ABC

V této části bakalářské práce se budu zabývat analýzou a vývojem výsledku hospodaření a s ním souvisejících nákladů a výnosů, za období 2011-2014. Účetní období mají obě pobočky od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku, informace za rok 2014/2015 zatím nejsou k dispozici. Nejprve se zaměřím na vývoj výsledku hospodaření, který bývá hlavním ukazatelem úspěšnosti podnikání. Pobočkami se budu zabývat nejprve odděleně, poté se zaměřím na jejich srovnání.

7.1 Analýza výsledku hospodaření

Před samotnou analýzou nákladů se zaměřím na analýzu výsledku hospodaření, který zachycuje, jak se podniku daří hospodařit a zda dosahuje zisku.

Tab. 2 Vývoj výsledku hospodaření pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011	2012	2013
Náklady	13 505 918,88	10 663 152,28	10 125 681,50
Výnosy	14 334 686,46	11 619 733,07	10 223 705,69
Podíl nákladů k výnosům	94,2 %	91,8 %	99,0 %
Provozní VH	828 767,57	956 580,79	98 024,19
Finanční VH	-9 210,77	-19 270,21	-9 415,86
VH za běžnou činnost	819 556,81	937 310,58	88 608,33

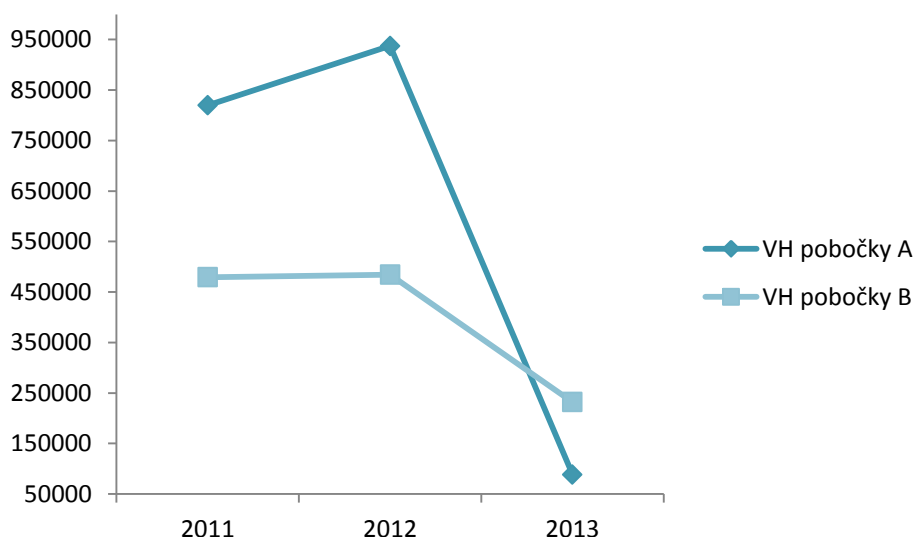
Tab. 3 Vývoj výsledku hospodaření pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011	2012	2013
Náklady	7 325 627,66	6 400 183,75	6 446 086,16
Výnosy	7 810 020,64	6 894 327,82	6 660 766,67
Podíl nákladů k výnosům	93,8 %	92,8 %	96,8 %

Provozní VH	484 392,98	494 144,07	214 680,51
Finanční VH	-5 098,05	-9 737,92	17 609,02
VH za běžnou činnost	479 294,93	484 406,15	232 289,53

Výsledek hospodaření za běžnou činnost tvoří provozní a finanční výsledek hospodaření. Finanční činnost není hlavní činností podniku a kromě období 2013 u pobočky B, byly finanční výsledky hospodaření záporné.

Obě pobočky vykazují vysoký podíl nákladů k výnosům, přes 90 %. Takto vysoký podíl neumožňuje tvorbu velkého zisku. U pobočky A se tento podíl vyšplhal v roce 2013, až na 99 %, další zvýšení bude pro pobočku znamenat přiblížení se k nulovému zisku. Pobočka B také zaznamenala nárůst podílu, na 96,8 %.



Obr. 10 Porovnání výsledku hospodaření (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

Z analýzy výsledků hospodaření je patrné, že jeho vývoj je u obou lékáren podobný a ve sledovaném období jsou obě pobočky ziskové. V roce 2012 byl zisk obou poboček na vrcholu, v dalším roce, ale došlo k velkému propadu, u pobočky A to bylo o 90,55 % a u pobočky B o 52,05 %. Díky tomu se zisk u pobočky A, která byla doposud ziskovější, dostal pod úroveň zisku pobočky B.

7.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

V této části se budu zabývat vertikální a horizontální analýzou nákladů, která nám přiblíží podíl jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech. Pomocí horizontální analýzy zjistíme, jak se jednotlivé položky vyvíjely v čase.

