

# Projekt cenové kalkulace ve vybrané společnosti

Bc. Adam Bradáč

---

Diplomová práce  
2022



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

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

Akademický rok: 2021/2022

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

|                   |  |
|-------------------|--|
| Jméno a příjmení: | <b>Bc. Adam Bradáč</b>                                 |
| Osobní číslo:     | <b>M20376</b>  |
| Studijní program: | <b>N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání</b>      |
| Specializace:     | <b>Podnikání a ekonomika podniku</b>                   |
| Forma studia:     | <b>Prezenční</b>                                       |
| Téma práce:       | <b>Projekt cenové kalkulace ve vybrané společnosti</b> |

## Zásady pro vypracování

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky zaměřené na náklady a jejich metody řízení.

#### II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu nákladů ve vybrané společnosti.
- Zpracujte projekt cenové kalkulace ve vybrané společnosti.
- Projekt zhodnotte a proveďte časovou, nákladovou a rizikovou analýzu.

### Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 9781473748873.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 9788075988850.
- GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. 17th edition. New York: McGraw-Hill, 2021, 798 s. ISBN 9781260575682.
- KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPESKO, Boris a kolektiv. *Kalkulace nákladů ve zdravotnických organizacích*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 218 s. ISBN 9788074785092.

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

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

L.S.

---

**prof. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 11. února 2022

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

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

### Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá cenovou kalkulací ve vybrané společnosti, která působí v oblasti zdravotnictví. V první části jsou uvedeny teoretické poznatky z odborné literatury a sbírky zákonů související s předmětem praktické části. Následně je provedena analýza nákladů, včetně jejich členění, která slouží jako podklad ke zhotovení následující projektové části. Projektová část je zaměřena na zpracování cenové kalkulace pro zubní ordinaci dle stanovených podmínek cenotvorby ve zdravotnictví a sestavení ceníku poskytovaných stomatologických výkonů platného pro rok 2022.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, náklady, cenová kalkulace, cenotvorba, zubní ordinace

## **ABSTRACT**

The master's thesis deals with price calculation in a selected company operating in the healthcare sector. In the first part, theoretical knowledge from literature and collection of laws related to the subject of the practical part is presented. Subsequently, a cost analysis is performed, including their breakdown, which serves as a basis for the preparation of the following project part. The project part is focused on the processing of price calculation for dental practice according to the established terms and conditions of pricing in the health care sector and the preparation of a price list of dental services valid for 2022.

Keywords: cost calculation, costs, price calculation, pricing, dental practice

V první řadě bych rád poděkoval paní Ing. Šárce Papadaki PhD. za vedení diplomové práce, vynikající spolupráci a poskytnuté cenné rady, které mi pomohly při vypracování této práce.

Dále také děkuji společnosti REGION BEST DENTAL s.r.o. a jejím zaměstnancům za možnost spolupráce, poskytnuté interní materiály a věnovaný čas.

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

## **OBSAH**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>9</b>  |
| <b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....               | <b>10</b> |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....                            | <b>11</b> |
| <b>1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....                      | <b>12</b> |
| 1.1 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....                | 14        |
| 1.2 ROZDÍL MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM ..... | 15        |
| <b>2 NÁKLADY</b> .....                                    | <b>18</b> |
| 2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....                                   | 19        |
| 2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....                             | 20        |
| 2.2.1 Druhové členění nákladů.....                        | 21        |
| 2.2.2 Účelové členění nákladů .....                       | 22        |
| 2.2.3 Kalkulační členění nákladů .....                    | 23        |
| 2.2.4 Klasifikace dle vztahu k objemu výkonů .....        | 24        |
| 2.2.5 Náklady pro manažerské rozhodování .....            | 25        |
| <b>3 KALKULACE NÁKLADŮ</b> .....                          | <b>27</b> |
| 3.1 PŘEDMĚT KALKULACE .....                               | 28        |
| 3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....                                  | 28        |
| 3.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....                    | 29        |
| <b>4 KALKULAČNÍ METODY</b> .....                          | <b>32</b> |
| 4.1 PROSTÁ KALKULACE DĚLENÍM .....                        | 33        |
| 4.2 KALKULACE DĚLENÍM S EKVIVALENČNÍMI ČÍSLY .....        | 33        |
| 4.3 PŘIRÁŽKOVÁ KALKULACE .....                            | 33        |
| 4.4 KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ .....                  | 34        |
| <b>5 EKONOMIKA ZUBNÍ ORDINACE</b> .....                   | <b>36</b> |
| 5.1 FINANCOVÁNÍ STOMATOLOGICKÉ PÉČE .....                 | 38        |
| 5.2 CENOTVORBA VE STOMATOLOGII .....                      | 40        |
| 5.3 CENOVÁ KALKULACE .....                                | 41        |
| <b>6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....                    | <b>43</b> |
| <b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....                            | <b>44</b> |
| <b>7 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI</b> .....        | <b>45</b> |
| 7.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....                                  | 45        |
| 7.2 ANALÝZA EKONOMICKÝCH DAT .....                        | 47        |
| <b>8 ANALÝZA NÁKLADŮ</b> .....                            | <b>53</b> |
| 8.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                         | 53        |
| 8.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ.....       | 56        |

|           |  |           |
|-----------|--|-----------|
| 8.3       | KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                 | 58        |
| 8.4       | SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI PRÁCE.....              | 63        |
| <b>9</b>  | <b>PROJEKT ZPRACOVÁNÍ CENOVÉ KALKULACE .....</b> | <b>66</b> |
| 9.1       | CÍLE PROJEKTU.....                               | 66        |
| 9.2       | ZPRACOVÁNÍ MINUTOVÉ KALKULACE .....              | 67        |
| 9.2.1     | Ekonomicky oprávněné náklady .....               | 68        |
| 9.2.2     | Náklady nevstupující do minutové kalkulace ..... | 69        |
| 9.2.3     | Časový fond ordinační doby .....                 | 71        |
| 9.2.4     | Minutová kalkulace .....                         | 72        |
| 9.3       | ZPRACOVÁNÍ CENOVÉ KALKULACE .....                | 75        |
| 9.3.1     | Zvlášť účtované položky .....                    | 75        |
| 9.3.2     | Cenová kalkulace .....                           | 76        |
| 9.3.3     | Ceník zubní ordinace.....                        | 78        |
| 9.4       | IMPLEMENTACE CENOVÉ KALKULACE DO IS .....        | 80        |
| <b>10</b> | <b>ANALÝZA PROJEKTU .....</b>                    | <b>85</b> |
| 10.1      | ČASOVÁ ANALÝZA .....                             | 85        |
| 10.2      | NÁKLADOVÁ ANALÝZA .....                          | 87        |
| 10.3      | ANALÝZA RIZIK.....                               | 88        |
|           | <b>ZÁVĚR .....</b>                               | <b>90</b> |
|           | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>            | <b>91</b> |
|           | <b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>   | <b>94</b> |
|           | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                      | <b>95</b> |
|           | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>                       | <b>96</b> |
|           | <b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>                        | <b>97</b> |
|           | <b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>                        | <b>98</b> |



## ÚVOD

Projekt cenové kalkulace je zpracován pro společnost poskytující stomatologické zdravotní služby, jedná se tedy o podnik působící v oboru zdravotnictví, jenž je v mnoha aspektech, oproti podnikatelskému prostředí běžné soukromé firmy, značně specifický. Odlišnosti jsou způsobeny regulacemi státu, zejména Ministerstvem zdravotnictví České republiky, které se částečně promítají do ekonomického fungování zubní ordinace. Avšak i přes regulované prostředí, v němž firma působí, se stále jedná o podnikání, které je neodmyslitelně spjata s manažerskými a ekonomickými činnostmi, bez nichž by zubní ordinace nemohla dlouhodobě fungovat.

Diplomová práce je zaměřená na ekonomickou stránku zubní ordinace, konkrétně na cenotvorbu stomatologických výkonů, které jsou hrazeny přímo pacientem. Úvodem je důležité zmínit, že cenové kalkulace, pro zdravotnická zařízení podléhající tzv. věcně usměrněné ceně, vyplývají ze zákonné povinnosti, což bohužel často vede k mylné představě lékařů, že to je jediný důvod jejich zpracování. Skutečností je, že správně zpracovaná kalkulace poskytuje daleko více. Jedná se o užitečný nástroj umožňující pohlédnout na zdravotní činnosti z ekonomického hlediska, stanovit ceny pokrývající náklady i tvořící zisk a při správném využití vytvořit významnou konkurenční výhodu. Důležitost správně stanovené ceny je umocněna současnou situací, kdy je vývoj cen materiálů a energií obtížně predikovatelný, avšak dle obecného očekávání rostoucí.

Teoretická část diplomové práce je rozdělena na pět hlavních kapitol zabývajících se literární rešerší spjatou s manažerským účetnictvím, náklady, kalkulací nákladů, kalkulačními metodami a ekonomikou zubní ordinace. První čtyři kapitoly jsou zaměřeny na teoretické poznatky týkající se problematiky obecně platné pro veškeré společnosti, bez ohledu na jejich oblast působení. Poslední, pátá kapitola slouží k podrobnějšímu pohledu na oblast zdravotnictví, konkrétně na fungování ekonomiky zubní ordinace.

Praktická část práce je členěna na analytickou a projektovou část, kdy je v první části věnován prostor pro představení společnosti a základní analýzu ekonomických dat. Dále následuje druhové členění, členění dle vztahu k objemu výkonů a kalkulační členění nákladů a jejich analýza. Projektová část diplomové práce obsahuje zpracovanou minutovou kalkulaci, cenovou kalkulaci a její následnou implementaci do informačního systému. Diplomová práce je zakončena zhodnocením a analýzou projektu z pohledu času, nákladů a rizika.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je zpracování cenové kalkulace pro zubní ordinaci. Výstupem projektu jsou nejvýše možné kalkulované ceny stomatologických výkonů, které mohou být zubní ordinací uplatňovány a přijímány od pacientů.

Za účelem úspěšného naplnění hlavního cíle byly stanoveny dílčí cíle, které jsou vymezeny následovně:

- zpracování literární rešerše zaměřené na teoretické poznatky související s praktickou částí diplomové práce,
- provedení analýzy současného stavu nákladů ve vybrané společnosti,
- zpracování minutové kalkulace na základě analyzovaných nákladů,
- navrhnutí ceníku stomatologických výkonů a implementace do IS,
- zhodnocení a podrobení projektu časové, nákladové a rizikové analýze.

Metody využitě při zpracování diplomové práce se odvíjí od jednotlivých částí a dílčích cílů. V teoretické části bude provedena literární rešerše, následně bude v praktické části zpracována horizontální a vertikální analýza nákladů ve sledovaných letech. Potřebné vstupní údaje poskytne daná společnost. Na základě výsledků analýzy nákladů a jejich detailního členění bude zhotovena minutová kalkulace a vypočtena minutová sazba zubní ordinace. Dalším krokem projektové části bude splnění hlavního cíle, tedy zpracování cenové kalkulace, na niž přímo navazuje sestavení ceníku stomatologických výkonů. Posledním krokem projektu bude implementace cenové kalkulace a jejích prvků do informačního systému. Projekt bude následně nutné zhodnotit a posoudit pomocí časové, nákladové i rizikové analýzy. Z uvedeného hlavního cíle a dílčích cílů vyplývá, že pro jejich naplnění budou využity zejména metody manažerského účetnictví, analýzy a syntézy.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

První kapitola diplomové práce je zaměřena na obecné teoretické poznatky týkající se manažerského účetnictví, jeho hlavních úkolů a smyslu zařazení manažerského účetnictví do podniku. Dále jsou zde uvedeny základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, ale také jejich vzájemná provázanost.

Vznik manažerského účetnictví je spojován s průmyslovou revolucí jejíž počátky spadají do Anglie 18. století. V důsledku využívání průmyslového způsobu výroby docházelo k růstu a zvětšování podniků. Tehdejší účetnictví, které bylo sestaveno zejména na zachycení jednoduchých vztahů při řemeslné výrobě, neposkytovalo potřebné informace pro ekonomické řízení nových průmyslových podniků. Z toho důvodu byly vytvořeny první postupy nákladového účetnictví, které umožňovaly podrobnější pohled na hospodaření celého podniku. V průběhu let docházelo k inovování řízení nákladů, zejména bylo do účetnictví zavedeno průběžné srovnávání předem stanovených nákladů se skutečnými náklady. Prvotně šlo o stanovování standardních jednicových nákladů, následně podniky začaly řídit i režijní náklady prostřednictvím rozpočtů. Tehdejší metody a principy využívaly i pokrokové podniky v ČSR, mezi které řadíme společnost Baťa a.s. Zlín. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 73)

Existence manažerského účetnictví není samoúčelná, ale vyplývá z dílčích cílů řídicích subjektů a z hlavních cílů podniku. Jedná se o řídicí nástroj manažerů, který se skládá z uceleného souboru metod k dosažení těchto cílů při dodržení hospodářského principu, tedy že přínos informací získaných metodami manažerského účetnictví převyšuje náklady na jejich získání a aplikaci vhodných metod. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 22)

Manažerské účetnictví slouží zejména manažerům pro řízení, správné a účelné rozhodování, ke kterému je nutné mít k dispozici potřebné informace právě z účetnictví. Tudíž lze manažerské účetnictví vymezit jako soulad mezi řízením a účetnictvím. (Čechová, 2011, s. 3)

Využívání manažerského účetnictví a jeho nástrojů slouží manažerům a pracovníkům při vedení firmy k plánování a controllingu. Plánování lze definovat jako stanovování cílů a způsobu jejich dosažení. V rámci plánovací činnosti je využíván nástroj zvaný rozpočet, což je finanční plán, který koordinuje podnikové aktivity, vymezuje náklady na dosažení stanovených cílů a finanční dopady jednotlivých rozhodnutí. Druhou hlavní činností manažerského účetnictví je kontrola, která sleduje implementaci plánů a vyhodnocuje

podnikové aktivity a procesy porovnáním skutečných výsledků s rozpočtem. (Nobles, Mattison, Matsumura, 2014, s. 956)

Dle Crossona, Needlese (2014, s. 2) je úlohou manažerského účetnictví poskytnout manažerům a pracovníkům napříč organizací nástroj k provádění kvalitního rozhodování, zvýšení efektivity práce a zvýšení výkonnosti organizace. V důsledku růstu míry regulace, globalizace a technologického vývoje je v současné době pracovník odpovídající za manažerské účetnictví považován za strategického partnera organizace, který využívá finanční i nefinanční data a informace. Kromě již zmíněného plánování a rozpočtovnictví autor uvádí další činnosti spadající pod manažerské účetnictví, jako je corporate governance (systém vedení a kontroly společnosti), risk management, a interní řízení.

Přesných a výstižných definic manažerského účetnictví existuje velké množství, jedna z nich říká, že manažerské účetnictví je nezbytnou součástí řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací využívaných pro:

- formulování strategií,
- plánovací a kontrolní činnosti,
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizaci využití zdrojů,
- zobrazení aktuálního stavu firmy,
- ochranu a zabezpečení aktiv. (Petřík, 2009, s. 27)

V podnikové praxi je často využíván subsystém manažerského účetnictví nazývaný nákladové účetnictví, které je zaměřeno více na operativní řízení a rozhodování. Informačním výstupem je výše nákladů, která byla či bude potřeba vynaložit na nákladový objekt (výrobek, proces, činnosti apod.). Cílem nákladového účetnictví a operativního řízení je hospodárnost řízení nákladů a optimální využití dostupných zdrojů neboli „do the things right“ („dělejme věci správně“), zatímco zbylá část manažerského účetnictví se zaměřuje na oblasti strategického významu. Cílem pro strategické řízení je efektivnost a vytváření potenciálu pro úspěch, tzn. „do the right things“ („dělejme správné věci). (Čížinská, 2018, s. 48)

## 1.1 Struktura manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví a jeho struktura se postupem času vyvíjí a je doplňováno moderními nástroji a metodami, které splňují požadavky současného řízení podniků. První forma manažerského účetnictví, jež byla zmíněna v předešlé části, tedy nákladové účetnictví je zaměřeno na prostou evidenci a třídění nákladů z pohledu minulosti. Druhou formou je manažerské účetnictví, které podává informace o budoucím vývoji, nabízí podporu v rozhodování a při výběru vhodných variant. Třetí navazující forma nese označení management nákladů. Tato forma využívá k nákladům strategický přístup a doplňuje předešlé formy o metody umožňující cílené ovlivňování nákladů a jejich vzniku s orientací na budoucnost. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15)

Stejně jak nenalezneme jednotnou definici manažerského účetnictví, tak i struktura manažerského účetnictví podléhá mnoha pohledům a názorům. Logická struktura by měla splňovat praktickou využitelnost a manažerské účetnictví by mělo vyhovět všem požadavkům, které podnik od jeho implementace očekává. Obecná podoba současné struktury manažerského účetnictví by měla integrovat nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. Jedná se tedy o tři subsystémy, které zpracovávají vstupní data do podoby informací potřebných pro rozhodování. Avšak dle mnoha názorů existuje i nadstavba manažerského účetnictví zvaná controlling, která informace získané pomocí nástrojů manažerského účetnictví prezentuje a interpretuje managementu. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 76)

Soulad v jednotlivých strukturách a systémech manažerského účetnictví lze najít v hlavních úkolech, které lze obecně definovat následovně:

- zjišťování skutečných jevů a informací,
  - kontrola těchto jevů, rozbor a zpracování výstupních informací,
  - příprava informací pro rozhodovací procesy a stanovení úkolů z nich vyplývajících.
- (Čechová, 2011, s. 5)

Popřípadě lze vycházet z vymezení tří hlavních funkcí, které by měl vhodný systém manažerského účetnictví splňovat. Jedná se o následující funkce:

- alokace nákladů mezi prodaným zbožím a skladovaným zbožím, pro interní a externí ziskový reporting,
- poskytovat relevantní informace, které manažer potřebuje ke správným rozhodnutím,

- poskytovat informace pro plánování, kontrolu, měření výkonnosti a trvalé zlepšování. (Drury, 2018, s. 4)

## 1.2 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

V předchozí části je definován pojem manažerské účetnictví z pohledu několika autorů, nyní je před samotným srovnáním finančního a manažerského účetnictví vhodné stručně definovat pojem finanční účetnictví.

Dle autorů Mrkvičky, Strouhala (2014, s. 20) je finanční účetnictví orientováno na minulé události a zaměřuje se na transakce mezi firmou a jejím okolím, tedy zachycení vztahů s odběrateli, dodavateli, bankou, zaměstnanci, státními orgány a dalšími subjekty. Je poskytovatelem vhodných dat pro finanční analýzu a investiční rozhodování. Mezi prvotní uživatele lze řadit investory, vlastníky a daňové orgány.

Fibírová a kol. (2020, s. 11) popisují finanční účetnictví jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces, jehož základním ekonomickým cílem je dosažení zisku neboli zhodnocení vložených aktiv a kapitálu. Finanční účetnictví využívá modelové zobrazení reality pomocí konkrétně definovaných pravidel, principů a metod. Účetní informace propojují měření finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finanční pozici a slouží k hodnocení schopnosti podniku generovat peněžní prostředky a časové rozložení této schopnosti. Finanční pozice vyjadřuje výši a strukturu aktiv, které podnik v rámci své činnosti využívá a strukturu kapitálu, který slouží k financování těchto aktiv. Finanční pozice ovlivňuje likviditu a solventnost podniku a informace lze najít v rozvaze. Finanční výkonnost obsahuje informace o schopnosti podniku zhodnotit vynaložené zdroje v daném období a vytvářet vlastní činností zisk. Informace o finanční výkonnosti se nachází ve výsledovce a lze je využít k posouzení potenciálního rozvoje podniku. Změny ve finanční pozici poskytují informace o schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a jejich využití. Informace o změnách ve finanční pozici obsahuje výkaz peněžních toků neboli cash flow.

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím vychází z potřeby diferencovat podnikatelský proces podle uživatelů účetních informací a rozhodovacích úloh, které řeší. Z pohledu finančního účetnictví je hlavním cílem zobrazit podnikatelský proces a poskytnout informace externím uživatelům, kteří jsou spojeni s budoucím prospěchem i budoucími riziky. Pro finanční účetnictví je typický sjednocený pojmový aparát, jednotný výklad a srovnatelnost informací. Na druhé straně jsou informace pro manažery, které

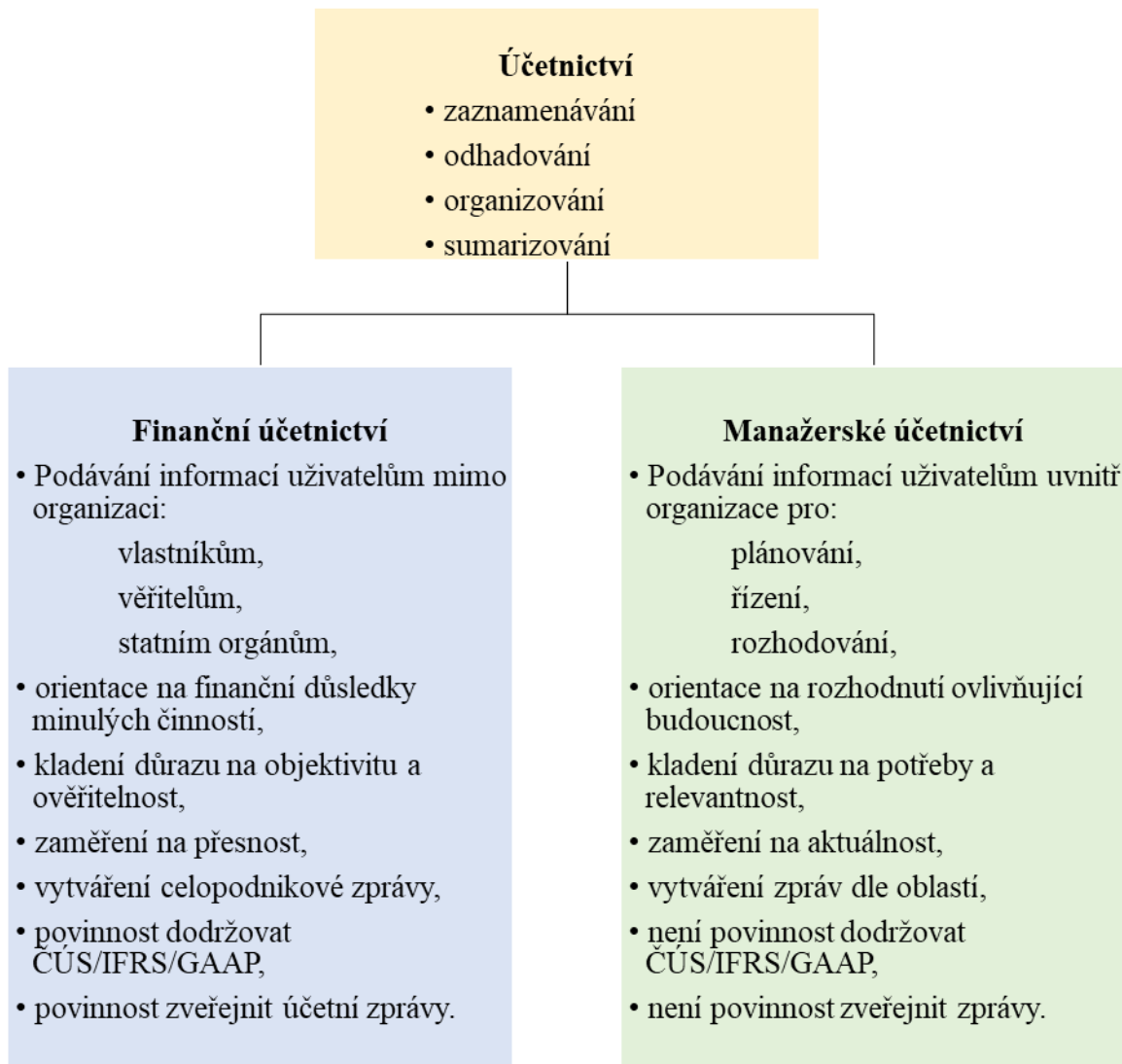
nepodléhají mimopodnikové regulaci a vyznačují se rozdílnou strukturou a obsahem, dokonce vznikají odlišnosti i v jednotlivých pojmech. (Král a kol., 2006, s. 19)

Podobný pohled na rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím nabízí i Fibírová a kol. (2020, s. 18), ti uvádí, že na základě historického vývoje je nutné diferencovat účetnictví a jeho obsah podle toho, kdo je uživatelem a jaké klade požadavky na využití informací. Při vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů je nutné dodržovat určitá pravidla, techniky a metody, které zajistí úplnost a spolehlivost účetních informací pro externí uživatele a umožní srovnání v čase a mezi podniky. Charakteristickou vlastností finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Tyto informace slouží zejména vlastníkům a akcionářům, kteří sledují výsledky managementu podniku a jejich porovnání s obdobnými podniky. Oproti tomu manažerské účetnictví slouží řídicímu pracovníkovi, jako internímu uživateli, který potřebuje k řízení podniku a jeho výkonnosti kritické informace, které kromě sledování minulého vývoje, jsou zaměřeny na ovlivňování současného a budoucího vývoje. Řídicí pracovník využívá zmíněné informace k hledání řešení, které odstraní úzká místa, přijímání konkrétních opatření a aktivnímu měnění chování podniku.