Tab. 4 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek nákladů pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v %	2011	2012	2013	11/12	12/13
Náklady	100,00	100,00	100,00	-0,21	-0,05
Spotřeba mat.	0,15	0,47	0,24	1,54	-0,52
Spotřeba energii	0,97	1,63	1,28	0,32	-0,26
Zboží	66,80	81,69	79,87	-0,03	-0,07
Opravy a udržování	0,05	0,09	0,13	0,47	0,32
Ostatní služby	1,76	2,03	2,46	-0,09	0,15
Mzdové náklady	7,73	10,27	11,22	0,05	0,04
Soc. pojištění	2,51	3,40	3,80	0,07	0,06
Ost. daně a poplatky	0,00	0,04	0,04	8,66	0,00
Ost. provozní náklady	0,27	0,19	0,17	-0,46	-0,15
Odpisy	0,33	0,00	0,32	-1,00	-
Ost. finanční náklady	0,07	0,18	0,49	1,09	1,56
Zůstatková cena DHM	19,36	0,00	0,00	-1,00	-

Tab. 5 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek nákladů pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v %	2011	2012	2013	11/12	12/13
Náklady	100,00	100,00	100,00	-12,63	0,72
Spotřeba mat.	0,40	0,31	0,44	-33,18	45,04
Spotřeba energii	0,83	0,73	0,84	-22,91	16,03
Zboží	81,27	82,87	80,67	-10,92	-1,95
Opravy a udržování	0,03	0,13	0,32	257,52	142,84
Ostatní služby	1,85	1,85	1,80	-12,60	-2,30
Mzdové náklady	11,49	10,24	11,57	-22,12	13,79
Soc. pojištění	3,91	3,48	3,93	-22,12	13,79
Ost. daně a poplatky	0,00	0,01	0,00	-	-100,00
Ost. provozní náklady	0,01	0,19	0,24	1539,07	23,27
Ost. finanční náklady	0,07	0,15	-0,27	91,01	-280,83

Z vertikální analýzy je patrné, že největší podíl nákladů tvoří náklady na zboží, pro obchodní podniky je tento podíl charakteristický. U pobočky B se podíl ve sledovaných obdobích pohybuje okolo 80 %, u pobočky A se tento podíl v letech 2012 a 2013 pohybuje na stejné úrovni. Snížení nákladů na prodané zboží nastalo v důsledku poklesu prodeje u obou poboček. V roce 2011 mají náklady na zboží jen 66,80 % podíl, tento rozdíl oproti ostatním obdobím je zapříčiněn zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého hmotného majetku, která tvoří 19,36 % celkových nákladů. Tento prodej se týkal části budovy, která je součástí sídla pobočky A. Po vyloučení zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku z celkových nákladů, tvoří náklady na prodané zboží 82,84 % celkových nákladů. Tento podíl je obdobný, jako v ostatních letech.

Další výraznou položkou jsou mzdové náklady, jejichž podíly na celkových nákladech se v roce 2013 zvýšily. Mzdy se skládají ze dvou složek, a to fixní části a prémie, jejichž výše je ovlivněna ziskem jednotlivých poboček. Mzdové náklady pobočky B se podařilo snížit z 841 683,90 Kč na 745 896,65 Kč. Toto snížení bylo ovlivněno zkrácením pracovních úvazků, a tím došlo ke snížení obou složek mzdy. Další snížení by se negativně promítlo do zkrácení provozní doby a možné ztráty zákazníků.

Vývoj mzdových nákladů pobočky A má odlišný vývoj, došlo ke zvýšení z 1 043 439,61 Kč na 1 135 840,64 Kč. Zvýšení se týkalo obou složek mezd, na rozdíl od pobočky B se velikost úvazků zaměstnanců nezměnila.

Vzhledem k propadu zisků u obou poboček se v příštím období dá očekávat snížení prémie, a tím i celkových mzdových nákladů.

Se mzdovými náklady úzce souvisí náklady na sociální pojištění, jejichž podíl na celkových nákladech se pohybuje okolo 3,5 až 4 %. Tyto náklady firma nemůže nijak výrazně ovlivnit, jejich velikost je stanovena státem.

Největší část nákladů na ostatní služby tvoří nájemné, u pobočky A tvoří téměř polovinu a u pobočky B třetinu těchto nákladů. Druhou největší položku tvoří náklady na telefonní služby, které se u obou poboček podařilo snížit, u pobočky A o 19 486,33 Kč, u pobočky B o 17 714,34 Kč. Do nákladů na ostatní služby také patří náklady na propagaci, které se u pobočky A zvýšily z 3 156 Kč na 41 558,07 Kč. U pobočky B se tyto náklady vyskytly až v roce 2012, kdy dosáhly 8 279,18 Kč, v dalším roce došlo k jejich snížení na 5 730 Kč.

Horizontální analýza nákladů pobočky A ukázala jen malé změny v jednotlivých položkách celkových nákladů, změny se pohybují v rozmezí -1,00 až 8,66 %. Celkové

náklady se v roce 2012 snížily o 0,21 %, v dalším roce o 0,05 %. Největší podíl na snížení celkových nákladů mají klesající náklady na zboží, které se v roce 2012 snížily o 311 450,23 Kč, v dalším roce byl pokles o dalších 623 363,48 Kč. Jejich snížení souvisí s klesajícím objemem prodeje.

Horizontální analýza nákladů pobočky B ukázala velké změny v jednotlivých položkách, zejména provozní náklady se v roce 2012 zvýšily o 1539,07 %, tento nárůst byl zapříčiněn technickým zhodnocením, které v roce 2012 bylo 11 323 Kč a v dalším roce 10 428 Kč. Další položkou s nárůstem jsou náklady na opravy a udržování, v roce 2012 o 257,52 % a v roce 2013 o 142,84 %. Celkové náklady se v roce 2012 snížily o 12,63 %, ale v dalším roce se zvýšily o 0,72 %.

7.2.1 Srovnání poboček

Celkové náklady obou poboček se podařilo snížit, největší položkou jsou náklady na zboží, které souvisí s obchodní činností. Tato položka se u obou poboček snižovala, důvodem byly klesající prodeje.

Náklady jsou hrazeny zejména tržbami z prodeje zboží, v roce 2012 u pobočky A na 1 Kč celkových nákladů připadalo 1,03 Kč, v následujícím roce 1,06 Kč a v posledním sledovaném roce jen 0,97 Kč tržeb z prodeje zboží. U pobočky B to bylo 1,02 Kč v roce 2012, v následujícím roce 1,08 Kč a v posledním sledovaném roce 1,03 Kč tržeb z prodeje zboží.

Druhou největší položkou jsou mzdové náklady, ty se skládají z fixní složky a prémie, jejichž velikost se odvíjí od zisku, vzhledem k propadu zisku v posledním sledovaném roce, se dá očekávat pokles prémie. Zatímco u pobočky B se i tyto náklady snižovaly, u pobočky A došlo k jejich nárůstu. Rozdílný vývoj mzdových nákladů je podmíněn různou provozní dobou a nároky na počet zaměstnanců. Tento vývoj se odráží ve vývoji výsledku hospodaření.

7.3 Analýza výnosů společnosti

V této části bakalářské práce se budu zabývat výnosy obou poboček a jejich vývojem v čase. Jak již bylo řečeno v předchozí části, oběma pobočkám se výrazně snížil zisk, a to i přesto, že se jim dařilo snižovat celkové náklady. Na tento pokles mají tedy vliv klesající výnosy. Předmětem podnikání je obchodní činnost, hlavní položku celkových výnosů tedy tvoří tržby z prodeje zboží. Do položky ostatní provozní výnosy patří regulační poplatky.

Regulační poplatek je 30 Kč a platí se pouze za léčiva plně i částečně hrazená z veřejného zdravotního pojištění.

Tab. 6 Struktura výnosů pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011	2012	2013
Výnosy	14334686,46	11619733,07	10223705,69
Tržby z prodeje zboží	11167812,32	11234623,74	9853565,66
Ost. provozní výnosy	545668,14	385109,33	370140,03
Tržby z prodeje DHM	2621206	-	-

Největší podíl na celkových výnosech mají tržby z prodeje zboží, které v roce 2011 tvořily 77,9 %, v roce 2012 96,7 % a v roce 2013 96,4 % výnosů. Celkové výnosy pobočky A od roku 2011 do roku 2013 klesly o 28,7 %, to je 4 110 981 Kč. Na tomto vývoji se podílely tržby z prodeje zboží, které se snížily o 11,8 %, 1 314 247 Kč a ostatní provozní výnosy, které se také snížily, a to o 32,2 %, 175 528 Kč. Na vysoké výnosy z roku 2011 měl vliv prodeje dlouhodobého hmotného majetku, který navýšil celkové výnosy o 2 621 206 Kč.

Tab. 7 Struktura výnosů pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011	2012	2013
Výnosy	7810020,64	6894327,82	6660766,67
Tržby z prodeje zboží	7492978,56	6690700,52	6447206,88
Ost. provozní výnosy	317042,08	203627,3	212255,9
Tržby z prodeje služeb	-	-	1333,89

Podíl tržeb z prodeje zboží u pobočky B je obdobný jako u pobočky A, pohybuje se okolo 96,5 % ve všech sledovaných letech. Celkové výnosy ve sledovaném období klesly a to o 14,7 %, 1 149 254 Kč. Tržby z prodeje zboží se od roku 2011 snížily o 13,9 %, to je

1 045 772 Kč. Stejně jako u celkových výnosů došlo k poklesu i ostatních provozních výnosů a to o 33,1 %, 104 786,18 Kč.

7.3.1 Srovnání poboček

U obou poboček došlo k poklesu celkových výnosů, největší vliv na tuto skutečnost měl pokles tržeb z prodeje zboží. Za poklesem stál pokles objemů prodeje. Pobočka B je výrazně menší než pobočka A, poměr jejich celkových výnosů dosáhl v roce 2011 54,45 %, v následujícím roce dosáhla pobočka B 59,33 % celkových výnosů pobočky A, a v roce 2013 již 65,15 %.

Poměr tržeb z prodeje zboží měl kromě roku 2011 stejný vývoj, v roce 2011 dosáhly tržby z prodeje zboží pobočky B 67,09 % stejné položky pobočky A.

8 ANALÝZA OBCHODNÍ PŘIRÁŽKY A MARŽE

V návaznosti na předchozí analýzu účetních výkazů se v této části budu zabývat obchodní přírážkou a marží, která slouží pro pokrytí nákladů a tvorbu zisku. Pobočky nemají zavedený jednotný systém přiřazování obchodních přírážek k jednotlivým druhům zboží, ale vytvořily si vlastní systémy.

Velikost obchodní přírážky není ovlivněna jen situací na trhu a konkurencí, ale i regulací ze strany státu. Proto se v této části budu nejprve věnovat té části prodejního sortimentu, jehož cena je regulována, a poté se zaměřím zboží, jehož cenu si pobočky regulují samy.

8.1 Zboží, jehož cena je regulována státem

V zájmu zachování dostupnosti léčiv, jsou ceny některých z nich regulovány ze strany státu. Tyto nařízení jsou závazná pro všechny distributory léčiv a týká se hromadně vyráběných léčivých přípravků. Cenová regulace léčiv probíhá u léčiv, které jsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění, bez ohledu na to, zda jsou v konkrétních případech skutečně hrazeny z veřejného zdravotního pojištění nebo si je pacient hradí sám. V celkovém součtu se jedná o 9 000 položek, reálně se ale obchoduje asi s 6 000 z nich. Seznam léků hrazených veřejnými zdravotními pojišťovnami je dostupný na webových stránkách Státního ústavu pro kontrolu léčiv.