Landa (2014, s. 13) uvádí pojem podnikové účetnictví, který lze definovat jako proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací, které využívají uživatelé pro rozhodování. Zároveň charakterizuje podnikové účetnictví jako specifický informační systém obsahující informace o hodnotové vztahy určitého subjektu, jehož struktura opět vychází z rozdělení finančního účetnictví a manažerského účetnictví, jež se dále člení na vnitropodnikové účetnictví a účetnictví pro rozhodování. Právě v souvislosti s podnikovým účetnictvím je důležité si uvědomit, že na finanční a manažerské účetnictví nelze pohlížet pouze jako na odlišné systémy, ale i na vzájemně propojené a kooperující prvky, které dohromady poskytují informace pro efektivní řízení podniku.



Ke shrnutí a ucelení jednotlivých rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím slouží následující srovnávací schéma.



Obrázek 1 – Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (Garrison, Noreen, Brewer, 2021, s. 2)

## 2 NÁKLADY

Náklady lze obecně definovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které podnik účelně využívá na tvorbu podnikových výnosů. Avšak pohled na náklady lze rozdělit z pohledu manažerského účetnictví a finančního účetnictví. Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu a sledovány za podnik jako celek. Evidované náklady se týkají minulých událostí a lze je najít v účetní závěrce (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash flow). V rámci manažerského účetnictví lze náklady chápat jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku. Náklady zde slouží pro efektivní řízení podniku a využívají se v rámci kalkulací, rozpočtů a statistických metod. (Taušl, Jelínková, 2018, s. 18)

Kromě rozdílné definice nákladů v rámci různých druhů účetnictví existuje také rozdíl v samotném anglickém názvosloví, které zjednodušuje rozdílné pohledy na náklady. Z pohledu manažerského účetnictví se náklady označují jako Costs, zatímco finanční účetnictví využívá pojem Expenses. (Strouhal, 2016, s. 80)

Primárním cílem podniku, dle obchodního zákoníku, je realizace zisku, který lze chápat více způsoby, avšak jeho význam je pro podnik zásadní. Zisk se stanovuje na základě rozdílu výnosů a nákladů, kde se náklady považují za finanční vyjádření spotřeby výrobních faktorů a výnosy lze definovat jako finanční vyjádření výkonů podniku. Obecnou snahou podniku je optimalizace výnosů, tedy jejich maximalizace. Skutečností je, že ovlivňování výše výnosů lze považovat za objektivní, velmi náročné a lze ovlivňovat pouze pomocí nepřímých nástrojů. Oproti tomu náklady jsou podnikem, managementem a pracovníky téměř zcela ovlivnitelné. Cílem podniku je náklady prostřednictvím aktivní nákladové politiky optimalizovat, v tomto případě hovoříme o jejich minimalizaci. (Váchal, Vochozka a kol., 2013, s. 209)

Také z pohledu finanční výkonnosti je za efektivní podnik považován ten, který generuje vyšší hodnotu zisku, popřípadě vykazuje lepší hodnoty u tradičních ukazatelů rentability (ROA, ROE, ROS), které vycházejí z hospodářského výsledku firmy. Z tohoto důvodu se podniky obecně prvotně uchýlí ke snaze snížit náklady a tím maximalizovat zisk. Úskalí spočívá v tom, že podnikové náklady jsou účelově spjaty s podnikovými výkony, tudíž snaha o prosté snižování nákladů může vést ke snížení hodnoty a kvality výkonu. Významné snížení nákladů zpravidla nepřináší zvýšení ekonomické účinnosti vynaložených nákladů, ale spíše působí negativně na zákazníky, akcionáře a další zainteresované subjekty.

Vhodnější variantou, jak dosáhnout nákladové optimalizace a hospodárného vynaložení nákladů, je snaha podniku o dosažení vyšší hodnoty výstupů při využití existujícího potenciálu a stávající nákladové struktury. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 17)

Zároveň je důležité rozlišovat náklady a výdaje, které představují skutečný úbytek peněžních prostředků z pokladny, bankovního účtu apod. bez ohledu na účel použití. Jako příklad lze uvést nákup stroje, který je peněžním výdajem, a do nákladů firmy vstupuje postupně v podobě odpisů. (Synek a kol., 2011, s. 80)

## 2.1 Pojetí nákladů

Pojetí nákladů je rozlišeno na základě různých pohledů manažerského a finančního účetnictví na náklady. Finanční účetnictví uplatňuje finanční pojetí nákladů, zatímco manažerské účetnictví rozlišuje hodnotové pojetí a ekonomické pojetí nákladů. Z toho vyplývá, že může nastat situace, kdy ve finančním účetnictví bude daná položka identifikována jako náklad, či vykazována v jiné výši, avšak v manažerského účetnictví nikoliv, či v jiné výši. Popřípadě může daná situace nastat z opačného pohledu. Proto lze dále náklady rozdělit na explicitní, tedy náklady vykazované ve finančním účetnictvím, a na implicitní, což jsou náklady zachycené pouze z manažerského pohledu v hodnotovém či ekonomickém pojetí. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Finanční pojetí, jak bylo v předešlé části uvedeno, vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který je zapříčiněn úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů. Náklady jsou evidovány ve výši, v jaké byly zachyceny ve finančním účetnictvím a jsou oceňovány v účetních cenách neboli skutečných pořizovacích cenách, tudíž je lze definovat jako explicitní náklady. Finanční pojetí nákladů odpovídá potřebám externích uživatelů, avšak pro manažery je toto pojetí nedostatečné. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Hodnotové pojetí nákladů vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů v čase uskutečnění daného procesu či aktivity. Jejich hodnota vychází z ocenění na úrovni skutečných cen odpovídajících současné věcné reprodukci. Jedná se o kalkulační náklady jako jsou kalkulační úroky, kalkulační nájemné apod. (Strouhal, 2016, s. 80)

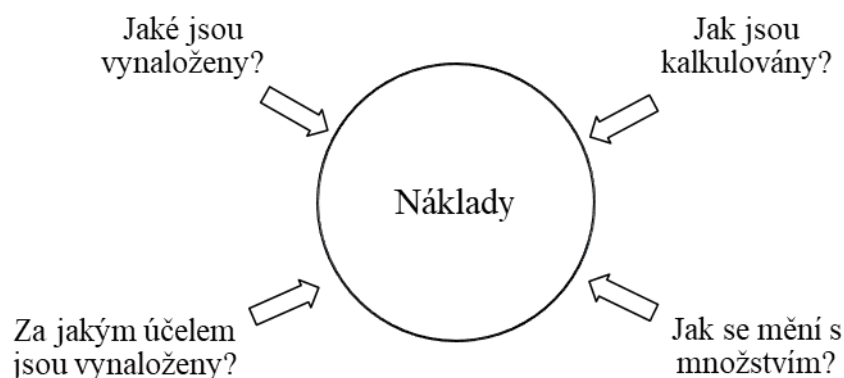
Ekonomické pojetí nákladů poskytuje manažerům informace pro potřeby výběru optimální budoucí varianty. Ekonomické pojetí nákladů lze chápat jako maximum hodnoty, která lze výběrem daném varianty získat. Do tohoto pojetí nákladů spadá kategorie oportunitních nákladů, které představují maximální ušlý efekt při využití ekonomických zdrojů na danou

alternativu. Oportunitní náklady nevyjadřují reálnou spotřebu zdrojů, ale prospěch, který firma obětovala při volbě jiné varianty, a slouží jako ukazatel účelnosti uskutečněné varianty. (Strouhal, 2016, s. 80)

## 2.2 Klasifikace nákladů

Význam podrobnějšího členění nákladů do různých skupin vychází z předpokladu jejich účinného řízení. Způsobů členění a jednotlivých skupin nákladů existuje mnoho, avšak obecně platí, že členění musí být vyvoláno účelovou potřebou, tedy ve vztahu k řešeným otázkám a rozhodnutím. Základní rozčlenění nákladů lze rozdělit do dvou fází. Jedná se o způsoby členění významné pro řízení podnikatelského procesu o jehož parametrech již bylo rozhodnuto a o způsoby členění, které mají význam při rozhodování o budoucích variantách. (Kráal a kol., 2006, s. 64)

Cílem členění nákladů je vyjádřit odlišnou ekonomickou podstatu vynaložených zdrojů a rozpoznat příčinné souvislosti vzniku a vývoje vynaložených nákladů. Samotné členění nákladů je reflektováno různorodým pohledem řídicích pracovníků na náklady a tvoří základ pro vytvoření efektivního nástroje řízení nákladů, který informuje o vztahu nákladů k vytvořeným výkonům. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 104)



Obrázek 2 - Členění nákladů dle rozhodovacích úloh (Fibírová a kol., 2020, s. 67)

V rámci této kapitoly je využito členění nákladů následovně:

- druhové členění,
- účelové členění,
- kalkulační členění,
- klasifikace dle vztahu k objemu výkonů,
- náklady pro manažerské rozhodování.

### 2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění je výhradní záležitostí finančního účetnictví, které člení náklady podle druhů ekonomických zdrojů a třídí je do účtů dle 5. účtové třídy. Nevýhoda spočívá v tom, že náklady nejsou sumarizovány podle činností podniku. (Lazar, 2012, s. 11)

Druhové členění nezachycuje příčinu vynaložených nákladů a jejich vztah k prováděným výkonům, ale pouze identifikuje druhy nákladů vyvolané celkovou činností podniku. Toto členění slouží spíše k porovnávání v čase, tedy ke srovnání současné a minulé nákladovosti produkce daného podniku, popřípadě ke srovnání v prostoru neboli srovnání daného podniku s konkurenty. (Čižinská, 2018, s. 61)

Hlavním významem druhového členění je podání informací ohledně proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v podniku a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje. Jak již bylo uvedeno, druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů, tudíž pro využití při vnitropodnikovém řízení je značně omezené. Na druhou stranu je právě toto členění využíváno při vykazování nákladů ve výsledovce, jelikož jeho struktura neumožňuje konkurenci analyzovat a hodnotit hospodárnost a efektivnost podniku. (Král a kol., 2006, s. 66)

Základní druhy nákladů jsou rozlišovány dle provozní a finanční oblasti podniku následovně:

#### **Provozní náklady:**

- spotřeba materiálu, spotřeba energie,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- náklady na externí služby (nájemné, opravy apod.).

#### **Finanční náklady:**

- pojistné, nákladové úroky a poplatky. (Čižinská, 2018, s. 61)

Nákladové druhy vstupující do podniku lze charakterizovat jako náklady externí, které vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů. Dále to jsou náklady prvotní, které podnik zachycuje hned při jejich vstupu a náklady jednoduché, jelikož je nelze dále členit na jednodušší složky. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

### 2.2.2 Účelové členění nákladů

Členění dle nákladových druhů nezobrazuje účel nákladů a nelze na základě tohoto členění provádět kontrolu přiměřenosti spotřeby nákladů. K hodnocení přiměřenosti je nutné využít členění nákladů podle činností, které vyvolávají jejich vznik, tedy podle účelu. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Účelové členění nákladů je základem pro rozhodovací úlohy na kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladů. (Král a kol., 2006, s. 68)

Právě účelové členění je využíváno v manažerském účetnictví, jelikož sleduje vynaložené náklady ve spojení s příčinnými souvislostmi jejich vzniku s vazbou na technicko-ekonomické vztahy v konkrétních útvarech a ve vztahu ke konkrétním výkonům. Prvním krokem účelového členění je rozlišení nákladů na technologické a na obsluhu a řízení. Kritériem členění je skutečnost, zda náklad souvisí se zajištěním rámcových podmínek činnosti, či zda je náklad vynaložen přímo při vlastním vytváření výkonu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 105)

**Náklady technologické** jsou bezprostředně vyvolány použitou technologií v rámci transformačního procesu nebo s ní účelově souvisí. Mezi technologické náklady mohou být zařazeny náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků, odpisy strojů, pronájem výrobní haly a mzdy údržbářů a další. Mezi **náklady na obsluhu a řízení** řadíme náklady potřebné k zajištění doprovodných činností technologického procesu a zajištění podmínek pro výrobní proces. Příkladem mohou být mzdy manažerů, účetních, náklady na výpočetní techniku, náklady na informační systém podniku apod. Každopádně toto členění není v praxi často využíváno, jelikož jeho využitelnost v rámci kalkulace jednotky výkonu je značně omezená. Dále je také obtížné jednoznačně rozčlenit náklady do zmíněných dvou skupin. Z těchto důvodů se využívá přehlednější účelové členění nákladů na jednicové a režijní. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34)

**Jednicové náklady** mají přímý vztah k dílčímu nebo finálnímu výkonu, popřípadě konkrétnímu věcnému nositeli a předpokládá se u nich proporcionální závislost na objemu výkonu. Na základě těchto předpokladů lze stanovit nákladový úkol jednicových nákladů jako součin normy spotřeby s počtem stanovených nebo skutečných výkonů. (Strouhal, 2016, s. 80)

U **režijních nákladů** nelze vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétnímu výkonu jako nositele nákladů. Jedná se totiž o společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonu a útvaru.

Zatím co u jednicových nákladů je nástrojem řízení norma spotřeby, která v naturálních jednotkách vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů. U režijních nákladů je nástrojem řízení rozpočet, který stanovuje nákladový úkol konkrétnímu útvaru a odpovědnému pracovníkovi na vymezené období a danou činnost. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 106)

Charakterem lze jednicové náklady zařadit mezi náklady variabilní, avšak režijní náklady mohou být jak fixní, tak i variabilní, popřípadě smíšené. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

### 2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění patří mezi zvláštní typ účelového členění nákladů, které se využívá při rozhodovacích úlohách „vyrobit či koupit“, „preferovat či utlumit výrobu“, „zavést či zrušit výrobu“ apod. Tyto úlohy vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s daným výkonem a právě toto přiřazování nazýváme kalkulační členění nákladů. (Král a kol., 2006, s. 72)

S cílem zajistit efektivní řízení a příčinnou alokaci nákladů je nutné identifikovat náklady v co nejužším vztahu k danému výkonu. Takové náklady lze na základě kalkulačního členění rozdělit na přímé a nepřímé. (Popesko a kol., 2014, s. 34)

Přímé náklady bezprostředně souvisí s daným druhem výkonu – tj. výrobku, zboží či služby a lze je změřit a přímo přiřadit na kalkulační jednici (jednotku výkonu). Druhým typem jsou náklady, které nelze přiřadit k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují fungování podnikatelského procesu jako celku. Tyto náklady nazýváme nepřímé a jsou společné pro více kalkulačních jednic. (Čížinská, 2018, s. 69)

Mezi **přímé náklady** lze řadit:

- náklady na jednicový materiál,
- mzdové náklady výrobních dělníků,
- odpis jednoúčelového stroje.

**Nepřímé náklady** zahrnují například:

- pronájem výrobní haly,
- mzdy manažerů, účetních apod. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 37)

Již z definice členění nákladů na přímé a nepřímé lze usoudit, že jsou velmi podobné nákladům jednicovým a režijním. Pokud tyto náklady srovnáme, tak přímé náklady lze chápat jako jednicové a také jako část výrobní, zásobovací a prodejní režie související přímo s výkonem. Nepřímé náklady poté obsahují zbývající část nákladů středisek hlavní výroby a ostatní režijní náklady. (Lazar, 2012, s. 12)

Tyto nepatrné rozdíly v přímých a jednicových nákladech, popřípadě nepřímých a režijních nákladech zapříčinily, že nyní lze s dostatečnou přesností považovat přímé náklady za variabilní a nepřímé za fixní. (Kalouda, 2019, s. 153)

Avšak Král a kol. (2006, s. 73) upozorňují, že není nutné, aby přímé náklady měly proporcionální charakter a uvádí jako příklad skupinu ostatních přímých nákladů, která zahrnuje převážně náklady fixní.

Zároveň Popesko a kol. (2014, s. 34) uvádí skutečnost, že v anglické literatuře dochází ke sjednocení jednicových a přímých nákladů, režijních a nepřímých nákladů. Náklady jsou zde rozdělovány dle sledovatelnosti nákladů na přímé (direct cost) a nepřímé (indirect cost). Podle definice lze přímé náklady ekonomicky měřit a sledovat je ve vztahu k nákladovému objektu. Nepřímé náklady naopak nelze měřit a sledovat je v návaznosti na konkrétní nákladový objekt. (Crosson, Needles, 2014, s. 4)

#### 2.2.4 Klasifikace dle vztahu k objemu výkonů

Náklady lze klasifikovat podle závislosti na změnách objemu výroby (výkonu) na variabilní a fixní náklady. Charakteristickou vlastností **variabilních nákladů** je vývoj závislý na objemu výkonů. Při růstu objemu výkonů rostou i variabilní náklady. Pokud objem klesá, dochází také k poklesu variabilních nákladů. **Fixní náklady** na rozdíl od těch variabilních závislé na objemu výkonů nejsou, tudíž při změnách objemu produkce se jejich výše nemění. (Váchal, Vochozka a kol., 2013, s. 209)

Právě tento způsob členění je považován za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů a zároveň za specifický nástroj manažerského účetnictví, který je využíván při manažerských rozhodnutích. Oproti předešlým členěním, které byly změřeny na klasifikaci již spotřebovaných minulých nákladů, tento typ členění sleduje chování a reakci nákladů na různé varianty budoucího objemu výkonů. Takovou klasifikaci nákladů lze provést pouze v krátkém období, jelikož z dlouhodobého pohledu bude mít většina nákladů variabilní charakter. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38)



Variabilní náklady se za určité období v závislosti na změnách objemu produkce mění. Existují další formy variabilních nákladů, které lze členit podle jejich průběhu na proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

**Proporcionální náklady** reagují na každou jednotku výkonu a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Náklady připadající na jednotku výkonu jsou konstantní. Typickými proporcionálními variabilními náklady jsou jednicové náklady (jednicový materiál, jednicové mzdy). (Strouhal, 2016, s. 81)

**Podproporcionální náklady** mají smíšený charakter, tedy obsahují fixní a proporcionální složku, a jsou charakteristické pomalejším růstem než objem prováděné produkce a jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá. V podnikové praxi se jedná o častý typ variabilního nákladu, mezi který lze řadit například náklady na opravu a údržbu strojního zařízení a spotřebu elektrické energie. (Král a kol., 2006, s. 75)

V případě **nadproporcionálních nákladů** platí, že rostou rychleji než objem výkonů, jelikož na jejich vývoj působí i další ovlivňující faktory, kromě samotného objemu produkce. Jako příklad nadproporcionálních nákladů lze uvést mzdové náklady za přesčasovou práci při zajišťování zvýšeného objemu výkonů nebo spotřebu pohonných hmot při vyšší rychlosti (dojde ke zkrácení času výkonu). (Strouhal, 2016, s. 81)

Jak bylo v úvodu této kapitoly uvedeno, druhou skupinou nákladů z pohledu vztahu na změnu objemu výkonů jsou náklady fixní neboli pevné či neměnné. Tyto náklady jsou charakteristické svou nezávislostí na změnách objemu produkce a vznikají i při nulové výrobě. Jedná se o náklady potřebné k zabezpečení efektivního chodu podniku a bývají označovány jako náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní. Každopádně označení fixních nákladů za neměnné lze považovat za relativní, jelikož i tato skupina nákladů se při změnách výrobní kapacity nebo při změnách výrobního programu mění, avšak dochází k tomu skokovým růstem. Převážná část režii má charakter fixních nákladů a jedná se například o odpisy, mzdy technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, náklady na školení apod. (Synek a kol., 2011, s. 87)

### 2.2.5 Náklady pro manažerské rozhodování

Jedná se o členění nákladů, které tvoří informační podklad pro manažerské rozhodování o budoucích variantách. Takové náklady se stanovují na základě odhadovaných nákladů

zvažovaných variant. Základní rozčlenění vychází z ovlivnitelnosti nákladů v závislosti na uskutečněné variantě. (Král a kol., 2006, s. 82)

**Relevantní náklady** jsou z hlediska uskutečnění dané varianty důležité, jelikož se vzhledem k původní variantě mění. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

K hlavním typům relevantních nákladů řadíme:

- **přímé relevantní náklady** – bezprostředně souvisí se zvažovanou variantou,
- **imputované náklady** – v důsledku přijatého rozhodnutí ovlivňují podnik v širších souvislostech,
- **odložené náklady** – náročně vyčistitelné důsledky přijatého rozhodnutí, které ovlivní podnik z dlouhodobého pohledu. (Strouhal, 2016, s. 82)

Zvláštní formou relevantních nákladů jsou **rozdílové náklady**, které vyjadřují rozdíl nákladů před realizací a po realizaci daného rozhodnutí. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 48)

**Irelevantní náklady** jsou z hlediska rozhodovací úlohy nedůležité, jelikož volba dané varianty neovlivňuje jejich výši. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79) Typickou variantou irrelevantních nákladů jsou tzv. **utopené náklady** (sunk costs), které byly vynaloženy již v minulosti a nelze je ovlivnit rozhodnutím v budoucnosti. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49)

Z různého pohledu a pojetí manažerského a finančního účetnictví rozlišujeme náklady na explicitní a implicitní. **Explicitní náklady** představují ty, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v přesné výši. Na druhé straně jsou **náklady implicitní**, které vycházejí z ekonomického pojetí a v systému finančního účetnictví jsou evidovány v jiné výši nebo vůbec. Typickými náklady, které mají implicitní charakter, jsou oportunitní náklady. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50)

**Oportunitní náklady** neboli náklady obětované příležitosti, lze definovat jako část ušlého výnosu, který podnik nezíská, jelikož vynaložené zdroje na přijatou variantu nevyužil na nejlepší ušlou (nepřijatou) alternativu. (Synek a kol., 2011, s. 86) Kategorie oportunitních nákladů se využívá zejména při řešení krátkodobých i dlouhodobých investičních záměrů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

### 3 KALKULACE NÁKLADŮ

V této kapitole bude čtenář seznámen s problematikou týkající se kalkulací nákladů a na ni navazujícími pojmy.