Cenová regulace probíhá na dvou úrovních, a to stanovením maximální ceny výrobce a stanovením maximální obchodní přírážky. (Agendový portál © 2015)

8.1.1 Regulace ceny výrobce

Regulace ceny výrobce spadá do působnosti Ministerstva zdravotnictví, které reguluje jen ceny těch léčiv, u kterých není dostatečná hospodářská soutěž mezi výrobci. V praxi se jedná o nejméně 4 léčivé přípravky, které jsou plně terapeuticky zaměnitelné, a to od nejméně 4 výrobců. V celkovém součtu cenové regulaci podléhá zhruba polovina všech hrazených léčiv, to je 4 500. (Agendový portál © 2015)

8.1.2 Regulace obchodní přírážky

Obchodní přírážka je stanovena v cenovém předpise Ministerstva zdravotnictví a je zveřejněna ve Věstníku MZ. Obchodní přírážka je podmíněna cenou od výrobce a má regresivní charakter. Stanovena je její maximální výše a na samotných distributorech závisí její skutečná výše. Kvůli regresivnímu charakteru marže je nutné sledovat a

porovnávat nabídky jednotlivých dodavatelů a zvolit ty nejvýhodnější. Kromě ceny výrobce velikost marže ovlivňuje i konkurence.

Konečná cena = cena výrobce + přírážka + DPH

Přirážka = cena výrobce * sazba + nápočet¹

Tab. 8 Maximální obchodní přírážka (Věstník Ministerstva zdravotnictví 2012)

Pásmo	Základ od (Kč)	Základ do (Kč)	Sazba (%)	Nápočet (Kč)
1	0	150,00	37	0,00
2	150,01	300,00	33	6,00
3	300,01	500,00	24	33,00
4	500,01	1000,00	20	53,00
5	1000,01	2500,00	17	83,00
6	2500,01	5000,00	14	158,00
7	5000,01	10000,00	6	558,00
8	10000,01	999999,00	4	758,00

8.2 Zboží s neregulovanou cenou

Do prodejního sortimentu kromě léčiv s úhradou z veřejného zdravotního pojištění patří i léčiva bez úhrady, kde si plnou cenu hradí zákazník. Z celkového počtu 50 000 registrovaných léčiv, se ale obchoduje asi jen s 2 000 z nich. Tento počet je třikrát nižší, než u předchozí skupiny. Z tohoto důvodu je nutné nastavit marži tak, aby zboží bylo konkurenceschopné, ale také aby pokrylo případné ztráty z prodeje zboží s regulovanou přírážkou.

Mezi zboží s přírážkou stanovenou prodejcem patří doplňkový sortiment, ke kterému patří čaje, doplňky stravy, kojenecké zboží, kosmetika a zdravotní obuv.

Cenotvorba probíhá pro každé zboží jednotlivě. K nákupní ceně se přičte obchodní přírážka a DPH, cena se dále zaokrouhluje na celé koruny. Velikost obchodní přírážky se odvíjí od zavedených systémů v obou pobočkách a konkurenčního prostředí. Konečná velikost obchodní přírážky je díky každodennímu styku se zákazníky a znalostmi o prodejích, upravována zaměstnanci tak, aby zboží bylo pro zákazníky atraktivní a zároveň ziskové.

¹ Pevná částka, která se připočítá k částce vypočítané sazbou, stanovená pro jednotlivá pásma.

Způsob přiřazení obchodní přírážky není u obou poboček jednotný. Systémy si vytvořili vedoucí prodejen na základě školení a předchozích zkušeností.

8.3 Způsob stanovení obchodní přírážky

Způsob přiřazování přírážky u pobočky A, je inspirován degresivní obchodní přírážkou u zboží s regulovanou cenou. Velikost přírážky tedy není závislá na druhu zboží, ale na jeho pořizovací ceně. Na rozdíl od zboží s regulovanou cenou není stanovena maximální hranice obchodní přírážky, ale její minimální sazba.

Tab. 9 Sazby obchodní přírážky pobočky A (Lékárna ABC 2011)

Základ od (Kč)	Základ do (Kč)	Sazba min (%)
1	50,00	30
50,01	200,00	25
200,01	500,00	25
500,01	9 999,00	21

Pobočka B si vytvořila odlišný systém přiřazování obchodní přírážky. Její velikost není závislá na pořizovací ceně, ale na druhu zboží. Zboží je rozděleno do tří kategorií, které mají stanovenou vlastní minimální sazbu obchodní přírážky.

Tab. 10 Sazby obchodní přírážky pobočky B (Lékárna ABC 2011)

Druh zboží	Sazba min (%)
Neregulované HVLP	29
Neregulované PZT	20
Ostatní zboží	28

8.4 Struktura prodaného zboží

Kvůli omezením sazby maximální obchodní marže u části prodejního sortimentu je nezbytná analýza celkových objemů prodeje obou skupin zboží a jejich poměr. Objem prodeje zboží s regulovanou cenou není možné ovlivnit, závisí na lékařích, kteří tato léčiva předepisují.

Tab. 11 Struktura prodaného zboží pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč, %	2011		2012		2013	
Zboží s regulovanou přírážkou	7367530,68	65,97	7211928,58	64,77	6089546,91	61,80
Volný prodej	3800281,64	34,03	3922695,16	35,23	3764018,75	38,20
Celkem	11167812,32	100	11134623,74	100	9853565,66	100

Tab. 12 Struktura prodaného zboží pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč, %	2011		2012		2013	
Zboží s regulovanou přírážkou	4893414,47	65,31	4482946,78	67,00	4358980,82	67,61
Volný prodej	2599564,09	34,69	2207753,74	33,00	2088226,06	32,39
Celkem	7492978,56	100	6690700,52	100	6447206,88	100

Struktura prodaného zboží je u obou poboček velmi podobná, zboží s regulovanou přírážkou tvoří téměř dvě třetiny celkového objemu prodaného zboží.