Pojem kalkulace lze definovat jako nástroj pro výpočet finanční veličiny (zisk, marže) na naturálně vyjádřený výkon (jednotka výkonu, výrobku, práce apod.). Členění kalkulace může být velmi podrobné, až na jednotlivé dílčí části činností, nebo může být naopak zaměřena na celkovou investiční akci či jiný velký celek. Pro podnik jsou klíčové informace ohledně vynaložených výdajů a jejich přínosů. Právě tyto informace poskytuje kalkulace, jelikož zobrazuje vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením. (Čechová, 2011, s. 86)

Obecně lze pojem kalkulace chápat ve třech významech. Kalkulací rozumíme:

- činnosti stanovení či zjištění nákladů a dalších hodnotových veličin na kalkulační jednotici,
- výsledek této činnosti,
- část informačního systému podniku, který je spjat s manažerským účetnictvím a obsahuje vzájemně provázané informace pro různé účely. (Strouhal, 2016, s. 90)

Kalkulace je považována za stěžejní nástroj pro řízení vývoje nákladů výkonů, zejména ve smyslu stanovení nákladů a z nich navazujících cen výkonu. Při vhodném využívání kalkulací si podnik dokáže stanovit odpovídající prodejní cenu výkonu, zajistit požadovaný odbyt a tím si vytvoří konkurenceschopné postavení na trhu. Kromě stanovení vnitropodnikových cen a zabývání se cenovou politikou slouží kalkulace jako podklad pro rozhodování o struktuře sortimentu produkovaných výkonů, a také při plánování a kontrole v operativním řízení. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175)

Kalkulace lze provádět různými metodami, které jsou závislé na:

- předmětu kalkulace,
- způsobu alokace nákladů,
- struktuře nákladů. (Čechová, 2011, s. 86)

Jednotlivé oblasti budou detailněji popsány v následující části.

### 3.1 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace (popř. objekt kalkulace) představuje veškeré konečné nebo dílčí výkony, které jsou v podniku prováděny, a vůči nimž jsou přiřazovány náklady. Předmět kalkulace může být vymezen, kromě výkonů nebo jejich nejdůležitějších skupin, také dle požadavků odběratele dané zakázky. Obecně je předmět kalkulace určen kalkulačními jednicemi a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou, a na který jsou stanovovány náklady. Kalkulační množství poté určuje počet kalkulačních jednic, na které se stanovují celkové náklady. (Čechová, 2011, s. 86)

### 3.2 Alokace nákladů

Přiřazování nákladů neboli alokaci předmětu kalkulace lze označit jako základní problém řešený v kalkulačním procesu. Nákladovou alokaci definujeme jako proces přiřazování nákladů, pokud mezi nákladem a výkonem neexistuje přímý vztah. Cílem alokace je poskytnout přesné informace o nákladech, které jsou pro management v daném rozhodovacím procesu relevantní. Alokování nákladů zpravidla vycházelo z členění nákladů na přímé a nepřímé, avšak s rozvojem tržního hospodářství a konkurenčního prostředí se začalo využívat členění nákladů na jednicové a režijní, variabilní a fixní. U přímých (jednicových) nákladů, které lze na základě vztahu přiřadit přímo předmětu kalkulace, hovoříme o tzv. přímém přiřazení. Při nákladové alokaci nepřímých (režijních) nákladů, které jsou společné pro více druhů výkonů, se využívá zprostředkující veličina, pomocí které přiřazujeme náklady předmětu alokace. (Popesko a kol., 2014, s. 40)

Zmíněnou zprostředkující veličinu lze označit jako rozvrhovou základnu neboli nástroj alokace nákladů, který je spojovacím můstkem mezi vztahem nepřímých nákladů a předmětem kalkulace. Základním požadavkem na aplikaci tohoto nástroje je příčinná souvislost s rozvrhovanými náklady a objektem alokace. Rozvrhová základna může mít hodnotové nebo naturální vyjádření. U hodnotově vyjádřené rozvrhové základny zjišťujeme procentní přírůstek nepřímých nákladů ke zvolené základně (přímý materiál, přímé mzdy). V současné praxi se však častěji využívají naturálně vyjádřené rozvrhové základny, které zjišťují peněžně vyjádřenou sazbu nepřímých nákladů na naturálně vyjádřenou základnu (hodiny práce, strojové hodiny). (Kráal a kol., 2018, s. 141)

## Principy alokace

Rozlišujeme tři základní alokační principy, které souvisí s volbou rozvrhové základny a vystihují cíle alokace nákladů. Aplikace jednotlivých alokačních principů vychází z rozdílných situacích a nelze je zcela srovnávat. Základním alokačním principem je princip příčinné souvislosti, který respektuje podstatu co nejvěrnějšího přiřazení nákladů objektu. Pokud není možné nebo účelné zajistit princip příčinné souvislosti, tak lze využít další dva principy. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 63)

**Princip příčinné souvislosti** vychází z úvahy, že by každý výkon měl být zatížen výhradně takovými náklady, které příčinně vyvolal. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 63)

**Princip únosnosti nákladů** odpovídá na otázku, jakou výši nákladů je výkon schopen unést např. v prodejní ceně. Využívá se zejména při kalkulacích zaměřených na tvorbu ceny. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 63)

**Princip průměrování** se zaměřuje na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výkon?“ Časté uplatnění nachází při zpracování výsledných kalkulací. (Král a kol., 2018, s. 145)

### 3.3 Struktura nákladů v kalkulaci

V rámci kalkulací je struktura nákladů vyjádřena v kalkulačním vzorci, který v sobě uspořádaně zaznamenává jednotlivé náklady a další hodnotové kategorie výkonů. Způsob řazení nákladových položek, podrobnost členění i struktura mezisoučtů je pro každou firmu individuální, jelikož je vykazována variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, kterou kalkulace napomáhá řešit. (Strouhal, 2016, s. 92)

V minulosti vznikl tzv. **typový kalkulační vzorec**, který zahrnuje základní členění jednotlivých nákladových položek, a i v dnešní době může sloužit jako výchozí základna pro konstrukci kalkulačního vzorce.

|   |
|---|
| 1. Přímý materiál                       |
| 2. Přímé mzdy                           |
| 3. Ostatní přímé náklady                |
| 4. Výrobní (provozní) režie             |
| <b>Vlastní náklady výroby (provozu)</b> |
| 5. Správní režie                        |
| <b>Vlastní náklady výkonu</b>           |
| 6. Odbytová režie                       |
| <b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>     |
| 7. Zisk (Ztráta)                        |
| <b>Cena výkonu</b>                      |

Obrázek 3 – Typový kalkulační vzorec (Popesko, Papadaki, 2016, s. 71)

Typový kalkulační vzorec podává elementární, avšak pro některé podniky uspokojivou, představu o struktuře nákladů na daný podnikový výkon. Každopádně se jedná o minimalistickou variantu kalkulačního vzorce, který lze doplnit dalšími položkami, jako například jednicová energie a nákupní režie, a tím rozšířit jeho využitelnost při řízení nákladů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178)

V důsledku působení firem na velmi konkurenčních trzích často dochází k oddělení kalkulací nákladů a kalkulací cen. Cena zde není stanovena jako přírážka k celkovým nákladům, ale podnik musí akceptovat cenu stanovenou trhem. V takovém případě se využívá **retrográdní kalkulační vzorec**, který má rozdílový vztah reálných nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny. Náklady výkonu jsou kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem, a následně jsou přizpůsobovány. Princip retrográdní kalkulace se využívá v kalkulaci cílových nákladů (target costing). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 73)

|                             |
|-----------------------------|
| Základní cena výkonu        |
| – Dočasné cenové zvýhodnění |
| – Slevy zákazníkům          |
| – sezónní                   |
| – množstevní                |
| Cena po úpravách            |
| – Náklady                   |
| <b>Zisk</b>                 |

Obrázek 4 – Retrográdní kalkulační vzorec (Král a kol., 2018, s. 154)

S cílem zachovat konkurenceschopnost podniku a vyhovět požadavkům strategického, taktického i operativního řízení, vznikly nové postupy kalkulací. Jedná se o kalkulaci variabilních nákladů, v rámci které je využíván **kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**, který respektuje rozdílný vztah nákladů na změny objemu produkce. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178)

|  |
|--|
| CENY PO ÚPRAVÁCH                                 |
| – Variabilní náklady výrobku                     |
| – přímé jednicové náklady                        |
| – variabilní režie                               |
| <b>Marže (krycí příspěvek)</b>                   |
| – Fixní náklady v průměru připadající na výrobek |
| <b>ZISK v průměru připadající na výrobek</b>     |

Obrázek 5 – Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady  
(Král a kol., 2018, s. 154)

## 4 KALKULAČNÍ METODY

Pod pojmem kalkulační metoda lze definovat, jako způsob stanovení nákladů, zejména přiřazení nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Výchozími faktory, pro výběr dané kalkulační metody, jsou konkrétní podmínky, možnosti a cíle daného podniku. Obecně nelze některé metody označit jako horší a některé jako lepší, vždy záleží na konkrétním účelu a záměru použití. Zásadní při výběru konkrétní kalkulační metody je výše vstupních nákladů na zjištění potřebných dat pro danou metodu. Zpravidla detailnější kalkulace jsou zatíženy vyššími náklady, tudíž jejich využití v celkovém pohledu nemusí vždy přinést požadovaný efekt. (Taušl, Jelínková, 2018, s. 83)

Členění metod kalkulací lze provést z pohledu úplnosti nákladů, které se liší zejména v alokaci nepřímých nákladů. Jedná se o následující kalkulace:

- **kalkulace úplných nákladů** (absorpční kalkulace) – kalkulace v sobě zahrnující veškeré náklady,
- **kalkulace neúplných nákladů** (neabsorpční kalkulace) – kalkulace rozlišuje náklady organizace na fixní a variabilní, avšak pouze variabilní náklady jsou přiřazovány výkonu. (Zlámal, Bellová, 2010, s. 73)

Uvedené přístupy poskytují rozdílné výstupy a využívají se pro jiné rozhodovací úlohy. Nejedná se o rovnocenné přístupy, které lze vzájemně zaměňovat, ale o koncepty, které by se spíše měly navzájem doplňovat. Kalkulaci úplných nákladů uplatňujeme při dlouhodobých analýzách nákladů výkonu, při strategickém rozhodování nebo pro účely cenového rozhodování, zatím co kalkulaci neúplných nákladů lze využít zejména pro krátkodobá rozhodování při změnách objemu výkonů, jelikož kalkulovaná jednotka výkonu není zatížena náklady (fixními), které s ní nesouvisí. (Popesko a kol., 2014, s. 47)

Volba konkrétní kalkulační metody obecně vychází z následujících faktorů:

- charakter výkonu (výrobku nebo služby),
- charakter výrobní produkce (homogenní, heterogenní),
- uspořádání výrobního procesu (jeden proces, více procesů),
- typ výroby (hromadná, sériová, kusová). (Synek, Kislíngrová, 2015, s. 327)

V rámci kapitoly budou zmíněny a charakterizovány konkrétní druhy absorpčních kalkulací a neabsorpční kalkulace.



#### 4.1 Prostá kalkulace dělením

Tento druh kalkulace představuje nejjednodušší způsob výpočtu nákladů na kalkulační jednici. Předpoklad pro uplatnění prosté kalkulace dělením v dané organizaci je výrobní program, který tvoří pouze jeden druh výrobku/výkonu, tzv. se jedná o hromadnou homogenní produkci. Vztah pro výpočet nákladů na jednici lze vyjádřit jako  $N_{\Sigma}/Q$  neboli podíl celkových nákladů za dané období a celkového počtu výkonů. (Kalouda, 2019, s. 154)

#### 4.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Kalkulaci dělením s ekvivalenčními čísly, často označovanou jako kalkulace dělením s poměrovými čísly, lze využít při stejnorodé produkci, kde se výkony liší pouze velikostí, hmotností, spotřebou času apod. Prvním krokem je stanovení referenčního výkonu s ekvivalenčním číslem 1. Následně se určí ekvivalenční čísla ostatních výkonů na základě poměru dané měřitelné veličiny (spotřeba času, hmotnost atd.). Dále se zjistí celkové přepočtené množství (ekvivalenční čísla se násobí příslušným objemem výkonu), kterým vydělíme celkové náklady. Tímto způsobem se zjistí jednotkové náklady na výkon s ekvivalenčním číslem 1, a náklady pro další výkon se určí vynásobením nákladu základního výkonu s poměrovým číslem příslušného výkonu. (Zlámal, Bellová, 2010, s. 76)

Obě již zmíněné kalkulační metody patří mezi nejjednodušší kalkulační principy, které zejména z důvodu jejich omezenosti v praxi naráží na nízkou využitelnost. Využití je omezeno pouze na homogenní produkci. V případě kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly je omezeno na produkci lišící se jen v určitých parametrech. Problém také nastává u správného rozdělení nákladů na doprovodné činnosti, které souvisí například s obsluhou zákazníků. U druhé metody je celková přesnost výstupu kalkulace zásadně ovlivněna schopností správně definovat ekvivalenční číslo. (Popesko a kol., 2014, s. 50)

#### 4.3 Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace, mnohdy označovaná jako zakázková kalkulace, se využívá při sériové a hromadné výrobě různorodých výrobků. V rámci této metody jsou náklady rozděleny na přímé a režijní (nepřímé), kdy přímé náklady jsou přiřazeny přímo na kalkulační jednici, zatímco režijní náklady jsou kalkulovány na základě vybrané rozvrhové základny a prostřednictvím ní vyjádřené režijní přirážky. (Synek a kol., 2011, s. 108)

Rozvrhové základny lze členit na základny peněžní a naturální. Peněžní základny se vyznačují snadným a přesným vyčíslením, avšak hlavním nedostatkem je časté podléhání

změnám bez příčinného vztahu k výkonu. U peněžních základů je režijní přírážka v procentním vyjádření.

*Přirážka nepřímých nákladů = (nepřímé režijní náklady/rozvrhová základna v Kč) × 100*

Naturální základny zajišťují vyšší přesnost vyloučením působení cenových faktorů, avšak jejich kvantifikování je složitější a provádí se za pomoci technicko-ekonomických rozborů či na základě zkušeností. U naturálních základů se stanovuje sazba režijní přírážky, která je vyjádřena v peněžních jednotkách. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 229)

*Sazba nepřímých nákladů = (nepřímé režijní náklady/rozvrhová základna v naturál. jednot.)*

Obecně je důležité, aby rozvrhová základna měla dostatečnou velikost, byla jednoduše kvantifikovaná, a zároveň byla ve vztahu příčinné souvislosti s alokovanými náklady a objektem kalkulace. Přesnost kalkulace přiřadit náklady na daný výkon je výrazně ovlivněna správnou volbou rozvrhové základny. (Taušl, Jelínková, 2018, s. 91)

V současné době dochází k navyšování nepřímých nákladů v podniku a tím roste i riziko jejich nepřesného přiřazení. Navíc čím dál menší podíl nepřímých nákladů má příčinou souvislost s jednoduše definovatelnou rozvrhovou základnou, tím pádem přírážková kalkulace dostatečně nevystihuje příčinný vztah režijních nákladů vůči příslušné základně. Dalším významným omezením přírážkové kalkulace je skutečnost, že dochází k častému nadhodnocování nákladů u nenáročných výkonů z pohledu režijních útvarů, a obráceně k podhodnocování nákladů výkonů, které nadprůměrně spotřebovávají výkony režijních útvarů. (Popesko a kol., 2014, s. 54)

#### **4.4 Kalkulace variabilních nákladů**

Kalkulace neúplných (variabilních) nákladů vychází z nedostatků výše zmíněných absorpčních (úplných) kalkulací, a na rozdíl od obvyklého členění nákladů na přímé a nepřímé využívá členění na variabilní a fixní. Problémy s přiřazováním nepřímých nákladů u absorpčních kalkulací řeší poměrně jednoduchým způsobem, a to tak, že na kalkulační jednici přiřazuje pouze náklady variabilní. (Král a kol., 2018, s. 171)

Fixní náklady se v rámci podniku sledují za dané časové období a považují se za jeden celek, který je nutný pro zajištění podmínek výroby a prodeje. Pro fixní náklady platí, že vznikají i při nulové produkci, tudíž bez ohledu na objem produkce je nutné provést úhradu z rozdílu výnosů z prodeje a variabilních nákladů prodaných výkonů. (Hansen, Mowen, Guan, 2009, str. 140)

Postup kalkulace variabilních nákladů lze členit na tři fáze:

- **první fáze** – stanovení příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku jednotlivých výkonů. Příspěvek na úhradu (tzv. krycí příspěvek, marže) je určen rozdílem jednotkové ceny výkonu a variabilními náklady výkonu ( $u = c - vn$ ),
- **druhá fáze** – sečtení jednotlivých příspěvků na úhradu a vyjádření celkového příspěvku na úhradu,
- **třetí fáze** – odečtení fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu a vyčíslení hospodářského výsledku podniku. (Popesko a kol., 2014, s. 56)

Příspěvek na úhradu fixních nákladů není ovlivněn mírou využití kapacity a zůstává stále konstantní, tudíž lze využít k posouzení výhodnosti jednotlivých výkonů a celkového sortimentu. Čím vyšší hodnotu jednotkový příspěvek na úhradu dosahuje, tím více se daný výkon podílí na úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 117)

Hlavní omezení kalkulace variabilních nákladů spočívá ve značně omezené informovanosti ohledně struktury a v příčinách spotřeby fixních režijních nákladů, neboť fixní náklady jsou považovány za irelevantní a pracuje se s nimi jako s celkem. (Kocmanová, 2013, s. 140)

## 5 EKONOMIKA ZUBNÍ ORDINACE

Ekonomika zubní ordinace, jako obor stomatologie, spadá pod ekonomiku zdravotnictví, což je zúžený pohled na vybrané činitele ovlivňující zdraví, pod které patří zdravotnický systém a poskytované zdravotnické služby. Nicméně se nejedná o veškeré činitele, které mají vliv na lidské zdraví. Širší vymezení nabízí ekonomika zdraví, která postihuje další činitele, jenž v mnoha případech lidské zdraví ovlivňují více než systém zdravotnických služeb. Příkladem je zdravý životní styl, bydlení, příjem, vzdělání nebo rodinný stav. (Barták, 2010, s. 24)

V rámci zdravotnictví nelze uplatnit čistý tržní mechanismus zejména z humánních důvodů, avšak existují výjimky kde lze jejich částečnou přítomnost nalézt. Jednou z oblastí zdravotnictví, kde trh funguje zčásti dle běžných principů je poskytování stomatologické péče. Zubní praxe nejčastěji generuje příjmy v kombinované formě, tedy část od zdravotních pojišťoven a část ve formě přímých plateb od pacientů. Tato skutečnost je zapříčiněna požadovanou kvalitou péče a individuálními potřebami jednotlivců (pacientů), kteří jsou ochotni i za vyšší cenu vlastnit zdravý chrup. (Krabec, 2015, s. 35)

Soukromá zubní ordinace je považována za běžný samostatný ekonomický subjekt, který v rámci svého fungování musí vykonávat základní ekonomické činnosti. Jedná se zejména o zásobování, vlastní poskytování služeb, pomocné a obsluhující činnosti, výstupní činnosti zdravotní péče, řízení a správu. Zmíněné činnosti vykonává samotný lékař či zdravotník, popřípadě ekonomický pracovník, daňový poradce apod. (Zlámal, Bellová, 2009, s. 75)

Taktéž lze zubní ordinaci definovat jako uzavřený dynamický systém neboli hospodářský systém, který se skládá z následujících charakteristických znaků:

- **vstupy** – pacienti, klienti, věcný a finanční kapitál,
- **transformace** – proces zdravotnické péče, provádění zdravotnických výkonů, poskytování služeb,
- **výstupy** – dokončení procesu zdravotnické péče včetně prodeje zboží a služeb,
- **zpětná vazba** – preventivní prohlídky, kontroly, sledování procesu zdravotní péče,
- **ekonomické okolí** – státní a zdravotnická legislativa, situace zdravotních pojišťoven, zdravotní faktory dané lokality, peněžní ústavy, kontrolní orgány, existence konkurence a další. (Zlámal, Bellová, 2010, s. 14)

Klíčová je však skutečnost, že k řízení zdravotnického zařízení (zubní ordinace) nejde přistupovat stejně jako k řízení jiné nezdravotnické soukromé firmy. Řízení zdravotnického subjektu je obtížný úkol, který je ovlivněn mnoha faktory a také tím, že zřizovatel je zpravidla zároveň i lékař. Hlavními faktory, které ovlivňují řízení zubní ordinace jsou následující:

- vykonávání činnosti na základě slibu „lege artis“, jenž ne vždycky lze v praxi optimálně ekonomicky propojit,
- složitost stanovení norem výkonů, spotřeby materiálů apod., jelikož každý pacient potřebuje individuální přístup,
- obecný nezájem lékařů věnovat se ekonomickým a finančním otázkám, zejména nízký zájem ohledně optimálního využití disponibilních zdrojů,
- silný vliv institucí, které zásadně ovlivňují řízení (např. Státní ústav pro kontrolu léčiv, krajské hygienické stanice a zdravotní pojišťovny),
- správné sestavení analýzy a predikce poptávky po dané zdravotní péči. (Souček a Burian, 2006, s. 21)

### **Poptávka a nabídka**

Ekonomika zdravotnictví vychází z obecné teorie tržního mechanismu, který je sice více či méně ovlivněn působením státu a zdravotní politikou, avšak i přesto v této oblasti působí síly poptávky a nabídky.