U pobočky A se podíl zboží s regulovanou přírážkou snížil z 65,97 % na 61,80 % v roce 2013, vývoj u pobočky A byl opačný. Podíl se zvýšil z 65,31 % na 67,61 % v roce 2013. Ve sledovaném období se tedy poměr zastoupení obou skupin zboží nijak výrazně nezměnil, a to i přesto, že celkový objem prodaného zboží se snížil u obou poboček.

8.5 Analýza obchodní přírážky a hrubé marže

V této podkapitole se po domluvě se společností, budu zabývat obchodní přírážkou a hrubou marží. Obě veličiny jsem si přepočítala na průměrné hodnoty na jeden kus zboží a

to jak v korunovém vyjádření, tak i v procentním. Díky tomu bude srovnání obou poboček, vzhledem k rozdílnému objemu prodeje přesnější.

Tab. 13 Vývoj přírážky a hrubé marže v % pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v %	2011		2012		2013	
	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka
Zboží s regulovanou přírážkou	19,04	23,50	21,87	27,99	18,59	22,84
Volný prodej	20,54	26,22	21,53	28,09	21,10	27,27
Celkem	19,55	24,42	21,75	28,02	19,55	24,53

Tab. 14 Vývoj přírážky a hrubé marže v Kč pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011		2012		2013	
	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka
Zboží s regulovanou přírážkou	31,76	39,19	42,63	54,53	32,72	40,18
Volný prodej	16,10	20,05	18,33	24,31	18,80	24,78
Celkem	26,43	32,68	34,07	43,88	27,40	34,30

Srovnáme-li vývoj hrubé marže a výsledku hospodaření pobočky A, je zjevné, že za výrazným snížením výsledku hospodaření v roce 2013 stojí snížení objemu prodeje. I přes snížení obchodní přírážky oproti předchozímu roku došlo ke snížení objemu prodeje u obou skupin zboží. Hrubá marže se v posledním sledovaném roce dostala na stejnou úroveň jako v roce 2011, ale v korunovém vyjádření je o 0,97 Kč vyšší.

Přirážka u zboží volného prodeje se za sledované období pohybuje v rozmezí 26,2 – 28,09 %. I přesto, že byla v roce 2013 nižší, než v roce předchozím, v korunovém vyjádření došlo k jejímu zvýšení o 0,47 Kč na kus.

Srovnáme-li hrubou marži i obchodní přírážku obou skupin zboží, zboží s regulovanou přírážkou v celém sledovaném období dosahuje nižších hodnot v procentním vyjádření, v korunovém je to přesně naopak. V roce 2012 byla hrubá marže i přírážka v korunových na kus více, než dvojnásobná, v procentním vyjádření dosáhly téměř totožných hodnot.

Tab. 15 Vývoj přírážky a hrubé marže v % pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v %	2011		2012		2013	
	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka
Zboží s regulovanou přírážkou	20,24	25,43	20,91	26,50	17,92	21,84
Volný prodej	21,85	28,15	22,46	29,32	23,34	30,63
Celkem	20,80	26,37	21,42	27,43	19,67	24,69

Tab. 16 Vývoj přírážky a hrubé marže v Kč pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

v Kč	2011		2012		2013	
	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka	Hrubá marže	Přirážka
Zboží s regulovanou přírážkou	39,61	49,85	37,72	47,86	30,18	36,80
Volný prodej	23,08	29,94	17,41	23,14	18,08	23,85
Celkem	33,87	42,94	31,01	39,70	26,26	32,61

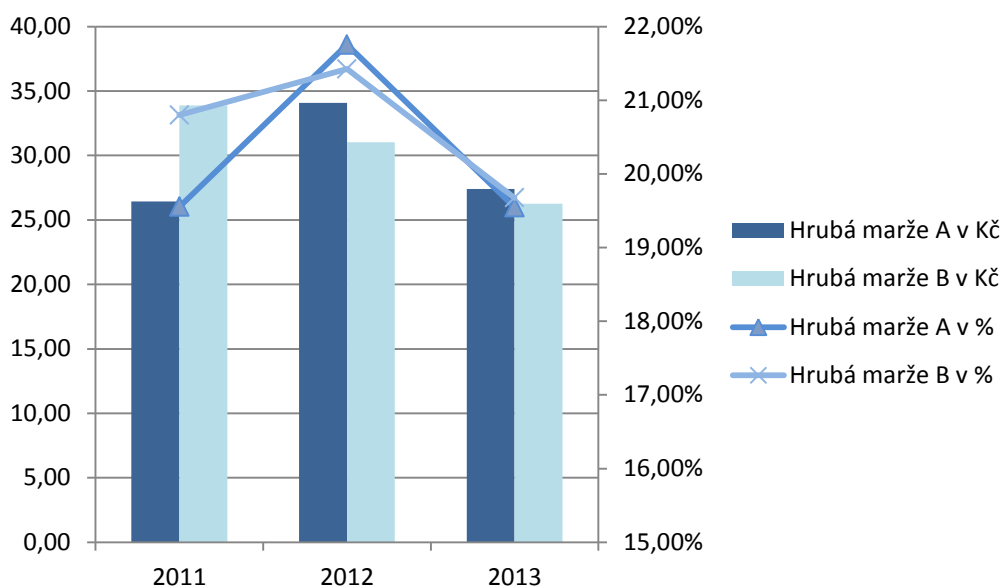
Celkový vývoj hrubé marže i obchodní přírážky v procentním vyjádření kopíroval vývoj výsledku hospodaření, nejvyšších hodnot bylo dosaženo v roce 2012, minimum nastalo v dalším roce. V korunovém vyjádření za celé sledované období docházelo k postupnému snižování.

Obchodní přírážka zboží volného prodeje se pohybovala v rozmezí 28,15 – 30,63 %, a stejně jako hrubá marže měla rostoucí trend. V korunovém vyjádření však došlo v roce 2012 k poklesu o 6,8 Kč na kus, v následujícím roce došlo k mírnému nárůstu o 0,59 Kč.

Za celé sledované období dosahovalo zboží volného prodeje vyšší přírážky i hrubé marže v procentním vyjádření. V korunovém vyjádření je tomu naopak a zboží s regulovanou přírážkou nabývá vyšších hodnot. Obdobně jako u celkového objemu, mají obě veličiny klesající charakter.

8.6 Srovnání hrubé marže

Jak již bylo zmíněno, pobočky nevyužívají stejného systému tvorby přírážky, tento rozdíl se promítá i do rozdílné hrubé marže poboček. Velikost hrubé marže je pro pobočky důležitá, z hlediska pokrytí nákladů a tvorby zisku.



Obr. 11 Srovnání hrubé marže (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)

V procentním vyjádření, byl vývoj hrubé marže u obou poboček stejný, v roce 2012 došlo k nárůstu na maximální hodnoty za celé sledované období, ale v roce následujícím došlo k propadu až pod úroveň výchozího roku.

Pobočka A dosáhla vyšší hrubé marže v procentním vyjádření, jen v roce 2012, tato marže byla nejvyšší dosažená za obě pobočky. Rozdíly mezi pobočkami, ale nebyly významné, pohybovaly se v rozmezí 0,13 – 1,25 %. Největší rozdíl nastal ve výchozím roce.

Hrubá marže v korunách připadající na jeden prodaný kus zboží, byla u pobočky B vyšší, než u pobočky A ve výchozím roce, v tomto roce nastal také nejvyšší rozdíl a to 7,44 Kč.

Přestože hrubá marže pobočky A byla v procentním vyjádření nižší a to o 0,13 %, než u pobočky B, dosáhla vyšší hrubé marže v korunách na kus. Tento rozdíl v posledním sledovaném roce dosáhl 1,14 Kč.

8.7 Celkové srovnání pokrytí nákladů

V této podkapitole se zaměřím na pokrytí nákladů poboček, budu vycházet z analýz zachycených v předchozích kapitolách.

Jak již bylo zmíněno v podkapitole zabývající se výsledkem hospodaření, došlo v posledním sledovaném roce k výraznému propadu zisku. Pobočka A se dostala pod

úroveň zisku pobočky B, přestože dosáhla o 14 437 kusů vyššího prodeje a vyšší hrubé marže v korunovém vyjádření.

V posledním sledovaném roce se podíl nákladů k výnosům dostal na maximální hodnotu, u pobočky A to bylo 99,00 %, u pobočky B byl tento podíl nižší, 96,80 %. Tato situace neumožňuje tvořit velký zisk, aby se pobočky staly ziskovějšími, musí dojít ke snížení nákladů nebo zvýšení výnosů. Za současné situace není možné výnosy zvyšovat navýšením obchodní přírážky, kvůli konkurenci by se zboží stalo neprodejným, další možností je zvýšení objemu prodeje, toto zvýšení není řešitelné v krátkém období. Pro zvýšení objemů prodeje by bylo nutné vytvořit novou obchodní strategii, změnit reklamu a analyzovat situaci na trhu. Další možností je optimalizace nákladů tak, aby se zamezilo propadu zisku.

Struktura celkových nákladů je u obou poboček velmi podobná, největší položku tvoří náklady na zboží, velikost této položky je ovlivněna objemem prodeje a je zachycena v hrubé marži. Další položkou jsou mzdové náklady, kterým se budu dále věnovat. U obou poboček tvoří mzdové náklady asi 11,50 % celkových nákladů, vzhledem k zastoupení ostatních nákladů mají tyto náklady velký vliv na výsledek hospodaření.

Tab. 17 Podíl mzdových nákladů na hrubé marži (vlastní zpracování)

v %	2011	2012	2013
Pobočka A	48,63	43,39	64,30
Pobočka B	54,68	47,26	59,82

Podíl mzdových nákladů na celkové hrubé marži měl u poboček obdobný průběh. Nejnižšího podílu dosáhly pobočky v roce 2012. U pobočky A bylo tento minimální podíl zapříčiněn nárůstem celkové hrubé marže, u pobočky B došlo ke snížení mzdových nákladů. V následujícím období, ale u obou poboček došlo ke zvýšení na maximální hodnotu. V letech 2011 a 2012 byl podíl mzdových nákladů na hrubé marži vyšší u pobočky B, v roce 2013 nastala opačná situace.

U pobočky A mzdové náklady neustále narůstaly, pokles v roce 2013 byl zapříčiněn nárůstem hrubé marže, v dalším období došlo k jejímu propadu a spolu s nárůstem mzdových nákladů se jejich podíl vyšplhal na 64,30 %. Rozdíl mezi minimem v roce 2011 a maximálním podílem, který nastal v roce 2013, činí 20,91 procentních bodů.