Poptávka je podmíněna potřebou po zdravotní péči a obsahuje dvě složky:

- **subjektivní potřeba** – vyvolána pocitem nedostatku, chybějícím zdravím či zhoršeným zdravotním stavem, který vede k vyhledání zdravotnického zařízení,
- **objektivní potřeba** – nutnost preventivního sledování zdravotního stavu obyvatelstva a včasného snižování a eliminace zdravotních rizik. (Zlámal, Bellová, 2013, s. 48)

Užitím či spotřebou zdravotní péče dochází k realizaci poptávky. V návaznosti lze zmínit pojem nadměrná poptávka, což je problém spojený s nízkou uvědomělostí cen za zdravotnické služby, který je často řešen zavedením finanční spoluúčasti pacientů a rozlišení výkonů na standardní a nadstandardní. (Popesko a kol., 2014, s. 14)

Na druhé straně tržního mechanismu stojí nabídka, která je dána sítí zdravotnických zařízení v dané oblasti, počtem lékařů na počet obyvatelstva, možnostmi lékařské péče a lékařských zásahů v závislosti na technice, znalostech apod., ale také je ovlivněna přístupem státu, zdravotních pojišťoven i samotného obyvatelstva. (Zlámal, Bellová, 2013, s. 51)

## 5.1 Financování stomatologické péče

System financování stomatologické péče je systémem přímých plateb, který lze řadit mezi nejlépe propracované, stabilní a transparentní v rámci zdravotnictví. Již od roku 1997 Česká stomatologická komora zavedla vlastní sazebník stomatologických výkonů a ocenění stomatologické péče, v němž jsou výkony ohodnoceny přímo v korunovém vyjádření (v jiných oblastech zdravotnictví v bodech). Zároveň sazebník obsahuje seznam nadstandardních materiálů a výrobků, které hradí přímo pacient, nikoliv zdravotní pojišťovna. Zubní lékař pravidelně (jednou ročně) obdrží od zdravotní pojišťovny aktualizovaný seznam cen výkonů, který však ne vždy koresponduje s růstem cen vstupů zubní ordinace. Problematickou oblastí je také systém úhrad protetických prací, které jsou vykonávány zubními laboratořemi, avšak hrazeny z příjmů za stomatologické ošetření. Zubní laboratoře v rámci obchodního vztahu fakturují stomatologickým ordinacím provedené práce s určitou splatností (většinou do deseti dnů), avšak ordinace, resp. lékař, čeká až devadesát dnů na platbu od pojišťovny. (Zlámal, Bellová, 2013, s. 87)

V rámci výkonů mohou nastat dvě varianty úhrady. Zdravotní pojišťovna hradí běžné standardní výkony v plné výši (např. komplexní vyšetření při registraci, preventivní prohlídka jednou ročně, zhotovení intraorálního i extraorálního rentgenového snímku, aplikace injekční anestezie) a lékař si od ní nárokuje úhradu, nebo se jedná o nestandardní výkon (např. bělení zubů, fotokompozitní výplň, endodontické ošetření zubů), který ZP nehradí vůbec a platba jde v plné výši za pacientem. V případě protetických prací existují tři varianty, kdy ZP hradí daný standardní protetický výkon zcela, nebo je výkon hrazen plně pacientem, popřípadě existuje možnost částečné úhrady od ZP. (Zlámal, Bellová, 2009, s. 81)

Potřeby a očekávání pacienta jsou individuální, jakožto i jeho samotný přístup a zodpovědnost k péči o zuby. V jednotlivých pohledech pacientů na dentální zdraví je reflektována ochota přímých plateb a požadování nadstandardní péče. Z tohoto hlediska lze pacienty segmentovat do tří kategorií A, B a C, jenž mají následující charakteristické vlastnosti.

**Segment A (20 % populace)**

- zdraví a estetika chrupu je prioritní, aktivní přístup k péči,
- pravidelné návštěvy, dodržování termínů, popř. včasná omluva,
- volba nadstandardních výkonů, preference kvality, respektování ceny.

**Segment B (60 % populace)**

- obecný zájem o zdraví, průměrná zainteresovanost,
- méně pravidelné návštěvy, nižší spolehlivost dodržení termínů,
- důraz na poměr cena/subjektivní kvalita,
- správnou motivací lze část pacientů přesunout do segmentu A.

**Segment C (20 % populace)**

- lhostejnost dentálního zdraví,
- nedodržování termínů, návštěva pouze při akutní bolesti,
- zájem pouze o standardní výkony plně hrazené pojišťovnou,
- lékař na tyto pacienty doplácí (příjem od ZP nepokryje náklady výkonu),
- nelze je úplně uspokojit, jsou hlavním zdrojem frustrace. (Krabec, 2015, s. 74)

Zubní lékař je povinen nabídnout pacientovi standardní ošetření, které je hrazeno v plné výši zdravotní pojišťovnou, a není zde přípustná žádná forma úhrady od pacienta (doplatek). Všechny stomatologické výkony hrazené z veřejného zdravotního pojištění jsou obsaženy v úhradové vyhlášce vydané Ministerstvem zdravotnictví pro dané období neboli cenovém předpisu o regulaci cen poskytovaných zdravotních služeb, stanovení maximálních cen zdravotních služeb poskytovaných zubními lékaři hrazených ZP a specifických zdravotních výkonů (pro rok 2022 se jedná o předpis 1/2022/CAU). Poté, co je pacient obeznámen se standardním ošetřením, je možnost pacientovi nabídnout nadstandardní stomatologické ošetření, které nehradí ZP, ale pacient si celý výkon hradí sám. Ceny výkonu nehrazených ZP jsou vyčísleny na základě individuální cenové kalkulace zubní ordinace, a uvedeny v ceníku výkonů, do kterého má pacient právo nahlédnout (jde o závazný postup dle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování). (VZP ČR, 2022)

## 5.2 Cenotvorba ve stomatologii

Na začátek kapitoly je důležité zmínit obecná pravidla a povinnosti zubních ordinací a dalších zdravotnickým zařízení, na které se vztahuje cenová regulace neboli věcné usměrňování cen. Cenová regulace pro zubní ordinace vychází ze Zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, Vyhlášky Ministerstva financí č. 450/2009 Sb. a cenových výměrů (předpisů) Ministerstva zdravotnictví pro daný kalendářní rok. Způsobů regulace cen existuje více, avšak pro zubní ordinace je podstatné věcné usměrňování cen a maximální ceny. Ceny regulované právě věcným usměrňováním neboli ceny regulované zdravotní služby, jsou dle cenového předpisu 1/2022/CAU ceny zdravotních služeb nehrazených z veřejného zdravotního pojištění, ceny zdravotních služeb nad rozsah neodkladné zdravotní péče poskytnuté pojištěnci u nesmluvní zdravotní pojišťovny a ceny zdravotních služeb nad rozsah neodkladné zdravotní péče poskytnuté českému nebo evropskému občanovi, jenž není pojištěncem. Pojmem maximální cena se rozumí cena zdravotních služeb hrazená z veřejného zdravotního pojištění. Hodnota maximální ceny a výčet všech výkonů, na které se tato regulace vztahuje je vždy součástí přílohy cenového předpisu pro daný kalendářní rok. Pro účely cenové kalkulace je podstatná pouze věcně usměrňovaná cena (tzv. cena regulované zdravotní služby), jelikož maximální ceny musí zubní ordinace akceptovat a nemůže je dále upravovat.

Ze zákona 526/1990 Sb., o cenách vyplývá povinnost pro zubní ordinace, pro které platí věcně usměrňované ceny, mít zpracovanou cenovou kalkulaci, jež odpovídá závaznému postupu při tvorbě ceny nebo při kalkulaci ceny, včetně zahrnutí přiměřeného zisku do ceny. Cenový předpis 1/2022/CAU navíc uvádí, že do ceny regulovaných zdravotních služeb lze, kromě přiměřeného zisku, zahrnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, které jsou doložitelné z účetnictví.

Platnost cenové kalkulace se odvíjí od aktuálnosti zahrnutých nákladů a platné legislativy. Jelikož hlavním zdrojem dat pro sestavení cenové kalkulace jsou zpravidla jednou ročně sestavované účetní výkazy, zejména výsledovka, tak lze platnost obecně stanovit na maximálně jeden kalendářní rok. Avšak pokud dojde v průběhu kalendářního roku k významnému snížení nákladů, či jiných veličin ovlivňující cenu výkonu (např. počet zaměstnanců, změna časového fondu ordinační doby apod.) je zubní ordinace povinna aktualizovat kalkulace a ceny jednotlivých výkonů. Pokud by ovšem došlo k navýšení nákladů, či ostatních vstupů do kalkulace, je korekce kalkulace na dobrovolném rozhodnutí poskytovatele, ale nikdy nelze navýšit pouze ceny bez úpravy kalkulace. (Cenový předpis



1/2022/CAU). Dále má zubní ordinace dle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, povinnost archivovat cenové kalkulace, jež jsou součástí cenové evidence, podklady využitě při výpočtu a samotný ceník, po dobu tří let po uplynutí jejich platnosti.

Archivace je důležitá zejména z toho důvodu, že zubní ordinace může být podrobena cenové kontrole, která sleduje dodržování pravidel cenové regulace. Porušením pravidel se rozumí například vady ve struktuře kalkulace, nerespektování závazné metodiky cenotvorby, nedoložitelnost zahrnutých nákladů, či popřípadě vůbec neexistující cenová kalkulace. Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, cenovou kontrolu obecně vymezuje na zjišťování, zda prodávající nebo kupující neporušují ustanovení tohoto zákona a cenové předpisy, ověřování správnosti předkládaných podkladů pro potřeby vyhodnocování vývoje cen, regulace cen a pro řízení o porušení cenových předpisů a kontrolu plnění opatření uložených k nápravě. Cenovou kontrolou vyhodnocené skutečnosti, jež jsou v nesouladu s pravidly, musí být napraveny a popřípadě dle závažnosti mohou vést k vyměření finančního postihu či pokuty.

### 5.3 Cenová kalkulace

Cenová kalkulace slouží ke stanovení nejvyšší možné ceny poskytované regulované zdravotní služby nehrazené dle přílohy č. 1 zákona č. 48/1997 Sb. neboli výkonů nehrazených z veřejného zdravotního pojištění. Cenová kalkulace se skládá ze dvou hlavních kroků, kdy je prvně nutné sestavit minutovou kalkulaci a následně lze sestavit cenovou kalkulaci.

Při zpracování minutové kalkulace je nutné dodržet stanovenou strukturu kalkulace ceny u zboží (resp. služeb) podléhající věcnému usměrňování ceny podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 450/2009 Sb., kterou provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.

Minimální rozsah struktury minutové kalkulace pro zubní ordinaci má následující podobu:

- 1) Přímý materiál
- 2) Přímé mzdy
- 3) Ostatní přímé náklady
- 4) Nepřímé náklady

Z toho:

- a) Výrobní (provozní) režie

- b) Správní režie
  - c) Odpisy, nájemné u pronajatého majetku
- 5) Ostatní náklady
- 6) Přiměřený zisk

Minutová kalkulace zpracovaná ve struktuře neodpovídající zákonné struktuře uvedené výše může být cenovou kontrolou vyhodnocena jako chybná a může vést k uložení opatření vedoucí k nápravě.

Dosazením odpovídajících nákladů do zákonné struktury jsou zjištěny ekonomicky oprávněné náklady a přiměřený zisk. Samotná minutová kalkulace neboli minutová sazba zubní ordinace, je následně sestavena dle vzorce uvedeného v cenovém předpisu 1/2022/CAU.

$$\text{minutová kalkulace} = \frac{\text{ekonomicky oprávněné náklady} + \text{přiměřený zisk}}{\text{roční fond ordinační doby (v min.)}}$$

Následujícím krokem je sestavení cenové kalkulace, jež obsahuje výčet stomatologických výkonů hrazených přímo pacientem. Postup stanovení ceny regulované zdravotní služby je následující:

$$\text{cena} = \text{minutová sazba} \times \text{čas trvání zdravotní služby} + \text{zvlášť účtované položky}$$

Výstupem cenové kalkulace jsou nejvyšší možné ceny poskytovaných výkonů, které je zubní ordinace oprávněna požadovat po pacientovi.

Tvorba cenové kalkulace pro konkrétní zubní ordinaci bude předmětem praktické části diplomové práce, v níž budou jednotlivé kroky a metodologické postupy podrobně konkretizovány.

## 6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V rámci literární rešerše je věnován prostor problematice spjaté s následující praktickou částí, která ze získaných poznatků vychází. Teoretická část je rozdělena na kapitoly zabývající se manažerským účetnictvím, náklady, kalkulací nákladů, kalkulačními metodami a v poslední řadě ekonomikou zubní ordinace.

První kapitola čtenáře uvede do problematiky manažerského účetnictví, jakožto nástroje sloužícího pro provádění kvalitního rozhodování, zvýšení efektivity práce a výkonnosti organizace. Dále je v kapitole vymezena struktura manažerského účetnictví, která by mělo integrovat nákladové účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, ale hlavně splňovat požadavky podniku. V poslední části jsou vymezeny hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím, které vychází z různých uživatelů informací a rozhodovacích úloh.

Ve druhé kapitole jsou definovány náklady, uvedeno rozdílné pojetí a jejich klasifikace. Základní definice nákladů je vymezena jako peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů, které podnik účelně využívá na tvorbu výnosů. Ve finančním účetnictví se uplatňuje finanční pojetí nákladů jako úbytek ekonomického prospěchu. V manažerském účetnictví se rozlišuje hodnotové a ekonomické pojetí nákladů a vyjadřuje účelné vynaložení zdrojů. Členění nákladů je nutné pro vytvoření nástroje řízení a vyjadřuje jejich odlišnou ekonomickou podstatu a příčinnost vzniku. V rámci kapitoly je zmíněno členění druhové, účelové, kalkulační, dle vztahu k objemu výkonů a dle manažerského rozhodování.

Kapitola kalkulace nákladů je zaměřena na nejdůležitější pojmy. Je zde vymezen pojem kalkulace, který lze chápat jako činnost stanovení nákladů na kalkulační jednici, výsledek této činnosti a část informačního systému podniku. Taktéž jsou zde definovány pojmy jako je předmět kalkulace, alokace nákladů a struktura nákladů.

Čtvrtá kapitola se zabývá způsoby stanovení nákladů na kalkulační jednici neboli kalkulačními metodami. V rámci kapitoly jsou uvedeny konkrétní druhy absorpčních, neabsorpčních metod.

Poslední část literární rešerše je věnován prostor ekonomice zubní ordinace, jejímu fungování na trhu, poptávce a nabídce ve zdravotnictví. Důležitou částí jsou způsoby financování a stanovování ceny regulované zdravotní služby, která není hrazena ze zdravotního pojištění. K cenotvorbě je uvedena povinná struktura kalkulace dle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 450/2009 Sb., a vzorce potřebné pro sestavení minutové a cenové kalkulace.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 7 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Organizace se zabývá poskytováním komplexní stomatologické péče svým pacientům, nejen z Olomouckého kraje. Společnost působí v oboru přes 8 let, a za toto období dokázala uspokojit potřeby a ulevit od bolesti spojené s dentálními problémy tisíce pacientům. V současné době v České republice poptávka po stomatologické péči převyšuje nabídku a počet stomatologů. Tato skutečnost vytváří slabé konkurenční prostředí, avšak společnost REGION BEST DENTAL s.r.o. vynakládá maximální úsilí v odlišení se od konkurence a nabízí zdravotní služeb v nejvyšší kvalitě. Kromě zacílení na kvalitu služeb společnost rozbíjí stereotypy o vzhledu interiéru a prostorového působení, zejména stresového, na pacienty. Společnost se snaží vytvářet příjemné prostředí ordinace a přilehlých prostor, a tím docílit zmírnění stresu u pacientů. Důležitým faktorem úspěšnosti organizace a spokojenosti pacientů je bezesporu přístup a způsob komunikace ze strany zdravotního personálu. Vždy je maximální snahou pracovníků objasnit pacientovy příčiny problému, vhodný způsob řešení a možné dopady na dentální stav dané osoby. Společnost si uvědomuje finanční náročnost dentálních zákroků, tudíž se snaží pacientovy nabízet vždy několik způsobů řešení, které reflektují právě zmíněnou finanční náročnost, a tím uspokojit potřeby všech pacientů, s ohledem na platební možnosti. Cílem organizace REGION BEST DENTAL s.r.o. je poskytnout pacientům prostřednictvím kvalitní stomatologické péče zdravý chrup a vysněný úsměv.

### 7.1 Základní údaje

Název obchodní firmy: REGION BEST DENTAL s.r.o.

Sídlo: Na zahrádkách 194/17, Řepčín, 779 00 Olomouc

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Datum vzniku: 11. března 2014

Základní kapitál: 100 000 Kč

Statutární orgán: Jednatel (jednatel zastupuje společnost samostatně)

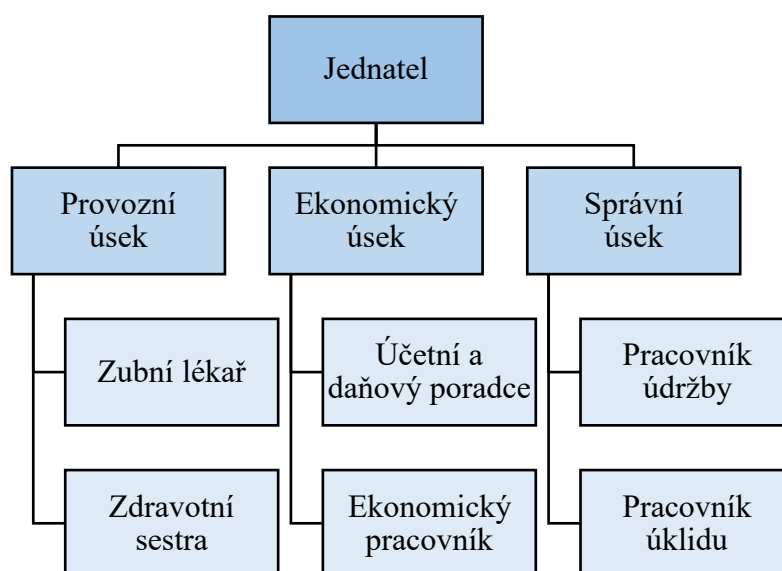
Předmět podnikání:

- poskytování zdravotních služeb v oboru zubní lékařství, forma zdravotní péče: ambulantní péče,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Stomatologická ordinace a její činnost je dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE zahrnuta v sekci Q – zdravotní a sociální péče, v oddílu 86 – Zdravotní péče a konkrétně pod názvem zubní péče s kódovým označením 86.23. Zubní péče zahrnuje činnosti všeobecného zubního lékařství, endodontické a pediatrické stomatologie, orální patologie, čelistní ortopedie a čelistní chirurgie.

### Organizační struktura

Jedná se o základní liniiovou organizační struktura, v rámci které je formálně uspořádaná společnost a její zaměstnanci. Podobné hierarchické členění lze nalézt ve většině mikro a malých firmách, jak ve zdravotnických, tak i jiných oblastech podnikání.



Obrázek 6 – Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

V rámci konkrétní zubní ordinace jsou pozice uspořádány vertikálně, kde je na první pohled jasná hlavní řídicí a rozhodovací funkce v rukou jednatele. Jedná se o samostatnou zubní ordinaci, pro kterou je typické, že jednatel a zubní lékař je totožná osoba. Jednatel potažmo zubař zodpovídá za všechny úseky podniku (provozní, ekonomický a správní), v rámci kterých vykonávají činnost příslušní zaměstnanci. Provozní úsek se skládá ze zubního lékaře a zdravotní sestry, kteří především poskytují kompletní stomatologickou péči a služby s touto činností spojené (konzultace, poradenství apod.). Ekonomický úsek prostřednictvím účetního a daňového poradce a ekonomického pracovníka provádí činnost spojenou s finančním a ekonomickým řízením podniku, zpracováváním finančních plánů a ekonomických analýz, vedením účetnictví, sestavováním účetních uzávěrek a výkazů

a zajišťováním administrativních činností. Další je správní úsek, pod který spadá pracovník údržby a pracovník úklidu, jejichž hlavními úkoly jsou úklidové a dezinfekční práce, drobné stavební a údržbářské práce a zajišťování potřebných revizí.

## 7.2 Analýza ekonomických dat

Kapitola zaměřená na analýzu ekonomických dat obsahuje zhodnocení majetkové a finanční struktury, hospodaření společnosti a analýzu vybraných poměrových ukazatelů za roky 2019, 2020 a 2021. Výstupem je ucelený pohled na fungování společnosti po ekonomické stránce v průběhu uplynulých tří let.

V následující tabulce jsou obsaženy nejdůležitější položky evidované v rozvaze a podrobeny vertikální analýze, jenž udává informace o podílu jednotlivých položek na celkových aktivech a pasivech.

Tabulka 1 – Vertikální analýza rozvahy (vlastní zpracování)

| (netto hodnota v tis. Kč)     | 2019        | Podíl          | 2020        | Podíl         | 2021        | Podíl         |
|-------------------------------|-------------|----------------|-------------|---------------|-------------|---------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b>          | <b>1654</b> | 100,0 %        | <b>2087</b> | 100,0 %       | <b>1909</b> | 100,0 %       |
| <b>Stálá aktiva</b>           | <b>0</b>    | <b>0,0 %</b>   | <b>12</b>   | <b>0,6 %</b>  | <b>905</b>  | <b>47,4 %</b> |
| Dlouhodobý hmotný majetek     | 0           | 0,0 %          | 12          | 0,6 %         | 905         | 47,4 %        |
| <b>Oběžná aktiva</b>          | <b>1654</b> | <b>100,0 %</b> | <b>2065</b> | <b>98,9 %</b> | <b>1004</b> | <b>52,6 %</b> |
| Pohledávky                    | 190         | 11,5 %         | 230         | 11,0 %        | 350         | 18,3 %        |
| Peněžní prostředky            | 1464        | 88,5 %         | 1835        | 87,9 %        | 654         | 34,3 %        |
| <b>Časové rozlišení aktiv</b> | <b>0</b>    | <b>0,0 %</b>   | <b>10</b>   | <b>0,5 %</b>  | <b>0</b>    | <b>0,0 %</b>  |
| <b>PASIVA CELKEM</b>          | <b>1654</b> | 100,0 %        | <b>2087</b> | 100,0 %       | <b>1909</b> | 100,0 %       |
| <b>Vlastní kapitál</b>        | <b>1337</b> | <b>80,8 %</b>  | <b>1780</b> | <b>85,3 %</b> | <b>1679</b> | <b>88,0 %</b> |
| Základní kapitál              | 100         | 6,0 %          | 100         | 4,8 %         | 100         | 5,2 %         |
| VH minulých let               | 655         | 39,6 %         | 1237        | 59,3 %        | 1681        | 88,1 %        |
| VH běžného účetního období    | 582         | 35,2 %         | 443         | 21,2 %        | -102        | -5,3 %        |
| <b>Cizí zdroje</b>            | <b>317</b>  | <b>19,2 %</b>  | <b>307</b>  | <b>14,7 %</b> | <b>230</b>  | <b>12,0 %</b> |
| Závazky                       | 317         | 19,2 %         | 307         | 14,7 %        | 230         | 12,0 %        |
| Krátkodobé závazky            | 317         | 19,2 %         | 307         | 14,7 %        | 230         | 12,0 %        |

Aktiva společnosti jsou v letech 2019 a 2020 téměř ze 100 % tvořena pouze oběžnými aktivy, jelikož v té době byl dlouhodobý majetek plně odepsán. Při detailnější analýze oběžných aktiv lze vidět, že v rámci obou let je jejich struktura neměnná. Ze zhruba 11 % jsou tvořeny pohledávkami a zbylých 89 % tvoří peněžní prostředky. Již na první pohled je vidět poměrně nadbytečná peněžní zásoba, která bude dále rozebrána v části zabírající

se poměrovými ukazateli. Zajímavý je pohled na rok 2021, v němž došlo k zásadním změnám. Podíl oběžného majetku na celkových aktivech klesl na 53 % v důsledku nárůstu dlouhodobého majetku, který nyní tvoří 47 %. Tato změna byla zapříčiněna rozsáhlou rekonstrukcí zubní ordinace, obměnou stomatologické soupravy a dalšího přístrojového vybavení. Jelikož tato aktivita byla financována kompletně z vlastních zdrojů, došlo k úbytku peněžních prostředků, které se v roce 2021 podílejí na aktivech z 34 %. Při pohledu na pasivní položky rozvahy je zřejmý konzervativní přístup podniku, jelikož cizí zdroje jsou zastoupeny pouze krátkodobými závazky, u kterých lze sledovat klesající tendenci podílu na celkových pasivech. V roce 2021 cizí zdroje tvoří pouze 12 % a zbylých 88 % připadá na vlastní kapitál. V rámci vlastního kapitálu lze sledovat kumulaci výsledku hospodaření z minulých let, který v roce 2019 tvořil zhruba 40 %, v roce 2020 to bylo 59 % a v roce 2021 již 88 %. Vertikální analýza již na první pohled upozorňuje na ne příliš optimální majetkovou a finanční strukturu podniku, která je velmi konzervativní a nízko riziková, každopádně je důležité si uvědomit, že se nejedná o typickou soukromou společnost, ale o zdravotnické zařízení, které primárně soustřeďuje svoji pozornost na poskytování kvalitní stomatologické péče pacientům, a až v druhé řadě řeší podnikatelské záležitosti.

Dále byla rozvaha podrobena horizontální analýze, která udává informace o meziročních procentních rozdílech v jednotlivých položkách aktiv a pasiv.

Tabulka 2 – Horizontální analýza rozvahy (vlastní zpracování)

| (netto hodnota v tis. Kč)     | 2019        | 2020        | Rozdíl        | 2021        | Rozdíl          |
|-------------------------------|-------------|-------------|---------------|-------------|-----------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b>          | <b>1654</b> | <b>2087</b> | <b>26,2 %</b> | <b>1909</b> | <b>-8,5 %</b>   |
| <b>Stálá aktiva</b>           | <b>0</b>    | <b>12</b>   | <b>-</b>      | <b>905</b>  | <b>7441,7 %</b> |
| Dlouhodobý hmotný majetek     | 0           | 12          | -             | 905         | 7441,7 %        |
| <b>Oběžná aktiva</b>          | <b>1654</b> | <b>2065</b> | <b>24,8 %</b> | <b>1004</b> | <b>-51,4 %</b>  |
| Pohledávky                    | 190         | 230         | 21,1 %        | 350         | 52,2 %          |
| Peněžní prostředky            | 1464        | 1835        | 25,3 %        | 654         | -64,4 %         |
| <b>Časové rozlišení aktiv</b> | <b>0</b>    | <b>10</b>   | <b>-</b>      | <b>0</b>    | <b>-100,0 %</b> |
| <b>PASIVA CELKEM</b>          | <b>1654</b> | <b>2087</b> | <b>26,2 %</b> | <b>1909</b> | <b>-8,5 %</b>   |
| <b>Vlastní kapitál</b>        | <b>1337</b> | <b>1780</b> | <b>33,1 %</b> | <b>1679</b> | <b>-5,7 %</b>   |
| Základní kapitál              | 100         | 100         | 0,0 %         | 100         | 0,0 %           |
| VH minulých let               | 655         | 1237        | 88,9 %        | 1681        | 35,9 %          |
| VH běžného účetního období    | 582         | 443         | -23,9 %       | -102        | -123,0 %        |
| <b>Cizí zdroje</b>            | <b>317</b>  | <b>307</b>  | <b>-3,2 %</b> | <b>230</b>  | <b>-25,1 %</b>  |
| Závazky                       | 317         | 307         | -3,2 %        | 230         | -25,1 %         |
| Krátkodobé závazky            | 317         | 307         | -3,2 %        | 230         | -25,1 %         |



Při pohledu na celková aktiva a pasiva lze vidět v roce 2020 nárůst oproti roku 2019 o 26 %, avšak v roce 2021 došlo k mírnému 9% poklesu. Z pohledu aktiv tento pokles zapříčinil úbytek peněžních prostředků vynaložených zejména na rekonstrukci ordinace v hodnotovém vyjádření 1 181 tis. Kč (zhruba 64 %). Zároveň v důsledku obměny vybavení došlo k nárůstu dlouhodobého majetku o 7 442 % neboli o 893 tis. Kč. Úbytek celkových pasiv lze převážně přiřadit zápornému výsledku hospodaření běžného účetního období, který mezi lety 2020 a 2021 poklesl o 123 %.

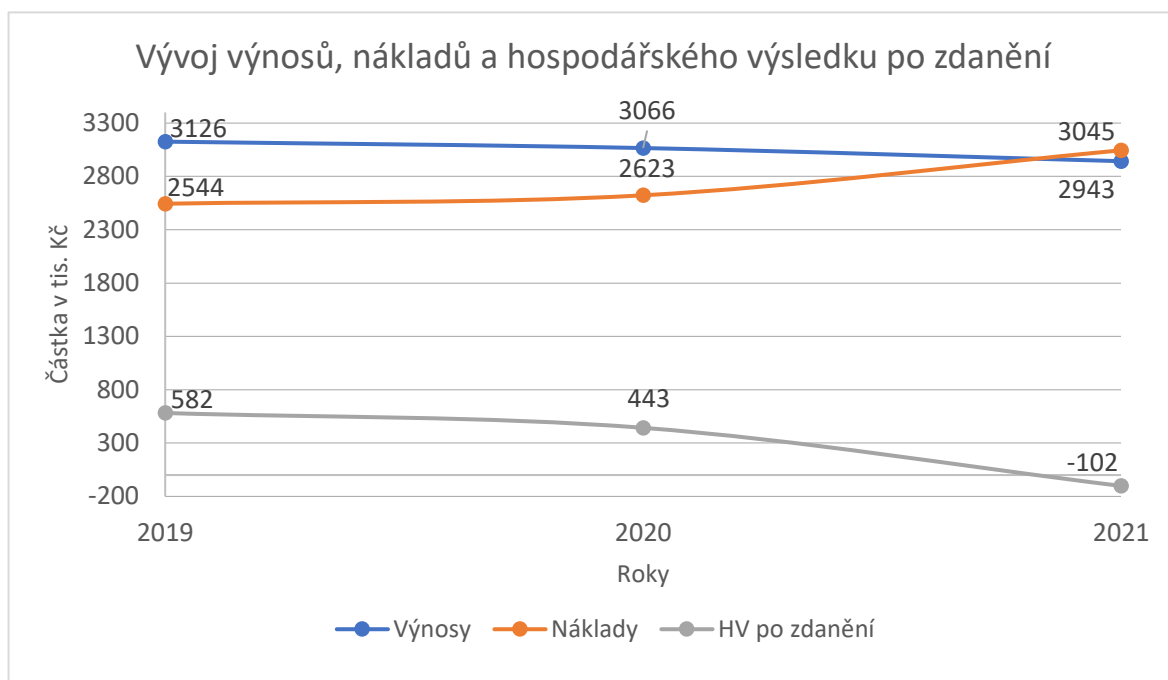
Následující tabulka č. 3 poskytuje pohled na vývoj hospodaření společnosti za uplynulé tři roky. Jsou zde uvedeny informace o celkových výnosech, celkových nákladech a hospodářském výsledku po zdanění. Výnosy společnost jsou získávány ve formě tržeb z prodeje služeb, které zpravidla ze 60 % tvoří platby a regulace od pojišťoven. Zbýlých cca 40 % připadá na platby přijaté od pacientů za přímo hrazené výkony. Náklady budou podrobně rozebrány v následující kapitole analýza nákladů, každopádně se z největší části skládají ze mzdových nákladů, spotřeby materiálu a služeb.

Tabulka 3 – Vývoj hospodaření společnosti (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)      | 2019       | 2020       | 2021        |
|----------------------|------------|------------|-------------|
| Výnosy               | 3126       | 3066       | 2943        |
| Náklady              | 2544       | 2623       | 3045        |
| <b>HV po zdanění</b> | <b>582</b> | <b>443</b> | <b>-102</b> |

Při pohledu na objem výnosů za roky 2019, 2020 a 2021 lze pozorovat mírný pokles, avšak pouze v řádu jednotek %. Důležité je zdůraznit, že roky 2020 a 2021 byly velmi nestandardní, zejména kvůli probíhající celosvětové pandemii, tudíž celkový počet ošetřených pacientů byl nižší, než v předešlých letech. Kromě často zrušených termínů a omezeném provozu, byla v roce 2021 zubní ordinace dočasně mimo provoz z důvodu již několikrát zmíněné rekonstrukce a dalších oprav. Oproti tomu u nákladů je zaznamenán nárůst, zejména mezi lety 2020 a 2021, o zhruba 16 %. Hospodářský výsledek po zdanění dosáhl v roce 2019 nejvyšší hodnoty, a to 582 tis. Kč, v dalším roce došlo k poklesu o 139 tis. Kč. Nejvyšší propad je zaznamenán v roce 2021, zejména v důsledku růstu nákladů, kdy firma vykázala ztrátu 102 tis. Kč, tudíž došlo k propadu hospodářského výsledku po zdanění o 123 %.

Pro lepší přehlednost vývoje celkových výnosů, nákladů a hospodářského výsledku po zdanění slouží následující graf číslo 1.



Graf 1 – Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku po zdanění (vlastní zpracování)

Poslední část této kapitoly se věnuje vybraným poměrovým ukazatelům, mezi které lze řadit rentabilitu tržeb a likviditu. Pro zajištění vyšší vypovídací schopnosti jednotlivých poměrových ukazatelů jsou sledovány, jak za konkrétní firmu, tak i za celé odvětví dle CZ-NACE, a to konkrétně Q – 86 – zdravotní péče. Souhrnná data týkající se odvětví jsou dostupná pouze do roku 2019, tudíž nelze provést přímé srovnání posledních dvou sledovaných let, a z tohoto důvodu je v tabulce výjimečně zahrnut i rok 2018.

Poměrový ukazatel rentability tržeb vypovídá o schopnosti hospodaření daného podniku a výnosnosti tržeb. Výsledek říká, kolika procentní podíl zisku tvoří jedna Kč tržeb. Rentabilita tržeb se vypočítá jako podíl zisku před úroky a zdaněním (EBIT) a celkových tržeb.

Tabulka 4 – Rentabilita tržeb (vlastní zpracování)

| Rentabilita | Podnik |        |        |        | Odvětví |       |      |      |
|-------------|--------|--------|--------|--------|---------|-------|------|------|
|             | 2018   | 2019   | 2020   | 2021   | 2018    | 2019  | 2020 | 2021 |
| ROS         | 16,1 % | 23,0 % | 17,9 % | -3,5 % | 2,1 %   | 2,8 % | -    | -    |

Rentabilita tržeb podniku v letech 2018, 2019 a 2020 dosahuje, oproti rentabilitě tržeb odvětví, vysokých hodnot, což vypovídá o schopném hospodaření podniku. V prvním sledovaném roce ukazatel ROS podniku dosáhl hodnoty 16,1 %, v následujícím roce 23 %, a v roce 2020 byla hodnota ve výši 18 %. Jelikož v roce 2021 firma vykázala ztrátu, tak i ukazatel rentability tržeb se dostal do záporných hodnot, a to konkrétně na hodnotu - 3,5 %. Rentabilita tržeb odvětví v rámci sledovaných let dosahuje poměrně stabilních hodnot. V roce 2018 rentabilita činila 2,1 % a v roce 2019 po mírném nárustu 2,8 %.

Ukazatelé likvidity značí míru schopnosti podniku hradit své krátkodobé závazky v daném okamžiku, podávají informace o solventnosti a krátkodobém riziku. V tabulce jsou rozlišeny dva stupně likvidity, a to běžná likvidita a hotovostní likvidita. Obecně platí, že čím vyšší likvidita, tím nižší riziko platební neschopnosti, ale zároveň vyšší neefektivnost vázaných zdrojů, které by mohly být využity lépe a produktivněji. Běžná likvidita se vypočítá jako poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků, a její doporučená výše je v intervalu od 1,5 do 2,5. Hotovostní neboli peněžní či okamžitá likvidita má v čitateli peněžní prostředky a ve jmenovateli krátkodobé závazky. Optimální výše je obecně v rozmezí 0,2 až 0,5.

Tabulka 5 – Ukazatelé likvidity (vlastní zpracování)

| Likvidita            | Podnik |      |      |      | Odvětví |      |      |      |
|----------------------|--------|------|------|------|---------|------|------|------|
|                      | 2018   | 2019 | 2020 | 2021 | 2018    | 2019 | 2020 | 2021 |
| Běžná likvidita      | 3,4    | 5,2  | 6,7  | 4,4  | 1,62    | 1,66 | -    | -    |
| Hotovostní likvidita | 2,9    | 4,6  | 6,0  | 2,84 | 0,48    | 0,48 | -    | -    |

Již na první pohled lze z tabulky vypožorovat velmi vysokou běžnou i hotovostní likviditu, která sice zaručuje dostatečné krytí krátkodobých závazků, ale také snižuje výkonnost i výnosnost firmy. Lze tedy usoudit, že společnost ve všech sledovaných letech váže v oběžném majetku, zejména v peněžních prostředcích, nadbytečné množství, které není využito. Konkrétně v roce 2021 firma v rozvaze vykázala peněžní prostředky ve výši 654 tis. Kč, avšak pokud by se řídila doporučeným rozmezím hotovostní likvidity, tak by výše peněžních prostředků měla být maximálně do výše 120 tis. Kč. Data týkající

se běžné i hotovostní likvidity za odvětví se v obou sledovaných letech pohybují v rámci doporučených intervalů. Lze pouze konstatovat, že hodnota běžné likvidity se blíží spodní hranici intervalu, zatímco hodnoty hotovostní likvidity se přibližují horní hranici.

Jak předchozí analýzy, tak i poměrové ukazatelé likvidity značí velmi konzervativní přístup podniku, který preferuje minimální rizikovost na úkor nižší výkonnosti. Doporučení pro společnost lze směřovat převážně k efektivnějšímu využívání peněžních prostředků a najít akceptovatelného rizika, které je ochotna přijmout. Na druhou stranu podnik, jakožto zdravotnické zařízení, si nemůže dovést upadnout do platební neschopnosti a tím ohrozit poskytování zdravotnických služeb, tudíž rozumný konzervativní přístup je pochopitelný.

## 8 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této kapitole jsou využity poznatky z teoretické části diplomové práce týkající se klasifikace nákladů. Prvně je potřeba náklady rozdělit podle daného členění a následně je podrobit příslušným analýzám. Konkrétně je využito následující členění:

- druhové členění nákladů,
- členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů,
- kalkulační členění nákladů.

Zejména kalkulační členění je klíčové pro sestavení cenové kalkulace zubní ordinace, které bude věnována projektová část diplomové práce.

### 8.1 Druhové členění nákladů

Základní členění nákladů je podle jejich druhu a vychází z finančního účetnictví, kde jsou evidovány v 5. účtové třídě. Druhové členění poskytuje celistvý pohled na všechny náklady společnosti, jež jsou vynaloženy při dané činnosti. Takové členění primárně slouží k porovnávání hodnot nákladů v čase a zjišťování jejich struktury. Proto jsou náklady podrobeny vertikální analýze, v rámci které jsou zjištěny podíly jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech, a horizontální analýze, která poskytuje informace o vývoji nákladů v letech 2019, 2020 a 2021.

Tabulka 6 – Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                  | 2019        | Podíl        | 2020        | Podíl        | 2021        | Podíl          |
|----------------------------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|----------------|
| Spotřeba materiálů               | 557,4       | 23,1 %       | 527,9       | 21,0 %       | 415,8       | 13,7 %         |
| Spotřeba energie                 | 32,1        | 1,3 %        | 38,9        | 1,5 %        | 42,3        | 1,4 %          |
| Opravy a udržování               | 38          | 1,6 %        | 8,7         | 0,3 %        | 226,1       | 7,4 %          |
| Cestovné                         | 26,1        | 1,1 %        | 8           | 0,3 %        | 18,1        | 0,6 %          |
| Ostatní služby                   | 395,8       | 16,4 %       | 387,6       | 15,4 %       | 404,3       | 13,3 %         |
| Mzdové náklady                   | 1065,3      | 44,2 %       | 1277,4      | 50,7 %       | 1474,7      | 48,4 %         |
| Zákonné soc a zdrav. poj.        | 252         | 10,5 %       | 251         | 10,0 %       | 281,7       | 9,3 %          |
| Odpisy DM                        | 22,6        | 0,9 %        | 2,5         | 0,1 %        | 157,4       | 5,2 %          |
| Ostatní provozní náklady         | 15,2        | 0,6 %        | 14,7        | 0,6 %        | 23,5        | 0,8 %          |
| Ostatní finanční náklady         | 3,5         | 0,1 %        | 2,3         | 0,1 %        | 1,5         | 0,0 %          |
| <b>Náklady celkem (bez daně)</b> | <b>2408</b> | <b>100 %</b> | <b>2519</b> | <b>100 %</b> | <b>3045</b> | <b>100,0 %</b> |

Ze struktury nákladů odpovídá podniku poskytující služby, jelikož ve všech sledovaných letech mezi nejvýznamnější nákladové položky patří mzdové náklady, které tvoří zhruba polovinu celkových nákladů. Mezi lety 2019 a 2020 lze pozorovat minimální změny v podílech jednotlivých nákladů. Největší zastoupení, jak již bylo zmíněno, mají mzdové náklady, která tvoří 44 % v roce 2019 a 51 % celkových nákladů v roce 2020. Druhou nejvýznamnější položkou je spotřeba materiálu, která v obou letech tvoří téměř shodný podíl, a to 23 % v roce 2019 a 21 % v roce následujícím. V prvním sledovaném roce s podílem 16 %, respektive 15 % v roce 2020, přísluší třetí pozice nákladům za ostatní služby. Poslední významnější položkou, která se značně podílí na celkových nákladech, je zákonné sociální a zdravotní pojištění, které tvoří zhruba 11 % nákladů v roce 2019 a 10 % v roce 2020. Zajímavější je pohled na rok 2021, v němž došlo k zásadnějším změnám ve struktuře nákladů. Položka spotřeba materiálu nyní tvoří pouze cca 14 % celkových nákladů. Zároveň se na nákladech začaly významněji podílet náklady na opravy a udržování, které zastupují 7% podíl a také s 5% podílem odpisy dlouhodobého majetku, jenž v minulých letech tvořily zanedbatelnou část celkových nákladů. Výraznějším změnám nepodlehly mzdové náklady, náklady na ostatní služby a zákonné sociální a zdravotní pojištění, které v roce 2021 mají téměř shodný podíl s minulými lety, a to 48%, 13% a 9% podíl.

Výstup horizontální analýzy obsahuje následující tabulka, která podává přehled o vývoji druhových nákladů ve sledovaných letech. Před samotným podrobnějším rozbohem je důležité zmínit, že vysoké procentní rozdíly u jednotlivých nákladových položek nemusí vždy znamenat významnou změnu z pohledu celkových ročních nákladů. Konkrétním příkladem jsou ostatní finanční náklady, které zaznamenaly meziroční pokles o 34 % a 35 %, avšak v hodnotovém vyjádření se jedná o poměrně zanedbatelných 1 200 Kč a 800 Kč.

Tabulka 7 – Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                  | 2019        | 2020        | Rozdíl       | 2021        | Rozdíl        |
|----------------------------------|-------------|-------------|--------------|-------------|---------------|
| Spotřeba materiálu               | 557,4       | 527,9       | -5,3 %       | 415,8       | -21,2 %       |
| Spotřeba energie                 | 32,1        | 38,9        | 21,2 %       | 42,3        | 8,7 %         |
| Opravy a udržování               | 38          | 8,7         | -77,1 %      | 226,1       | 2498,9 %      |
| Cestovné                         | 26,1        | 8           | -69,3 %      | 18,1        | 126,3 %       |
| Ostatní služby                   | 395,8       | 387,6       | -2,1 %       | 404,3       | 4,3 %         |
| Mzdové náklady                   | 1065,3      | 1277,4      | 19,9 %       | 1474,7      | 15,4 %        |
| Zákonné soc a zdrav. poj.        | 252         | 251         | -0,4 %       | 281,7       | 12,2 %        |
| Odpisy DM                        | 23          | 2,4         | -89,6 %      | 157,4       | 6458,3 %      |
| Ostatní provozní náklady         | 15          | 15          | 0,0 %        | 23,5        | 56,7 %        |
| Ostatní finanční náklady         | 3,5         | 2,3         | -34,3 %      | 1,5         | -34,8 %       |
| <b>Náklady celkem (bez daně)</b> | <b>2408</b> | <b>2519</b> | <b>4,6 %</b> | <b>3045</b> | <b>20,9 %</b> |

Při pohledu na rozdílové sloupce v tabulce lze říct, že meziroční rozdíly v letech 2019 a 2020 jsou o poznání menší než mezi lety 2020 a 2021. Tomu odpovídá i skutečnost v rozdílech celkových nákladů, které v roce 2020 oproti roku předchozímu vzrostly o zhruba 5 %, tedy 111 tisíc Kč, zatímco v roce 2021 jsou evidovány s výrazným rozdílem odpovídající 526 tisícům Kč neboli 21% nárůstem. Horizontální analýza jednotlivých nákladů mezi lety 2019 a 2020 odhalila podstatný pokles zejména u spotřeby materiálu, oprav a udržování, nákladů na cestovné a odpisů dlouhodobého majetku. Z pohledu hodnotového vyjádření je největší pokles zaznamenán u spotřeby materiálu v hodnotě zhruba 30 tisíc Kč, a u oprav a udržování v hodnotě 29 tisíc Kč. Dále s 90% poklesem jsou vykázány odpisy dlouhodobého majetku, a s 69% úbytkem hodnoty náklady na cestovné. U těchto dvou nákladových položek je zaznamenáno snížení o zhruba 21 tisíc Kč a 18 tisíc Kč. Naopak nárůst lze sledovat u mzdových nákladů, a to o 20 % neboli o 212 tisíc Kč, a taktéž u nákladů na energii, které meziročně vzrostly o 21 %, tedy necelých 7 tisíc Kč. Obdobně jako u analýzy podílů jednotlivých nákladů, tak i jejich meziroční rozdíly v letech 2020 a 2021 jsou podstatně významnější. Již zmíněný růst celkových nákladů z největší části zapříčinily opravy a udržování a odpisy dlouhodobého majetku. Nákladový účet opravy a udržování vzrostl o 217 tisíc Kč a účet odpisů DM připsal navíc 155 tisíc Kč. Dále nelze opomenout opět rostoucí mzdové náklady, které se v roce 2021 navýšily o 197 tisíc Kč. Jediným nákladovým účtem s významným poklesem hodnoty je spotřeba materiálu, jenž se snížila o 112 tisíc Kč, a bližší důvody tohoto snížení budou uvedeny v rámci klasifikace nákladů na přímé a nepřímé.

## 8.2 Členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů

Další členění vychází z klasifikace nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů, v rámci kterého jsou náklady rozděleny na variabilní a fixní. Variabilní náklady a jejich výše jsou závislé na objemu prováděných výkonů, zatímco fixní náklady závislé na objemu výkonů nejsou a jejich výše se s objemem prováděných výkonů nemění. Nákladové položky spotřeba materiálu a ostatní služby jsou tvořeny jak variabilní, tak i fixní složkou, z toho důvodu jsou u nich uvedeny podrobnější podúčty, které konkrétně spadají do dané kategorie členění. Členění je opět provedeno na evidované náklady v letech 2019, 2020 a 2021, díky čemuž je možné sledovat vývoj variabilních a fixních nákladů v čase.

### Variabilní náklady

V první řadě jsou uvedeny náklady klasifikované jako variabilní, tedy náklady závislé a měnící se s počtem provedených stomatologických výkonů v zubní ordinaci. Celková výše variabilních nákladů se v letech 2019 a 2020 pohybuje nad hranicí 500 tis. Kč a v roce 2021 hodnota klesla lehce pod úroveň 400 tis. Kč.

Z tabulky lze vypožorovat, že strukturu variabilních nákladů tvoří převážně spotřeba materiálu a poměrně malou část tvoří pouze ostatní služby.