Mzdové náklady se u pobočky B snižovaly, stejně jako hrubá marže. V roce 2012 dosáhly svého minima, následkem toho byl i minimální podíl na hrubé marži za sledované období, v dalším roce došlo k jejich nárůstu, ale stále byly nižší než v roce 2011. V roce 2013 dosáhla hrubá marže svého minima, vlivem toho se zvýšil podíl mzdových nákladů. Rozdíl mezi minimální a maximální hodnotou podílu, je nižší než u pobočky A, 12,56 procentních bodů.

9 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Provoz lékárny ABC je z části regulován státem, proto její obchodní činnost nespadá do klasického podnikání. Lékárna ABC provozuje dvě pobočky, které si liší objemy prodaného zboží, ale struktura jejich nákladů a výnosů je podobná. U obou poboček došlo za sledované období ke snížení výsledku hospodaření, přesto byly obě pobočky ziskové.

Z analýzy nákladů vyplynulo, že největší podíl na nákladech mají náklady na zboží, které se u obou poboček pohybují okolo 80 %. Velikost této nákladové položky přímo souvisí s objemem prodeje a kvůli jejímu značnému podílu na celkových nákladech, společnost by se měla zaměřit na jejich optimalizaci. Obě pobočky odebírají zboží od dvou totožných dodavatelů. Množstevní slevy a akce využívají pobočky odděleně, bylo by vhodné zvážit, zda není možné vybrané druhy zboží nakupovat společně a poté rozdělit. Snížení nákladů na zboží by se pozitivně odrazilo ve výsledku hospodaření.

Další významnou nákladovou položkou jsou mzdové náklady, které se skládají z fixní a variabilní složky. Variabilní složka slouží k motivaci zaměstnanců a její výše se odvíjí od vytvořeného zisku. Vzhledem k optimalizaci mzdových nákladů a vývoji výsledku hospodaření bych společnosti doporučila zkrátit fixní část mzdy a stanovit nový plán odměn. U pobočky B se podařilo mzdové náklady snížit, toto snížení ale proběhlo kvůli zkrácení úvazků jednotlivých zaměstnanců. U pobočky A toto krácení nebylo možné bez omezení provozní doby. Společnost by měla zvážit, zda by zkrácení provozní doby u pobočky A vedlo k většímu propadu výnosů, než nákladů.

Další položky celkových nákladů mají podíl do 2,50 %, ale vzhledem k vývoji výsledku hospodaření by měla společnost zvážit, zda jsou efektivně využity. Náklady na energie se podařilo snížit hospodárnými opatřeními. Další položka, jejíž velikost by se dala optimalizovat úspornými opatřeními, je spotřeba materiálu. Další položky nákladů jsou náklady na opravy a udržování, ostatní služby a odpisy.

Z analýzy výnosů vyplynulo, že největší složkou celkových výnosů jsou tržby z prodeje zboží. U obou poboček došlo ke snížení této položky. U pobočky B bylo snižování postupné, od roku 2011 se snížily o 13,90 %. U pobočky A došlo k nárůstu tržeb z prodeje zboží v roce 2012 o 5,72 %, dalším roce ale došlo k více než dvojnásobnému poklesu, o 13,90 %. Snížení této výnosové položky bylo zapříčiněno klesajícími objemy prodeje. Pokles objemů prodeje souvisí s konkurencí i hospodářskou situací. Společnosti bych doporučila, aby se zaměřila na analýzu konkurence. V současné době již svým zákazníkům

nabízí věrnostní karty, na které se jim při každém nákupu vrací část utracených peněz, které mohou využít na pozdější nákup. Společnost by měla zvážit zavedení dalších benefitů pro držitele věrnostních karet, které by přilákaly další zákazníky. Prodejní sortiment obou poboček je dostatečně široký a při absenci poptávaného zboží je možné objednat do druhého dne, což je silnou stránkou. Dále bych společnosti doporučila zlepšení marketingové komunikace a reklamy, které by vedlo ke zvýšení objemu prodeje.

V další části bakalářské práce jsem se zaměřila na výsledek hospodaření. Jak již bylo řečeno, obě pobočky jsou ziskové a výsledek hospodaření obou poboček měl obdobný vývoj. Největší zisk byl vytvořen v roce 2012, kdy se u obou poboček podařilo snížit celkové náklady. U pobočky A došlo ve stejném období ke zvýšení celkových výnosů, proto byl nárůst výsledku hospodaření větší, než u pobočky B, kde došlo naopak ke snížení. V dalším roce ale došlo k velkému propadu zisku u obou poboček a zároveň se pobočka B, která doposud byla kvůli nižším objemům prodeje méně zisková, než pobočka A, dostala na vyšší úroveň zisku. Podíl nákladů k výnosům dosáhl u pobočky A 99,00 %, u pobočky B 96,80 %. Takto vysoký podíl byl příčinou nízkého zisku. Další zvýšení podílu by vedlo k nulovému zisku, nebo ztrátě.

Pomocí obchodní přírážky pobočky pokrývají náklady a tvoří zisk. Jak již bylo zmíněno, pobočky nemají vytvořený jednotný systém tvorby obchodní přírážky. U zboží hrazeného z veřejného zdravotního pojištění jsou navíc omezeny maximální přírážkou stanovenou Ministerstvem zdravotnictví. Podíl zboží s regulovanou marží se pohybuje u obou poboček okolo 65,00 %, u zbylých 35,00 % zboží si tedy obchodní přírážku pobočky tvoří samy. Vývoj přírážky u zboží s regulovanou obchodní přírážkou je u poboček podobný, pohybuje se ve všech sledovaných letech pod úrovní celkové přírážky i přírážky u zboží volného prodeje. U zboží volného prodeje dosahuje vyšších hodnot pobočka B, kvůli tomu bych doporučila pobočce A zvážit změnu systému přiřazování marží u této skupiny zboží. Obchodní přírážku není možné markantně zvyšovat kvůli konkurenci a udržení si zákazníků. Společnosti bych proto doporučila, zvýšit objem prodeje zboží s neregulovanou marží, a to lepší reklamou a doporučením ze strany zaměstnanců.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce byla analýza nákladů lékárny ABC, jejich dosavadní řízení a následné zhodnocení a doporučení. Zabývala jsem se obdobím 2011-2013. Lékárna ABC provozuje dvě pobočky, zabývala jsem se jimi odděleně a následně zjištěné výsledky porovnávala.