Tabulka 8 – Variabilní náklady (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                  | 2019         | 2020         | 2021         |
|----------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>        | <b>417</b>   | <b>458,4</b> | <b>343,3</b> |
| Přímý lékařský materiál          | 57,9         | 85,2         | 66,9         |
| Výrobky laboratoří               | 332          | 352,6        | 253,1        |
| Nepřímý lékařský materiál        | 27,1         | 20,6         | 23,3         |
| <b>Ostatní služby</b>            | <b>86,2</b>  | <b>58,4</b>  | <b>54,3</b>  |
| OPG                              | 71,8         | 43,4         | 38,6         |
| Likvidace odpadu, prádelna       | 14,4         | 15           | 15,7         |
| <b>Variabilní náklady celkem</b> | <b>503,2</b> | <b>516,8</b> | <b>397,6</b> |

Nákladová položka spotřeba materiálu obsahuje variabilní složku v podobě přímého lékařského materiálu, výrobků laboratoří a nepřímého lékařského materiálu (tzv. režijního lékařského materiálu). V hodnotovém vyjádření se v roce 2021 jedná o zhruba 343 tisíc Kč. Dále je v tabulce uvedena položka ostatní služby, která je podrobněji členěna na náklady OPG a náklady spojené s likvidací odpadu a praním prádla. Variabilní část služeb je v roce 2021 vyčíslena zhruba na 54 tis. Kč.



**Fixní náklady**

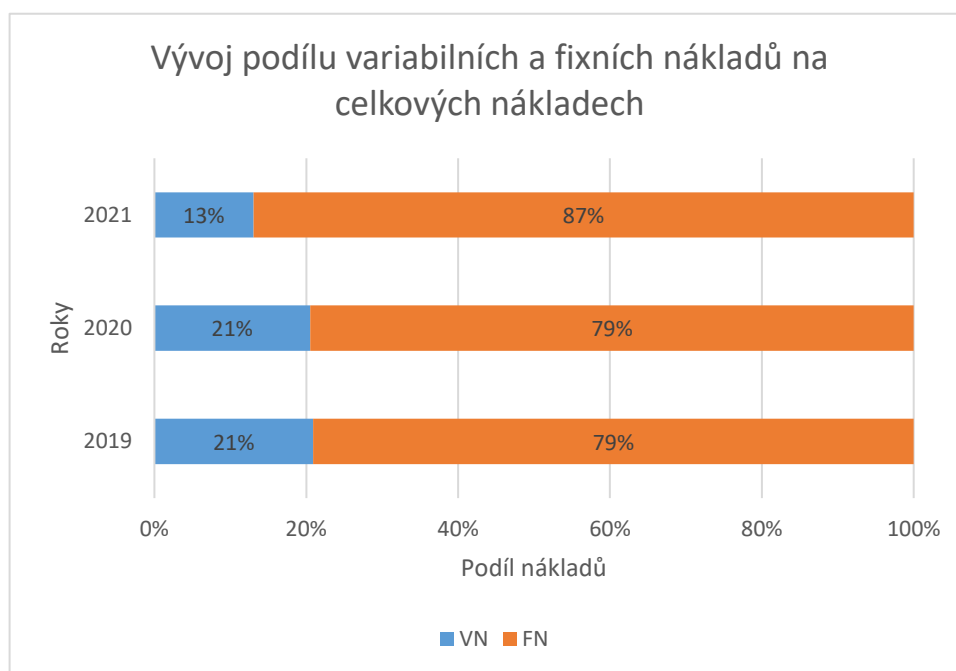
Nákladové položky klasifikované jako fixní tvoří zejména mzdové náklady, ostatní služby a zákonné sociální a zdravotní pojištění. Nejvyšší hodnota celkových fixních nákladů je evidována v roce 2021, kdy dosáhla cca 2 647 tis. Kč. V předchozích dvou letech se výše pohybuje okolo hranice 2 mil Kč.

Tabulka 9 – Fixní náklady (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                   | 2019          | 2020          | 2021          |
|-----------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>         | <b>140,4</b>  | <b>69,5</b>   | <b>72,5</b>   |
| Kancelářský materiál              | 120           | 49,4          | 52,4          |
| Ochranné pomůcky                  | 20,4          | 20,1          | 20,1          |
| <b>Spotřeba energie</b>           | <b>32,1</b>   | <b>39</b>     | <b>42,3</b>   |
| <b>Opravy a udržování</b>         | <b>38</b>     | <b>8,7</b>    | <b>226,1</b>  |
| <b>Cestovné</b>                   | <b>26,1</b>   | <b>8</b>      | <b>18</b>     |
| <b>Ostatní služby</b>             | <b>309,6</b>  | <b>329,2</b>  | <b>349,9</b>  |
| Telefonní služby                  | 42,1          | 43,6          | 48,6          |
| Nájemné                           | 156           | 156           | 156           |
| Ostatní                           | 111,5         | 129,6         | 145,3         |
| <b>Mzdové náklady</b>             | <b>1065,3</b> | <b>1277,4</b> | <b>1474,7</b> |
| <b>Zákonné soc. a zdrav. poj.</b> | <b>252</b>    | <b>251</b>    | <b>281,7</b>  |
| <b>Odpisy DM</b>                  | <b>22,6</b>   | <b>2,5</b>    | <b>157,4</b>  |
| <b>Ostatní provozní náklady</b>   | <b>15,2</b>   | <b>14,7</b>   | <b>23,5</b>   |
| <b>Ostatní finanční náklady</b>   | <b>3,5</b>    | <b>2,3</b>    | <b>1,5</b>    |
| <b>Fixní náklady celkem</b>       | <b>1904,8</b> | <b>2002,3</b> | <b>2647,6</b> |

Spotřeba materiálu v případě fixní části obsahuje kancelářský materiál a ochranné pomůcky. Oproti variabilní části týkající se materiálu je ta fixní značně nižší, jelikož v roce 2021 dosahuje výše 72,5 tis. Kč. Ostatní služby mají fixní složku v podobě telefonních služeb, nájemného a ostatních nákladů. Zbylé náklady uvedené v tabulce jsou zcela tvořeny fixní složkou.

Níže uvedený graf znázorňuje podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech v letech 2019, 2020 a 2021.



Graf 2 – Vývoj podílu variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)

V letech 2019 a 2020 lze pozorovat neměnný podíl variabilních a fixních nákladů, kdy se variabilní část na celkových nákladech podílí 21 % a fixní zbylými 79 %. V roce 2021 došlo k většímu prohloubení rozdílu mezi jednotlivými náklady a ty variabilní tvoří pouze 13 % a fixní již 87 %. Uvedená struktura nákladů poukazuje na nákladově náročný provoz zubní ordinace a zároveň na riziko nutnosti vynakládat poměrně vysoké fixní náklady i při poklesu prováděných stomatologických výkonů.

### 8.3 Kalkulační členění nákladů

V této části je provedeno kalkulační členění nákladů, v němž jsou náklady rozděleny dle vztahu ke konkrétnímu výkonu. Rozlišujeme dva druhy, a to přímé náklady, které lze přiřadit konkrétnímu výkonu a nepřímé náklady, jež jednoznačně přiřadit nelze. Tento způsob členění nákladů je pro výpočet cenové kalkulace zubní ordinace klíčový, protože metodický postup zpracování a struktura minutové kalkulace dle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách vychází právě z členění nákladů na přímé a nepřímé. Jelikož následující data budou využita pro výpočet kalkulace, která by měla být co nejvíce transparentní, tak jsou v rámci členění uvedeny jednotlivé podúčty hlavních nákladových účtů.

Z celkového pohledu na podíl přímých a nepřímých nákladů došlo ke změně poměru, kdy v roce 2020 převažovaly přímé náklady, které se na celkových nákladech podílely 58 %, a nepřímé náklady tvořily zbylých 42 %. Již několikrát zmíněná rekonstrukce zapříčinila růst nákladů a tím pádem i změnu poměru, a firma v roce 2021 eviduje 52% podíl nepřímých nákladů a 48% podíl přímých nákladů.

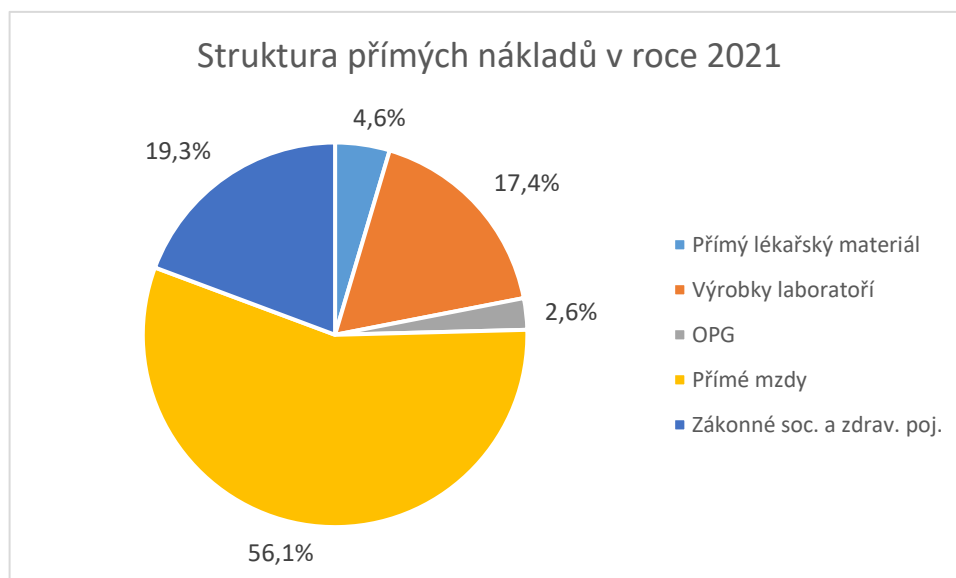
### Přímé náklady

V tabulce níže jsou uvedeny jednotlivé přímé náklady a jejich podíly na celkových přímých nákladech. Celková výše přímých nákladů je za poslední tři roky stabilní a vždy se pohybuje lehce nad 1,4 mil. Kč. Struktura je tvořena spotřebovaným materiálem, ostatními službami a mzdovými náklady. V průběhu let nelze ve struktuře přímých nákladů sledovat výrazné změny, podíly se mění pouze v řádu jednotek procent. Mezi nejvíce podílející se náklady opět patří mzdové náklady, které v roce 2021 tvoří 75 % celkových přímých nákladů. Dále zde figuruje položka spotřeba materiálu s podílem 22 % a ostatní služby se zbylým podílem cca 3 %.

Tabulka 10 – Vertikální analýza přímých nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)             | 2019          | Podíl         | 2020          | Podíl         | 2021          | Podíl         |
|-----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>   | <b>389,9</b>  | <b>26,9 %</b> | <b>437,8</b>  | <b>29,9 %</b> | <b>320</b>    | <b>21,9 %</b> |
| Přímý lékařský materiál     | 57,9          | 4,0 %         | 85,2          | 5,8 %         | 66,9          | 4,6 %         |
| Výrobky laboratoří          | 332           | 22,9 %        | 352,6         | 24,1 %        | 253,1         | 17,4 %        |
| <b>Ostatní služby</b>       | <b>71,8</b>   | <b>5,0 %</b>  | <b>43,4</b>   | <b>3,0 %</b>  | <b>38,6</b>   | <b>2,6 %</b>  |
| OPG                         | 71,8          | 5,0 %         | 43,4          | 3,0 %         | 38,6          | 2,6 %         |
| <b>Mzdové náklady</b>       | <b>985,7</b>  | <b>68,1 %</b> | <b>984,8</b>  | <b>67,2 %</b> | <b>1100,0</b> | <b>75,4 %</b> |
| Přímé mzdy                  | 733,7         | 50,7 %        | 733,8         | 50,1 %        | 818,3         | 56,1 %        |
| Zákonné soc. a zdrav. poj.  | 252           | 17,4 %        | 251           | 17,1 %        | 281,7         | 19,3 %        |
| <b>Přímé náklady celkem</b> | <b>1447,4</b> | <b>100 %</b>  | <b>1466,0</b> | <b>100 %</b>  | <b>1458,6</b> | <b>100 %</b>  |

Podíly jednotlivých podúctů v roce 2021 zachycuje následující graf přímých nákladů. Spotřeba materiálu je rozdělena na přímý lékařský materiál, který je přímo spotřebován při ošetření pacienta a výrobky laboratoří, které jsou vždy individuálně vyráběny pro konkrétního pacienta. Ostatní služby jsou zastoupeny pouze náklady na OPG, tzv. ortopantomogram – rentgenový snímek čelisti, chrupu apod. Dále mzdové náklady obsahují přímé mzdy, tedy mzdy pracovníků přímo podílejících se na poskytování stomatologické péče (lékař, sestra) a zákonné sociální a zdravotní pojištění.



Graf 3 – Struktura přímých nákladů v roce 2021 (vlastní zpracování)

Z grafu vyplývá, že nejvyšší podíl mají přímé mzdy (56 %), zákonné sociální a zdravotní pojištění (19 %), následně na třetí pozici jsou výrobky laboratoří s podílem 17 % a dále přímý lékařský materiál (5 %) a náklady na OPG (3 %).

Poslední tabulka v rámci přímých nákladů zobrazuje výsledky horizontální analýzy jednotlivých nákladových položek mezi lety 2019 – 2020 a 2020 – 2021.

Tabulka 11 – Horizontální analýza přímých nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)             | 2019          | 2020          | Rozdíl         | 2021          | Rozdíl         |
|-----------------------------|---------------|---------------|----------------|---------------|----------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>   | <b>389,9</b>  | <b>437,8</b>  | <b>12,3 %</b>  | <b>320</b>    | <b>-26,9 %</b> |
| Přímý lékařský materiál     | 57,9          | 85,2          | 47,2 %         | 66,9          | -21,5 %        |
| Výrobky laboratoří          | 332           | 352,6         | 6,2 %          | 253,1         | -28,2 %        |
| <b>Ostatní služby</b>       | <b>71,8</b>   | <b>43,4</b>   | <b>-39,6 %</b> | <b>38,6</b>   | <b>-11,1 %</b> |
| OPG                         | 71,8          | 43,4          | -39,6 %        | 38,6          | -11,1 %        |
| <b>Mzdové náklady</b>       | <b>985,7</b>  | <b>984,8</b>  | <b>-0,1 %</b>  | <b>1100,0</b> | <b>11,7 %</b>  |
| Přímé mzdy                  | 733,7         | 733,8         | 0,0 %          | 818,3         | 11,5 %         |
| Zákonné soc. a zdrav. poj.  | 252           | 251           | -0,4 %         | 281,7         | 12,2 %         |
| <b>Přímé náklady celkem</b> | <b>1447,4</b> | <b>1466,0</b> | <b>1,3 %</b>   | <b>1458,6</b> | <b>-0,5 %</b>  |

V meziročním srovnání v roce 2020 a rokem předchozím došlo k největšímu nárůstu u přímého lékařského materiálu ve výši 47 %, a u výrobků laboratoří o 6 %. V roce 2020 z důvodu pandemie byl počet provedených výkonů o poznání menší, než v letech předchozích, tudíž i celkové množství spotřebovaného materiálu bylo nižší, ale i přesto

náklady na přímý lékařský materiál, v důsledku zvyšování cen ze strany dodavatelů, radikálně vzrostly. Nižší počet provedených výkonů také potvrzují náklady na OPG, které klesly o zhruba 40 %, jelikož cena za jeden rentgenový snímek v rámci let roste. Samozřejmě nelze celé 40% snížení přisuzovat pouze poklesu ošetřených pacientů, jelikož výše celkových nákladů na OPG je ovlivněna individuálními problémy a potřebnou péčí pacientů v daném roce. Stabilní zůstaly pouze přímé mzdové náklady, které se meziročně nezměnily. V roce 2021 lze při pohledu zejména na změny u nákladů spojené s OPG opět pozorovat pokles provedených výkonů. U spotřeby materiálu je taktéž zaznamenán pokles, který je z části zapříčiněn zmíněným poklesem uskutečněných výkonů, ale zejména změnou dodavatele stomatologického materiálu. Nákladová položka výroby laboratoří meziročně klesla o 28 %, avšak jedná se o podobný případ jako u nákladů na OPG, kdy je celková výše nákladů částečně ovlivněna i konkrétními potřebami pacientů v daném roce. Poměrně větší změny nastaly u mzdových nákladů, kde přímé mzdy vzrostly o zhruba 12 %, a zároveň je v následujících letech očekáván další 5% až 10% nárůst mzdových nákladů.

### **Nepřímé náklady**

Druhou částí kalkulačního členění jsou náklady nepřímé, které zachycuje následující podrobná tabulka. Struktura a podíly jednotlivých nákladů na celkových nepřímých nákladech jsou v čase poměrně stabilní. Obecně oproti přímým nákladům nedochází u nepřímých nákladů k tak významným výkyvům, jelikož nejsou ovlivňovány tolika faktory. Největší změny lze sledovat u podílu nepřímých mzdových nákladů, které v roce 2019 tvořily 35 %, následně v roce 2020 jejich podíl vzrostl na 52 % a v roce 2021 naopak klesly na 41 %. Dále lze zmínit náklady na nepřímý materiál sledované na účtu spotřeba materiálu, u kterých dochází meziročně k postupnému poklesu podílu od 17 % v roce 2019 až po 6 % v roce 2021. Následně jsou evidovány nepřímé náklady, které zaznamenaly změnu v podílu na celkových nepřímých nákladech až v roce 2021. Jedná se o náklady na opravy a udržování, které v předchozích letech tvořily nevýznamnou část, ale v roce 2021 se podílejí 14 %. Podobný vývoj lze sledovat také u odpisů dlouhodobého majetku, které v minulosti patřily k nevýznamným položkám, avšak v roce 2021 jejich podíl vzrostl na 10 %. Opačný případ je u nákladů na ostatní služby, které v předchozích dvou letech tvořily 34 % a 33 %, ale v roce došlo k poklesu jejich podílu na 23 %.

Tabulka 12 – Vertikální analýza nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                 | 2019         | Podíl         | 2020          | Podíl         | 2021          | Podíl         |
|---------------------------------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>       | <b>167,5</b> | <b>17,4 %</b> | <b>90,1</b>   | <b>8,6 %</b>  | <b>95,8</b>   | <b>6,0 %</b>  |
| Kancelářský materiál            | 120          | 12,5 %        | 49,4          | 4,7 %         | 52,4          | 3,3 %         |
| Nepřímý lékařský materiál       | 27,1         | 2,8 %         | 20,6          | 2,0 %         | 23,3          | 1,5 %         |
| Ochranné pomůcky                | 20,4         | 2,1 %         | 20,1          | 1,9 %         | 20,1          | 1,3 %         |
| <b>Spotřeba energie</b>         | <b>32,1</b>  | <b>3,3 %</b>  | <b>39</b>     | <b>3,7 %</b>  | <b>42,3</b>   | <b>2,7 %</b>  |
| Elektřina                       | 28,2         | 2,9 %         | 32            | 3,0 %         | 37,3          | 2,4 %         |
| Vodné, stočné                   | 3,9          | 0,4 %         | 7             | 0,7 %         | 5             | 0,3 %         |
| <b>Opravy a udržování</b>       | <b>38</b>    | <b>4,0 %</b>  | <b>8,7</b>    | <b>0,8 %</b>  | <b>226,1</b>  | <b>14,3 %</b> |
| <b>Cestovné</b>                 | <b>26,1</b>  | <b>2,7 %</b>  | <b>8</b>      | <b>0,8 %</b>  | <b>18</b>     | <b>1,1 %</b>  |
| <b>Ostatní služby</b>           | <b>324</b>   | <b>33,7 %</b> | <b>344,2</b>  | <b>32,7 %</b> | <b>365,6</b>  | <b>23,0 %</b> |
| Telefonní služby                | 42,1         | 4,4 %         | 43,6          | 4,1 %         | 48,6          | 3,1 %         |
| Nájemné                         | 156          | 16,2 %        | 156           | 14,8 %        | 156           | 9,8 %         |
| Likvidace odpadu, prádelna      | 14,4         | 1,5 %         | 15            | 1,4 %         | 15,7          | 1,0 %         |
| Ostatní                         | 111,5        | 11,6 %        | 129,6         | 12,3 %        | 145,3         | 9,2 %         |
| <b>Mzdové náklady</b>           | <b>331,6</b> | <b>34,5 %</b> | <b>543,6</b>  | <b>51,6 %</b> | <b>656,4</b>  | <b>41,4 %</b> |
| Nepřímé mzdy                    | 331,6        | 34,5 %        | 543,6         | 51,6 %        | 656,4         | 41,4 %        |
| <b>Odpisy DM</b>                | <b>22,6</b>  | <b>2,4 %</b>  | <b>2,5</b>    | <b>0,2 %</b>  | <b>157,4</b>  | <b>9,9 %</b>  |
| <b>Ostatní provozní náklady</b> | <b>15,2</b>  | <b>1,6 %</b>  | <b>14,7</b>   | <b>1,4 %</b>  | <b>23,5</b>   | <b>1,5 %</b>  |
| Profesní a provozní poj.        | 13,6         | 1,4 %         | 13,6          | 1,3 %         | 21            | 1,3 %         |
| Jiné provozní náklady           | 1,6          | 0,2 %         | 1,1           | 0,1 %         | 2,5           | 0,2 %         |
| <b>Ostatní finanční náklady</b> | <b>3,5</b>   | <b>0,4 %</b>  | <b>2,3</b>    | <b>0,2 %</b>  | <b>1,5</b>    | <b>0,1 %</b>  |
| <b>Nepřímé náklady celkem</b>   | <b>960,6</b> | <b>100 %</b>  | <b>1053,1</b> | <b>100 %</b>  | <b>1586,6</b> | <b>100 %</b>  |

Druhá tabulka týkající se členění nákladů na nepřímé znázorňuje meziroční rozdíly ve sledovaných letech. Z pohledu hodnotového vyjádření, mezi lety 2019 a 2020, došlo k největšímu poklesu u kancelářského materiálu v hodnotě 71 tisíc Kč (59 %), u nákladů na opravy a udržování ve výši 29 tisíc Kč (77 %), u položky odpisy dlouhodobého majetku o 20 tis. Kč (89 %) a u nákladů na cestovné v hodnotě 18 tisíc Kč (69 %). Naopak největší nárůst je zaznamenán u nepřímých mzdových nákladů o 212 tis. Kč (64 %) a u ostatních služeb ve výši 20 tisíc Kč (6 %). V roce 2021 převážná většina nepřímých nákladů nezaznamenala výrazný pokles či nárůst, ale i přesto celkové nepřímé náklady vzrostly o 534 tisíc Kč, což odpovídá 50% nárůstu, a to v důsledku výrazných navýšení pár konkrétních nákladových položek. Příčiny růstu jsou spojeny s již několikrát zmíněnou rekonstrukcí, které konkrétně navýšila náklady na opravy a udržování o 217 tisíc Kč

(2498 %) a odpisy DM o 155 tis. Kč (6196 %). Dále je celkový nárůst ovlivněn nepřímými mzdovými náklady, které meziročně vzrostly o 113 tisíc Kč (21 %).

Tabulka 13 – Horizontální analýza nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

| (v tisících Kč)                 | 2019         | 2020          | Rozdíl         | 2021          | Rozdíl          |
|---------------------------------|--------------|---------------|----------------|---------------|-----------------|
| <b>Spotřeba materiálu</b>       | <b>167,5</b> | <b>90,1</b>   | <b>-46,2 %</b> | <b>95,8</b>   | <b>6,3 %</b>    |
| Kancelářský materiál            | 120          | 49,4          | -58,8 %        | 52,4          | 6,1 %           |
| Nepřímý lékařský materiál       | 27,1         | 20,6          | -24,0 %        | 23,3          | 13,1 %          |
| Ochranné pomůcky                | 20,4         | 20,1          | -1,5 %         | 20,1          | 0,0 %           |
| <b>Spotřeba energie</b>         | <b>32,1</b>  | <b>39</b>     | <b>21,5 %</b>  | <b>42,3</b>   | <b>8,5 %</b>    |
| Elektrina                       | 28,2         | 32            | 13,5 %         | 37,3          | 16,6 %          |
| Vodné, stočné                   | 3,9          | 7             | 79,5 %         | 5             | -28,6 %         |
| <b>Opravy a udržování</b>       | <b>38</b>    | <b>8,7</b>    | <b>-77,1 %</b> | <b>226,1</b>  | <b>2498,9 %</b> |
| <b>Cestovné</b>                 | <b>26,1</b>  | <b>8</b>      | <b>-69,3 %</b> | <b>18</b>     | <b>125,0 %</b>  |
| <b>Ostatní služby</b>           | <b>324</b>   | <b>344,2</b>  | <b>6,2 %</b>   | <b>365,6</b>  | <b>6,2 %</b>    |
| Telefonní služby                | 42,1         | 43,6          | 3,6 %          | 48,6          | 11,5 %          |
| Nájemné                         | 156          | 156           | 0,0 %          | 156           | 0,0 %           |
| Likvidace odpadu, prádelna      | 14,4         | 15            | 4,2 %          | 15,7          | 4,7 %           |
| Ostatní                         | 111,5        | 129,6         | 16,2 %         | 145,3         | 12,1 %          |
| <b>Mzdové náklady</b>           | <b>331,6</b> | <b>543,6</b>  | <b>63,9 %</b>  | <b>656,4</b>  | <b>20,8 %</b>   |
| Nepřímé mzdy                    | 331,6        | 543,6         | 63,9 %         | 656,4         | 20,8 %          |
| <b>Odpisy DM</b>                | <b>22,6</b>  | <b>2,5</b>    | <b>-88,9 %</b> | <b>157,4</b>  | <b>6196,0 %</b> |
| <b>Ostatní provozní náklady</b> | <b>15,2</b>  | <b>14,7</b>   | <b>-3,3 %</b>  | <b>23,5</b>   | <b>59,9 %</b>   |
| Profesní a provozní poj.        | 13,6         | 13,6          | 0,0 %          | 21            | 54,4 %          |
| Jiné provozní náklady           | 1,6          | 1,1           | -31,3 %        | 2,5           | 127,3 %         |
| <b>Ostatní finanční náklady</b> | <b>3,5</b>   | <b>2,3</b>    | <b>-34,3 %</b> | <b>1,5</b>    | <b>-34,8 %</b>  |
| <b>Nepřímé náklady celkem</b>   | <b>960,6</b> | <b>1053,1</b> | <b>9,6 %</b>   | <b>1586,6</b> | <b>50,7 %</b>   |

Napříč sledovanými lety lze pozorovat také náklady, které jsou pravidelně vykazovány v konstantních hodnotách, popřípadě minimálně se měnících hodnotách. Konkrétně se jedná o náklady na ochranné pomůcky za 20 tis. Kč, nájemné v hodnotě 156 tis. Kč a o náklady na likvidaci odpadu a služby prádelny ve výši cca 15 tisíc Kč.

#### 8.4 Shrnutí analytické části práce

Analytická část diplomové práce je věnována analýze evidovaných nákladů ve vybrané společnosti v letech 2019, 2020 a 2021. Náklady jsou pro účely analýzy i zpracování projektové části práce rozděleny dle druhového členění, vztahu k objemu výkonů a kalkulačního členění, kdy konkrétně kalkulační členění je podstatné pro sestavení

minutové kalkulace a vypočítání minutové sazby. Dále je také využita vertikální analýza nákladů, která poskytuje pohled na podíly jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech a horizontální analýza, jenž zobrazuje vývoj jednotlivých nákladů v sledovaných letech.

Z pohledu druhového členění lze mezi nejvýznamněji se podílející nákladové položky označit mzdové náklady, které se v posledních letech podílejí zhruba 50 %. Výše podílu mzdových nákladů je dle zaměření podniku na poskytování zdravotních služeb poměrně očekávaná. S již menším podílem následuje nákladová položka spotřeba materiálu a náklady na služby. Podstatný vývoj výše celkových nákladů je zaznamenán zejména v roce 2021, kdy došlo k nárůstu o cca 21 % a celkové náklady překročily výši 3 mil. Kč. Tento růst byl zapříčiněn zvýšením odpisů dlouhodobého majetku a nákladů na opravy a udržování, kdy odpisy vzrostly o 6458,3 % a náklady na opravy a udržování o 2498,9 %. Taktéž je nutné zmínit rostoucí mzdové náklady, které se v posledním sledovaném roce navýšily o 197 tisíc Kč. Jediným významně klesajícím nákladem byla spotřeba materiálu, která zaznamenala snížení o 112 tisíc Kč.

Dále v rámci členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů jsou variabilní náklady v posledním sledovaném roce vyčísleny na téměř 400 tisíc Kč a fixní náklady dosahují hodnotu zhruba 2 600 tis. Kč. Významnou variabilní nákladovou položkou je spotřeba materiálu. Na fixních nákladech se významněji podílejí mzdové náklady, ostatní služby a zákonné sociální a zdravotní pojištění. Důležité je také zjištěný poměr variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech, kdy v roce 2021 s 87 % převažovaly fixní náklady nad variabilními (13 %).

Ve poslední části analýzy nákladů je využito kalkulační členění, tedy rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Z hlediska celkových nákladů došlo ve sledovaných letech ke změně poměru a v roce 2021 mírně převyšuje podíl nepřímých nákladů (52 %) nad přímými náklady (48 %). Celková výše i struktura přímých nákladů je ve sledovaných letech poměrně stabilní, což lze považovat za pozitivní zjištění, jenž vypovídá o schopnosti podniku vynakládat zdroje. Největší podíl přímých nákladů tvoří přímé mzdy (56 %) a zákonné sociální a zdravotní pojištění (19 %). Nepřímé náklady v celkové výši v roce 2021, oproti roku předešlému, vzrostly o výrazných 534 tisíc Kč, tedy zhruba o 50 %. Příčinu růstu celkových nepřímých nákladů lze přiřadit, mimo již zmíněné náklady na opravy a udržování a odpisy dlouhodobého majetku, nepřímým mzdám.



Budoucí vývoj nákladů je za současné ekonomické situace obtížně predikovatelný, každopádně lze obecně předpokládat pokračující růst mzdových nákladů, který lze v uplynulých letech jak ve firmě, tak i napříč podnikatelským prostředím pozorovat. Ze současné celosvětové ekonomické situace lze odvodit a v bližší době předpokládat navýšení cen energií, tudíž růst nákladové položky spotřeba energií, a taktéž i cen přímého i nepřímého materiálu, což povede k navýšení účtu spotřeba materiálu. Růst cen energií, jakožto i pohonných hmot, a materiálu se nemusí projevit přímo na růstu příslušných nákladů, ale na zvýšení fakturovaných cen odebíraných služeb, jako je například odvoz a likvidace infekčního odpadu či služby prádelny. Na druhou stranu na nadcházející roky není naplánovaná žádná rekonstrukce, finančně náročná investice či obměna strojového parku, tudíž lze v této oblasti oproti roku 2021 předpokládat snížení nákladů. I přesto, že nadcházející změny nelze přesně odhadnout, je vhodné na ně být připraven, z toho důvodu lze firmě doporučit pokračovat ve sledování a analyzování nákladů během roku a v případě potřeby činit adekvátní kroky a provádět nutná opatření.

## 9 PROJEKT ZPRACOVÁNÍ CENOVÉ KALKULACE

Projektová část diplomové práce je zaměřena na sestavení cenové kalkulace pro konkrétní zubní ordinaci REGION BEST DENTAL, s.r.o. na rok 2022. Projekt navazuje na zpracovanou analýzu nákladů, zejména na kalkulační členění a také na teoretickou část, kde je mimo jiné uvedena struktura kalkulačního vzorce.

Cenová kalkulace musí odpovídat současné legislativě, metodice Ministerstva zdravotnictví a aktuálnímu cenovému předpisu. Kompletní kalkulace cen výkonů uvedených v ceníku zubní ordinace v sobě zahrnuje minutovou kalkulaci, délku trvání výkonu v minutách a zvláště účtované položky spotřebované při konkrétním výkonu. Výstupem cenové kalkulace je nejvyšší možná cena výkonu, kterou je zubní ordinace oprávněna požadovat po pacientovi.

### 9.1 Cíle projektu

Hlavním cílem projektu je sestavení kompletní cenové kalkulace pro rok 2022, která odpovídá podmínkám a pravidlům aktuální cenové regulace, ale zároveň také reflektuje skutečné i pro současný rok plánované náklady. Smyslem kalkulace a stanovení správných cen výkonů je poskytnout zubní ordinaci kompletní pohled na nákladovost jednotlivých výkonů a zajistit jejich podíl na zisku. Z pohledu jednoduchosti jsou velkou výhodou výkony hrazené zdravotní pojišťovnou v tzv. maximální ceně, avšak z ekonomického pohledu se jedná o poměrně zásadní problém, jelikož tyto výkony, zejména v modernějších a větších ordinacích, se řadí mezi ztrátové. Maximální cena těchto výkonů je stanovena ve stejné výši pro všechny stomatologické ordinace v České republice, z toho logicky vyplývá, že takto oceněné výkony nijak nesouvisí s reálně vynaloženými náklady při jejich poskytnutí. Proto stanovení odpovídajících cen u výkonů hrazených pacientem je klíčové pro efektivní a dlouhodobé fungování zubní ordinace, jelikož příjmy právě z těchto výkonů se částečně podílí i na úhradě nehrazených výkonů.

Dílčím cílem je zhotovení minutové kalkulace neboli minutové sazby, která je bezpodmínečně nutná pro sestavení cenové kalkulace. Opět je při sestavení zásadní dodržovat stanovenou strukturu vzorce, zahrnout pouze oprávněné náklady a objektivně určit plánované náklady a přiměřený zisk. Minutová kalkulace by měla být, jak pro účely cenové kontroly, tak i pro její vypovídající schopnost, maximálně transparentní a jednotlivé nákladové položky by měly být podrobně konkretizovány. Dalším dílčím cílem je určení doby trvání neboli časové náročnosti, jednotlivých výkonů, která odpovídá průměrnému

času potřebného na poskytnutí dané zdravotní péče. Časová náročnost je určena zubní ordinací, zpravidla samotným stomatologem, kdy ideálním postupem, pro dosažení přesných výsledků konečné cenové kalkulace, je skutečné měření času jednotlivých výkonů. Ke změnám času trvání zdravotních služeb v průběhu let dochází spíše sporadicky, tudíž proces stanovení časové náročnosti není potřeba provádět při každé aktualizaci cenové kalkulace. Na druhou stranu v posledních letech dochází k častým modernizacím a inovacím jak v oblasti technologie u stomatologických zařízení, tak v samotných zdravotnických materiálech, tudíž je potřeba zvážit dopad těchto faktorů na časovou náročnost a popřípadě provést úpravy.

Dále lze za dílčí cíl projektu považovat implementaci cenové kalkulace do stomatologického informačního systému, se kterým daná zubní ordinace pracuje. Proces implementace je nezbytně nutný pro převedení cenové kalkulace do praxe, a bez tohoto kroku by zpracovaná kalkulace postrádala význam. Implementaci lze rozdělit do tří hlavních kroků, a to na implementaci minutové kalkulace, implementaci číselníku zvlášť účtovaných položek a sestavení číselníku stomatologických výkonů. Dále je také potřeba vytvořit, zpravidla v tištěné formě, ceník poskytovaných výkonů, do kterého má pacient možnost nahlédnout.

## 9.2 Zpracování minutové kalkulace

Sestavení minutové kalkulace a zjištění minutové sazby neboli ceny práce za jednu minutu, je neoddelitelným krokem pro zhotovení cenové kalkulace a stanovení ceny regulované zdravotní služby. Výše minutové sazby zpravidla nejvíce podléhá změnám a patří k pohyblivé položce v kalkulačním vzorci pro výpočet ceny. Výpočet minutové kalkulace je nutné provádět alespoň jednou ročně, avšak při významné změně z některých hodnot vstupujících do vzorce pro výpočet je potřeba minutovou sazbu upravit i v rámci probíhajícího roku. Primárním zdrojem pro sestavení minutové kalkulace jsou data dostupná z účetnictví (popř. daňové evidence), které ovšem poskytují pouze pohled na minulost, proto je možné vstupní data vhodně upravit podle očekávaných plánů pro daný kalendářní rok.

Kromě stanovené struktury kalkulačního vzorce pro minutovou kalkulaci dle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, uvedené v teoretické části je potřeba správně přiřadit náklady (ekonomicky oprávněné náklady) jednotlivým položkám kalkulačního vzorce, vyjmout náklady (ekonomicky neoprávněné a zvlášť účtované položky), jež nevstupují do výpočtu minutové sazby a stanovit roční fond ordinační doby.

### 9.2.1 Ekonomicky oprávněné náklady

Ekonomicky oprávněné náklady a přiměřený zisk lze zařadit do minutové sazby, a tím pádem je promítnout v ceně regulované zdravotní služby. Původ těchto nákladů musí být jasně doložitelný a dohledatelný v účetnictví nebo daňové evidenci. V případě úprav nákladů dle plánů ordinace a výše přiměřeného zisku musí být objektivně obhájitelná.

#### **Přímý materiál**

Do přímého materiálu se řadí materiál použitý přímo při poskytování zdravotních služeb, kromě zvlášť účtovaných položek. Zvlášť účtované položky nevstupují do výpočtu minutové sazby, ale jsou přiřazeny přímo při výpočtu ceny konkrétního výkonu. V minulosti bylo pro zvlášť účtované položky využíváno označení přímý materiál, což nyní poněkud komplikuje rozlišování přímého materiálu a zvlášť účtovaného materiálu, jelikož zubní ordinace vede evidenci přímého materiálu, který by z důvodu shodného názvosloví mohl být nesprávně přiřazen právě k přímému materiálu, avšak z pohledu současné terminologie se jedná o zvlášť účtovaný materiál.

#### **Přímé mzdy**

Položka přímých mezd obsahuje mzdy pracovníků, kteří se přímo podílejí na poskytování zdravotní péče, zjednodušeně tedy mzda lékaře a zdravotní sestry. Hodnota přímých mezd, jež bude zahrnuta v kalkulačním vzorci, je 818 304 Kč.

#### **Ostatní přímé náklady**

Ostatní přímé náklady zahrnují zákonné sociální a zdravotní pojištění, které souvisí s přímými mzdami zaměstnanců. Výše ostatních přímých nákladů byla vyčíslena již v kalkulačním členění na 279 982 Kč.

#### **Nepřímé náklady**

Nepřímé náklady se dále člení na výrobní (provozní) režii, správní režii a odpisy majetku. Do výrobní režie se zahrnuje spotřeba materiálu a spotřeba energie, například: ochranné pomůcky (rukavice, roušky, ochranné štíty,...), zdravotnický materiál nezahrnutý v přímém materiálu či zvlášť účtovaném materiálu (savky, vaty a gázy, ubrousky, kelímky,...), pohonné hmoty, pracovní oděvy, elektřina, voda apod. Správní režie obsahuje náklady vynaložené na služby a administrativní činnost zubní ordinace, konkrétně se může jednat o cestovné, telefonní a poštovní služby, náklady na praní prádla, likvidaci infekčního odpadu, daňové a právní služby, profesní a provozní pojištění, příspěvky ČSK, náklady

na kancelářské potřeby, drogerii a další. Dále jsou v rámci nepřímých nákladů zahrnuty odpisy majetku a leasing.

### **Ostatní náklady**

Ostatní náklady jsou tvořeny zejména mzdovými náklady zaměstnanců, kteří zajišťují služby související s provozem ordinace a nespádají do přímých mezd neboli nepřímými mzdami. Dále jsou součástí ostatních nákladů daně a ostatní finanční náklady.

### **Přiměřený zisk**

Výše přiměřeného zisku plně závisí na rozhodnutí konkrétního zubaře, popřípadě zpracovatele kalkulace. Vymezení této položky je poměrně obecné a nelze jednoznačně stanovit ideální výši, která by plně odpovídala definici přiměřeného zisku a byla s jistotou obhájitelná při cenové kontrole. Dle cenového předpisu Ministerstva zdravotnictví 1/2022/CAU by měl být přiměřený zisk stanoven ve výši obvyklého zisku dlouhodobě dosahovaného při srovnatelných ekonomických činnostech, jenž zajišťuje přiměřenou návratnost kapitálu v přiměřeném časovém období. Posouzení přiměřenosti ze strany cenové kontroly většinou vychází ze vztahu přiměřeného zisku k celkovým nákladům. Mezi položky, které tvoří přiměřený zisk, patří zejména budoucí rozvoj, investiční záměry, krytí rizik, podnikatelská odměna a vlastní potřeba zubní ordinace. Stanovení přiměřeného zisku lze provést pomocí procentní sazby z celkových nákladů nebo pevnou částkou.

### **9.2.2 Náklady nevstupující do minutové kalkulace**

Jedná se o část nákladů, jenž nelze zahrnout do výpočtu minutové sazby zubní ordinace, popřípadě nemohou být jakýmkoliv způsobem promítnuty v ceně regulované zdravotní služby. Nesprávným začleněním či neoprávněným zahrnutím některých nákladů do ceny podstupuje zubní ordinace riziko vyměření pokuty ve výši odpovídající závažnosti určené cenovou kontrolou.

### **Zvlášť účtované položky**

Ke spotřebě zvlášť účtovaných položek dochází přímo při poskytování daného výkonu konkrétnímu pacientovi. Tyto položky jsou specifické pro konkrétní stomatologický výkon, tudíž je nelze plošně zahrnout do nákladů pro všechny stomatologické výkony. Z toho důvodu ani nevstupují do výpočtu minutové sazby, ale jsou připočteny k ceně konkrétního výkonu až v rámci sestavení cenové kalkulace. Konkrétně se může jednat o výplňový

materiál, bondy a cementy, otiskovací hmoty, nástroje na anestezii, chirurgické pomůcky, rotační nástroje apod.

### **Náklady na protetiku**

Jedná se o náklady spojené s vyhotovením výrobků z laboratoří, které opět nevstupují do minutové kalkulace, jelikož se jedná o konkrétní náklady, které lze jednoznačně přiřadit danému pacientovi. Dle kalkulačního členění se jedná o položku nazvanou výrobky laboratoří, která je v hodnotě 253,1 tisíc Kč.

Pacientovi je kalkulována cena za práci stomatologa a spotřebované zvlášť účtované položky, a také za protetické výrobky ocenění konkrétní stomatologickou laboratoří. Principiálně se jedná o stejný postup jako u zvlášť účtovaných položek, tedy cena výrobku laboratoře je započítána až v rámci cenové kalkulace, ale rozdíl může nastat v konečné ceně účtované pacientovi. Protetické výkony totiž mohou být plně hrazeny pacientem, v tom případě je pacientovi účtována plná cena, ale také mohou nastat další dvě varianty. Některé protetické práce jsou hrazeny částečně zdravotní pojišťovnou, tudíž pacientovi je možné naučtovat pouze doplatek (rozdíl celkové ceny za protetický výkon a úhrady od ZP). Další variantou jsou protetické výkony plně hrazené zdravotní pojišťovnou, v tomto případě nelze po pacientovi požadovat jakoukoliv platbu bez ohledu na skutečně kalkulovanou cenu protetické práce.

### **Náklady na OPG**

Náklady na OPG vznikají zubním ordinacím, které nedisponují vlastním rentgenovým zařízením a v rámci outsourcingu platí externím poskytovatelům tohoto zařízení. V případě konkrétní zubní ordinace, pro kterou je zpracována cenová kalkulace, je rentgenové zařízení umístěno ve stejné budově jako ordinace, avšak není v jejím vlastnictví. V praxi to funguje tak, že zdravotnický personál sám provádí obsluhu a vyhotovení OPG snímku a za poskytnutí rentgenového zařízení platí jeho vlastníkov. Maximální cena za poskytnutí je stanovena dle cenového předpisu pod kódovým označením 00913 – Zhotovení ortopantomogramu a pro rok 2022 je ve výši 381 Kč (skutečná cena vyplácená ZP je 293 Kč). V roce 2021 zubní ordinace evidovala náklady na OPG ve výši cca 38 600 Kč. Poté je tento výkon účtován a následně i hrazen zdravotní pojišťovnou. Pokud zubní ordinace vlastní rentgenové zařízení, tak nedochází ke tvorbě nákladů na OPG, a výkon zhotovení ortopantomogramu pouze účtuje zdravotní pojišťovně. Jelikož se jedná o výkon plně hrazený zdravotní pojišťovnou, tedy pacientovi nelze tento výkon účtovat, tak nesmí

vstupovat do minutové kalkulace, ani následně do cenové kalkulace. Avšak rozdílný případ nastává z pohledu zubní ordinace, která vlastní rentgenové zařízení, jelikož ta si může do minutové kalkulace zahrnout náklady plynoucí z pořízení a vlastnění tohoto zařízení, zejména tedy odpisy dlouhodobého majetku a náklady na služby, údržbu apod.

### **Daňově neuznatelné náklady**

Do výpočtu minutové sazby a následné ceny výkonu nelze zahrnout daňově neuznatelné náklady, tzv. nedaňové náklady, popřípadě nedaňové výdaje, které jsou již pro účely daňového přiznání zpravidla vyčísleny a z daňové výsledovky vyjmuty. Typickým příkladem jsou náklady na reprezentaci firmy, dary, daň z příjmu, pokuty a penále, odměny členům statutárních orgánů apod. Dále cenový předpis Ministerstva zdravotnictví 1/2022/CAU uvádí konkrétní neoprávněné náklady, které jsou v souhrnném výčtu obsaženy v příloze číslo I.

Kromě daňově neuznatelných a neoprávněných nákladů nelze do ceny zahrnout náklady vynaložené na jinou činnost, než je poskytování stomatologických služeb a činnosti na ně navazující. Pokud zubní ordinace vykonává více nesouvisejících činností, je poměrně logické, že nelze do ceny stomatologického výkonu zahrnout náklady vynaložené na jinou činnost. Důležité je ovšem zmínit, že toto omezení platí, i když má zubní ordinace více středisek či provozoven. Typicky se může jednat o zubní ordinaci, která má středisko dentální hygieny, a tudíž je potřeba zpracovat minutovou kalkulaci a cenovou kalkulaci individuálně jak pro zubní ordinaci, tak i pro dentální hygienu.

### **9.2.3 Časový fond ordinační doby**

Jedná se o položku, která se nachází ve jmenovateli vzorce pro výpočet minutové kalkulace, tudíž ovlivňuje konečnou výši minutové sazby. Časový fond ordinační doby udává počet odpracovaných minut za rok a stanovuje se jako součet čisté doby práce zdravotnických pracovníků podílejících se na poskytování stomatologických služeb. Do ordinační doby se nezahrnují přestávky na oběd, plánovaná dovolená (většinou 20 až 25 dní) a nepřítomnost zubaře, kdy zubní ordinace není v provozu (např. z důvodu účasti na seminářích, vzdělávacích akcích apod). Dále je od ročního fondu ordinační doby odečten čas potřebný na vykonávání administrativní činnosti. K vyjádření podílu administrativní činnosti na pracovní době zubní ordinace lze uplatnit koeficient využitelnosti pracovní doby, který určuje poměr ordinačního času a organizačně-administrativního času. Koeficient může

dosahovat hodnot v intervalu 0 a 1, kdy cenový předpis Ministerstva zdravotnictví uvádí obvyklý poměr jako 75 % ordinačního času a 25 % organizačně–administrativního času.