V teoretické části jsem se zabývala průzkumem literárních pramenů zabývajících se problematikou nákladů a jejich řízením.

Na teoretickou část jsem navázala praktickou částí, ve které jsem na úvod představila společnost a provedla SWOT analýzu. Dále jsem se zabývala situací na trhu, jelikož se jedná o lékárnu a jejich postavení na trhu je specifické. Dále jsem zhodnotila její vývoj na základě výsledků hospodaření. Poté jsem se zaměřila na náklady a provedla jejich horizontální a vertikální analýzu. Dále jsem se věnovala vývoji výnosů a jejich struktuře. V návaznosti na předchozí témata jsem se dále zaměřila na obchodní přírážku a hrubou marži. Jelikož Lékárna ABC v současné době provozuje dvě pobočky, zaměřila jsem se na jejich analýzu odděleně a následně jsem zjištěné výsledky porovnávala.

Na základě provedených analýz jsem zhodnotila dosavadní řízení nákladů, vymezila slabá místa a zformulovala doporučení.

Bakalářská práce pro mě byla přínosem v prohloubení znalostí a aplikací teoretických poznatků v praxi. Doufám, že tato práce bude pro společnost užitečná a bude případným podkladem pro řízení nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

AGENDOVÝ PORTÁL. Státní ústav pro kontrolu léčiv [online]. c2015 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: http://ap.mzcr.cz/statni-ustav-pro-kontrolu-leciv/informace_35a.html.

DRURY, Colin. c2004, Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2007, Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. 2013, Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOCMANOVÁ, Alena. 2013, Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, x, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

KRÁL, Bohumil. 2010, Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana. 2006, Základy ekonomiky podniku. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Cenová regulace léčiv [online]. 1. 2. 2012, 2. 2. 2012 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/obsah/jak-se-regulují-ceny-leciv_2516_1.html.

MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Věstníky [online]. 14. 12. 2012 [cit.2015-05-03]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/Legislativa/obsah/2012_2510_11.html

PASEKOVÁ, Marie. Základy účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium. 2008, Vyd. 5., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 191 s. ISBN 978-80-7318-750-7.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. 2008, Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. 2010, Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 2007, 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2013, Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6

ÚSTAV ZDRAVOTNICKÝCH INFORMACÍ A STATISTIKY ČR. Lékárenská péče ve Zlínském kraji [online]. c2010-2015 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: <http://www.uzis.cz/rychle-informace/lekarenska-pece-ve-zlinskem-kraji>

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. 2007, Podniková ekonomika II. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

Interní dokumentace:

Lékárna ABC, 2012. Interní dokumentace.

Lékárna ABC, 2013. Interní dokumentace.

Lékárna ABC, 2014. Interní dokumentace.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

HVLP Hromadně vyráběný léčivý přípravek

IPLP Individuálně připravovaná léčivé přípravky

N Náklady

N_f Fixní náklady

Q Množství

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)	19
Obr. 2 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24).....	20
Obr. 3 Degrese nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 26)	20
Obr. 4 Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2006, s. 92)	22
Obr. 5 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití (Král, 2010, s. 192).....	23
Obr. 6 Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138).....	25
Obr. 7 Retrogradní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)	26
Obr. 8 Struktura ceny výrobku (Martinovičová, 2006, s. 73).....	28
Obr. 9 Vývoj počtu lékáren v České republice a ve Zlínském kraji v letech 2009-2013 (ÚZIS ČR © 2010-2015).....	36
Obr. 10 Porovnání výsledku hospodaření (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	38
Obr. 11 Srovnání hrubé marže (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	50

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 SWOT analýza společnosti.....	33
Tab. 2 Vývoj výsledku hospodaření pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	37
Tab. 3 Vývoj výsledku hospodaření pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	37
Tab. 4 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek nákladů pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	39
Tab. 5 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek nákladů pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	39
Tab. 6 Struktura výnosů pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	42
Tab. 7 Struktura výnosů pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	42
Tab. 8 Maximální obchodní přírážka (Věstník Ministerstva zdravotnictví 2012)	45
Tab. 9 Sazby obchodní přírážky pobočky A (Lékárna ABC 2011).....	46
Tab. 10 Sazby obchodní přírážky pobočky B (Lékárna ABC 2011).....	46
Tab. 11 Struktura prodaného zboží pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	47
Tab. 12 Struktura prodaného zboží pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	47
Tab. 13 Vývoj přírážky a hrubé marže v % pobočky (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	48
Tab. 14 Vývoj přírážky a hrubé marže v Kč pobočky A (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	48
Tab. 15 Vývoj přírážky a hrubé marže v % pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	49
Tab. 16 Vývoj přírážky a hrubé marže v Kč pobočky B (Lékárna ABC 2011; Lékárna ABC 2012; Lékárna ABC 2013)	49
Tab. 17 Podíl mzdových nákladů na hrubé marži (vlastní zpracování).....	51