#### 9.2.4 Minutová kalkulace

Prvním krokem zpracování minutové kalkulace je stanovení ročního fondu ordinační doby v minutách. Postup je uveden v následující tabulce.

Tabulka 14 – Roční fond ordinační doby (vlastní zpracování)

|   |               |
|---|---------------|
| Pracovní dny v roce 2022                | 252           |
| Dovolená (dny)                          | 20            |
| Nepřítomnost (dny)                      | 5             |
| Roční fond pracovní doby (dny)          | 227           |
| Denní pracovní doba (hod.)              | 8             |
| Denní ordinační doba 75 % (hod.)        | 6             |
| <b>Roční fond ordinační doby (min.)</b> | <b>81 720</b> |

Roční fond ordinační doby je vypočítán dle vzorce:

$$t = ((252 - 20 - 5) \times (8 \times 0,75)) \times 60$$

$$t = 81\,720 \text{ minut}$$

Popřípadě lze vypočítat roční fond pracovní doby v minutách, konkrétně 108 960 minut, a ten následně pomocí stanoveného koeficientu využitelnosti pracovní doby (75 %) rozdělit na roční fond ordinační doby v minutách (81 720 minut) a roční fond administrativní doby v minutách (27 240 minut).

Dále je sestaven, zejména pro účely diplomové práce a transparentního pohledu, souhrnný formulář jednotlivých ekonomicky oprávněných nákladových položek a jejich zařazení dle struktury minutové kalkulace.



Tabulka 15 – Formulář ekonomicky oprávněných nákladů (vlastní zpracování)

|                                 |                     |
|---------------------------------|---------------------|
| <b>1. Přímý materiál</b>        | –                   |
| <b>2. Přímé mzdy</b>            | <b>818 304 Kč</b>   |
| <b>3. Ostatní přímé náklady</b> | <b>279 982 Kč</b>   |
| Zákonné sociální pojištění      | 279 982 Kč          |
| <b>4. Nepřímé náklady</b>       | <b>1 022 735 Kč</b> |
| <b>a) Provozní režie</b>        | <b>85 695 Kč</b>    |
| Nepřímý lékařský materiál       | 23 317 Kč           |
| Ochranné pomůcky                | 20 078 Kč           |
| Elektrina                       | 37 300 Kč           |
| Vodné, stočné                   | 5 000 Kč            |
| <b>b) Správní režie</b>         | <b>683 359 Kč</b>   |
| Nájemné                         | 156 000 Kč          |
| Opravy a udržování              | 226 122 Kč          |
| Kancelářský materiál            | 52 446 Kč           |
| Cestovné                        | 18 047 Kč           |
| Telefonní a poštovní služby     | 48 661 Kč           |
| Příspěvky ČSK, školení          | 500 Kč              |
| Likvidace odpadu, prádelna      | 15 654 Kč           |
| Profesní pojištění              | 11 164 Kč           |
| Provozní pojištění              | 9 941 Kč            |
| Ostatní služby                  | 144 824 Kč          |
| <b>c) Odpisy</b>                | <b>253 680 Kč</b>   |
| Dl. hmotný majetek (5 let)      | 217 217 Kč          |
| Drobný majetek (18 měsíců)      | 36 463 Kč           |
| <b>5. Ostatní náklady</b>       | <b>659 478 Kč</b>   |
| Nepřímé mzdy                    | 656 400 Kč          |
| Daně a poplatky                 | 1 570 Kč            |
| Ostatní finanční náklady        | 1 508 Kč            |
| <b>6. Přiměřený zisk</b>        | <b>695 125 Kč</b>   |
| Podnikatelská odměna            | 417 075 Kč          |
| Kalkulovaný zisk                | 278 050 Kč          |
| <b>Σ Kalkulačních položek</b>   | <b>3 475 623 Kč</b> |

První položka formuláře neobsahuje žádné hodnoty, jelikož materiál evidovaný jako přímý vstupuje ve formě zvlášť účtovaného materiálu až do výpočtu cenové kalkulace, tedy je přiřazen vždy ke konkrétnímu výkonu dle skutečné spotřeby. Hodnoty jednotlivých nákladů odpovídají hodnotám vykázaných ve výsledovce roku 2021, protože v současné

době nejsou zaznamenány výrazné změny v cenách vstupů. Pokud by v průběhu roku 2022 došlo k významným změnám, bude výše konkrétních nákladů vhodně upravena. Jedinou položkou, u které nastala změna oproti hodnotě ve výsledovce 2021, jsou odpisy majetku, u nichž jejich výše odpovídá odpisům stanovených pro rok 2022 dle odpisového plánu. Jediná položka, která nevychází z účetních dat, je přiměřený zisk, jenž je rozdělen na podnikatelskou odměnu a kalkulovaný zisk. Výše přiměřeného zisku je stanovena procentní sazbou, a to jako 25 % z ekonomicky oprávněných nákladů. Následně je přiměřený zisk rozložen na podnikatelskou odměnu ve výši 60 % a kalkulovaný zisk odpovídající zbylým 40 %.

Nyní lze sestavit minutovou kalkulaci dle odpovídající struktury a vypočítat minutovou sazbu zubní ordinace pro rok 2022.

Tabulka 16 – Minutová kalkulace (vlastní zpracování)

|   |                     |
|---|---------------------|
| 1. Přímý materiál                               | —                   |
| 2. Přímé mzdy                                   | 818 304 Kč          |
| 3. Ostatní přímé náklady                        | 279 982 Kč          |
| 4. Nepřímé náklady                              | 1 022 735 Kč        |
| Z toho: a) Provozní režie                       | 85 695 Kč           |
| b) Správní režie                                | 683 359 Kč          |
| c) Odpisy, u pronajatého majetku výše nájemného | 253 680 Kč          |
| 5. Ostatní náklady                              | 659 478 Kč          |
| 6. Přiměřený zisk                               | 695 125 Kč          |
| <b>Σ kalkulačních položek</b>                   | <b>3 475 623 Kč</b> |
| Roční fond ordinační doby (min.)                | 81 720              |
| <b>Minutová sazba (kč/min.)</b>                 | <b>42,53 Kč</b>     |

Minutová sazba je vypočtena dle vzorce uvedeného v teoretické části, který má po dosazení hodnot následující podobu:

$$\text{Minutová sazba} = \frac{2\,780\,499 + 695\,125}{81\,720}$$

$$\text{Minutová sazba} = 42,53 \text{ Kč}$$

Z minutové kalkulace vyplývá, že zubní ordinace může pacientovi účtovat maximálně 42,53 Kč za minutu. Vypočítaná minutová sazba bude následně využita pro sestavení cenové kalkulace a určení konečných cen jednotlivých stomatologických výkonů pro rok 2022.

### 9.3 Zpracování cenové kalkulace

Hlavním cílem diplomové práce je zpracování cenové kalkulace, v rámci které je stanovena věcně usměrněná cena neboli cena regulované zdravotní služby. Kalkulační vzorec pro výpočet ceny je uveden v teoretické části práce a obsahuje minutovou sazbu, čas trvání zdravotní služby a ZUP.

Minutová sazba byla vypočítána pomocí minutové kalkulace, jenž je obsažena v předchozí kapitole. Čas trvání zdravotní služby je průměrná doba trvání neboli časová náročnost, stomatologického výkonu v konkrétní ordinaci. Spotřebovaný čas při poskytování daného výkonu je určen samotným stomatologem, respektive poskytovatelem zdravotní služby. Zvlášť účtované položky představují převážně materiál, který lze konkrétně přiřadit danému výkonu a následně účtovat konkrétnímu pacientovi.

#### 9.3.1 Zvlášť účtované položky

Podle cenového předpisu Ministerstva zdravotnictví 1/2022/CAU lze za zvlášť účtované položky považovat zejména léčivé přípravky, zdravotnické prostředky a stomatologické výrobky, jejichž spotřeba je specifická pro danou zdravotní službu a spotřebované množství je individuální pro konkrétního pacienta. Obecně platí, že do této kategorie spadají spíše dražší položky, u kterých má význam jejich rozpočítání na jednotkovou cenu a přiřazování ke konkrétnímu výkonu. Typickým příkladem jsou sady na bělení, korunky, výplňový materiál, materiál na endodoncii apod. Jak již bylo zmíněno v kapitole zabývající se minutovou kalkulací, zvlášť účtované položky nelze zahrnout do výpočtu minutové sazby, tudíž je pro potřeby jejich vyjmutí z celkových nákladů vést samostatnou evidenci těchto položek. Pro účely konkrétní cenové kalkulace jsou zvlášť účtované položky evidovány na analytickém účtu přímý lékařský materiál. V minulosti byl pro tyto položky využíván pojem přímý materiál (PMAT), nyní se pracuje s označením zvlášť účtovaná položka (ZUP), které lze členit na zvlášť účtovaný lékařský přípravek (ZULP) a zvlášť účtovaný materiál (ZUM). Zubní ordinace má povinnost, kromě ceníku poskytovaných služeb, mít pro pacienta k dispozici ceník konečných cen zvlášť účtovaných položek. Konečná cena ZUP se skládá z pořizovací ceny a případného navýšení o přiměřený zisk.

Souhrn zvlášť účtovaných položek a jejich konečných cen je uveden v následující tabulce číslo 17.

Tabulka 17 – Souhrn zvlášť účtovaných položek (vlastní zpracování)

| ZUP                 | Jednotek v balení | Cena za balení | Spotř. jednotek | Cena ZUP   |
|---------------------|-------------------|----------------|-----------------|------------|
| Permite caps. 400mg | 50                | 1 250 Kč       | 1               | 25,0 Kč    |
| Permite caps. 600mg | 50                | 1 690 Kč       | 1               | 33,8 Kč    |
| Permite caps. 800mg | 50                | 2 200 Kč       | 1               | 44,0 Kč    |
| Luna 200mg          | 4                 | 400 Kč         | 0,2             | 20,0 Kč    |
| Luna 400mg          | 4                 | 400 Kč         | 0,4             | 40,0 Kč    |
| Luna 600mg          | 4                 | 400 Kč         | 0,6             | 60,0 Kč    |
| Wave flow 100mg     | 1                 | 230 Kč         | 0,1             | 23,0 Kč    |
| Riva 200mg          | 15                | 800 Kč         | 0,2             | 10,7 Kč    |
| Riva 400mg          | 15                | 800 Kč         | 0,4             | 21,3 Kč    |
| Riva caps. 500mg    | 45                | 1 890 Kč       | 1               | 42,0 Kč    |
| Ad seal 400mg       | 13,5              | 650 Kč         | 0,4             | 19,3 Kč    |
| Ad seal 800mg       | 13,5              | 650 Kč         | 0,8             | 38,5 Kč    |
| SDR caps. 250mg     | 50                | 3 900 Kč       | 1               | 78,0 Kč    |
| Protemp 2000mg      | 70                | 2 500 Kč       | 2               | 71,4 Kč    |
| Protemp 6000mg      | 70                | 2 500 Kč       | 6               | 214,3 Kč   |
| Opalescence kit     | 1                 | 2 488 Kč       | 1               | 2 488,0 Kč |
| Opalescence endo    | 2                 | 2 360 Kč       | 1               | 1 180,0 Kč |
| Cleanic 1000mg      | 100               | 510 Kč         | 1               | 5,1 Kč     |
| Cleanic 2000mg      | 100               | 510 Kč         | 2               | 10,2 Kč    |

V tabulce jsou uvedeny názvy zvlášť účtovaných materiálů, které ordinace využívá při výkonech hrazených pacientem. V dalším sloupci jsou uvedeny odpovídající jednotky obsažené v nakupovaném balení, zejména pro účely výpočtu ceny ZUP na jednotku. Pořizovací ceny za balení jednotlivých materiálů odpovídají aktuálním cenám dle ceníku dodavatelů stomatologického materiálu pro rok 2022. Sloupec spotřebované jednotky obsahuje výčet spotřebovaného množství při využití konkrétního zvlášť účtovaného materiálu. Pro účely cenové kalkulace je nejdůležitější poslední sloupec uvádějící ceny ZUP, které se při zpracování cenové kalkulace přičítají k ceně příslušného výkonu.

### 9.3.2 Cenová kalkulace

Cenová kalkulace pro rok 2022 je zpracována pro veškeré poskytované výkony konkrétní zubní ordinací nehrazených z veřejného zdravotního pojištění, tedy výkony hrazené přímo pacientem. Stanovené ceny regulovaných zdravotních služeb představují nejvýše možné ceny, které lze pacientovi účtovat. Ceny výkonů lze pouze snížit, a to za účelem dosažení prodejnosti daného výkonu nebo udržení si konkurenceschopnosti. Kompletní cenová kalkulace je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 18 – Cenová kalkulace (vlastní zpracování)

| Název výkonu                           | ZUP                 | Čas (min) | Cena práce | Cena ZUP (Kč) | Cena celkem |
|--|---------------------|-----------|------------|---------------|-------------|
| Amalgámová výplň - malý rozsah         | Permite caps. 400mg | 20        | 850,6 Kč   | 25,0          | 875,6 Kč    |
| Amalgámová výplň - střední rozsah      | Permite caps. 600mg | 30        | 1 275,9 Kč | 33,8          | 1 309,7 Kč  |
| Amalgámová výplň - velký rozsah        | Permite caps. 800mg | 40        | 1 701,2 Kč | 44,0          | 1 745,2 Kč  |
| Fotokompozitní výplň - malý rozsah     | Luna 200mg          | 40        | 1 701,2 Kč | 20,0          | 1 721,2 Kč  |
| Fotokompozitní výplň - střední rozsah  | Luna 400mg          | 50        | 2 126,5 Kč | 40,0          | 2 166,5 Kč  |
| Fotokompozitní výplň - velký rozsah    | Luna 600mg          | 60        | 2 551,9 Kč | 60,0          | 2 611,9 Kč  |
| Fotokompozitní výplň - Wave flow       | Wave flow 100mg     | 10        | 425,3 Kč   | 23,0          | 448,3 Kč    |
| Fotokompozitní dostavba                | SDR caps. 250mg     | 40        | 1 701,2 Kč | 78,0          | 1 779,2 Kč  |
| Skloionomerní výplň - malý rozsah      | Riva 200mg          | 20        | 850,6 Kč   | 10,7          | 861,3 Kč    |
| Skloionomerní výplň - střední rozsah   | Riva 400mg          | 30        | 1 275,9 Kč | 21,3          | 1 297,3 Kč  |
| Skloionomerní výplň - velký rozsah     | Riva caps. 500mg    | 40        | 1 701,2 Kč | 42,0          | 1 743,2 Kč  |
| Provizorní korunka - razídlková metoda | Protemp 2000mg      | 30        | 1 275,9 Kč | 71,4          | 1 347,4 Kč  |
| Provizorní můstek - razídlková metoda  | Protemp 6000mg      | 40        | 1 701,2 Kč | 214,3         | 1 915,5 Kč  |
| Provizorní můstek - další člen         | Protemp 2000mg      | 10        | 425,3 Kč   | 71,4          | 496,7 Kč    |
| Dentální hygiena - 15 min              | Cleanic 1000mg      | 15        | 638,0 Kč   | 5,1           | 643,1 Kč    |
| Dentální hygiena - 30 min              | Cleanic 2000mg      | 30        | 1 275,9 Kč | 10,2          | 1 286,1 Kč  |
| Bělení - individuální nosič            | Opalescence kit     | 60        | 2 551,9 Kč | 2488,0        | 5 039,9 Kč  |
| Bělení - vnitřní                       | Opalescence endo    | 30        | 1 275,9 Kč | 1180,0        | 2 455,9 Kč  |
| Endodoncie - 1 kořenový kanálek        | Ad seal 400mg       | 45        | 1 913,9 Kč | 19,3          | 1 933,1 Kč  |
| Endodoncie - 2 a více koř. kanálků     | Ad seal 800mg       | 60        | 2 551,9 Kč | 38,5          | 2 590,4 Kč  |
| Reendodoncie - 1 kořenový kanálek      | Ad seal 400mg       | 45        | 1 913,9 Kč | 19,3          | 1 933,1 Kč  |
| Reendodoncie - 2 a více koř. kanálků   | Ad seal 800mg       | 60        | 2 551,9 Kč | 38,5          | 2 590,4 Kč  |
| Administrativní výkon                  | -                   | 5         | 212,7 Kč   | -             | 212,7 Kč    |

Tabulka obsahuje názvy jednotlivých výkonů a zvláště účtovaných položek spotřebovaných při provádění daného výkonu. Podstatný údaj pro výpočet ceny výkonu je průměrný čas potřebný pro jeho uskutečnění, jenž je v minutách uveden ve třetím sloupci. Potřebný čas je stanoven na základě uskutečněných konzultací se stomatologem. Následně je u každého výkonu stanovena cena práce, která je vypočítána pomocí dříve zjištěné minutové sazby. V sloupci označeném jako cena ZUP jsou přebrány ceny zvláště účtovaných položek, které jsou uvedeny v předešlé tabulce č. 17. Součtem ceny práce a ceny zvláště účtované položky je vyčíslena celková cena neboli cena regulované zdravotní služby, kterou lze požadovat po pacientovi za provedení příslušného výkonu.

Vzorec pro výpočet ceny výkonu (např. amalgámová výplň – malý rozsah) má po dosazení konkrétních hodnot následující podobu:

$$\begin{aligned} \text{cena výkonu amalgámová výplň (malý rozsah)} &= 42,53 \text{ Kč/min} \times 20 \text{ min} + 25 \text{ Kč} \\ &= 875,6 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Ze sestavené cenové kalkulace, jenž obsahuje podrobný rozpis jednotlivých složek podílející se na výsledné ceně výkonů, bude v následující kapitole zhotoven ceník zubní ordinace pro rok 2022, který je k dispozici pacientům k nahlédnutí.

### 9.3.3 Ceník zubní ordinace

Ceník je sestaven v přehledné tabulce, tudíž pacient má jasný přehled o ceně jednotlivých výkonů. Platnost ceníku koresponduje s platností minutové i cenové kalkulace, tedy jeden kalendářní rok, v konkrétním případě rok 2022. Výsledné ceny uvedené v ceníku jsou na základně konzultace se stomatologem zaokrouhleny, zejména kvůli komfortnějšímu výběru plateb v hotovosti. Zaokrouhlení lze samozřejmě provádět pouze směrem dolů, jelikož nelze překročit výši ceny vypočítanou v rámci cenové kalkulace. V důsledku zaokrouhlení jsou jednotlivé výkony účtovány pacientovi za cenu v průměru o 7 Kč nižší, než je cena uvedená v cenové kalkulaci.

Na další straně je uveden kompletní ceník prováděných výkonů nehrazených dle přílohy č. 1 zákona č. 48/1997 Sb. Kromě těchto zmíněných výkonů zubní ordinace poskytuje stomatologickou péči hrazenou za podmínek dle zákona č. 48 (výkony hrazené veřejným zdravotním pojištěním) a protetické výkony, pro které je sestavena individuální cenová kalkulace. Cena protetického výkonu je složena z práce a zvláště účtovaných položek spotřebovaných v zubní ordinaci a ceny fakturované stomatologickou laboratoří za zhotovení protetického výrobku.

Tabulka 19 – Ceník stomatologických výkonů (vlastní zpracování)

REGION BEST DENTAL, s.r.o.

**Ceník stomatologických výkonů**

nehrazených dle zák. č. 48

(platný od 1.1. 2022)

| Název výkonu                          | Cena výkonu |
|---------------------------------------|-------------|
| <b>Amalgámová výplň</b>               |             |
| Amalgámová výplň - malý rozsah        | 870 Kč      |
| Amalgámová výplň - střední rozsah     | 1 300 Kč    |
| Amalgámová výplň - velký rozsah       | 1 740 Kč    |
| <b>Fotokompozitní výplň</b>           |             |
| Fotokompozitní výplň - malý rozsah    | 1 700 Kč    |
| Fotokompozitní výplň - střední rozsah | 2 160 Kč    |
| Fotokompozitní výplň - velký rozsah   | 2 600 Kč    |
| Fotokompozitní výplň - Wave flow      | 440 Kč      |
| Fotokompozitní dostavba               | 1 770 Kč    |
| <b>Skloionomerní výplň</b>            |             |
| Skloionomerní výplň - malý rozsah     | 860 Kč      |
| Skloionomerní výplň - střední rozsah  | 1 290 Kč    |
| Skloionomerní výplň - velký rozsah    | 1 740 Kč    |
| <b>Provizorní náhrady</b>             |             |
| Provizorní korunka - razidlová metoda | 1 340 Kč    |
| Provizorní můstek - razidlová metoda  | 1 900 Kč    |
| Provizorní můstek - další člen        | 490 Kč      |
| <b>Dentální hygiena</b>               |             |
| Dentální hygiena - 15 min             | 640 Kč      |
| Dentální hygiena - 30 min             | 1 280 Kč    |
| <b>Bělení</b>                         |             |
| Bělení - individuální nosič           | 5 030 Kč    |
| Bělení - vnitřní                      | 2 450 Kč    |
| <b>Endodoncie</b>                     |             |
| Endodoncie - 1 kořenový kanálek       | 1 930 Kč    |
| Endodoncie - 2 a více koř. kanálků    | 2 590 Kč    |
| <b>Reendodoncie</b>                   |             |
| Reendodoncie - 1 kořenový kanálek     | 1 930 Kč    |
| Reendodoncie - 2 a více koř. kanálků  | 2 590 Kč    |
| <b>Administrace</b>                   |             |
| Administrativní výkon                 | 200 Kč      |

## 9.4 Implementace cenové kalkulace do IS

Poslední podkapitola projektové části diplomové práce je zaměřena na převedení zpracované cenové kalkulace do praxe neboli provedení její implementace do stomatologického informačního systému. Před zahájením procesu implementace je vhodné zjistit podporované funkce využívaného informačního systému a realizovatelnost implementace. Konkrétní zubní ordinace, pro niž je zpracován projekt cenové kalkulace, využívá informační systém PC DENT, který mimo jiné podporuje i kalkulování cen a sestavování nákladové (minutové) kalkulace, tudíž je možné implementaci bez problémů uskutečnit.

Proces implementace je v současné digitální době neodmyslitelným krokem zdárného využívání cenové kalkulace a stanovených cen, jelikož většina administrativních výkonů, jakož to i účtování cen pacientům, probíhá prostřednictvím informačního systému zubní ordinace. Podstatnou výhodou elektronicky vedené kalkulace cen, potažmo minutové kalkulace a číselníku materiálu, je možnost jednoduše provádět aktualizace vstupních dat, které v průběhu roku zaznamenaly výrazné změny. Samozřejmostí je automatické přepočítání výstupních údajů kalkulace. S cílem zachovat již zmíněné výhody informačního systému je provedená implementace cenové kalkulace v souladu s nabízenými funkcemi daného programu a jednotlivé kroky jsou vzájemně propojeny. To znamená, že prováděná implementace nepředstavuje pouhé pasivní zadávání vypočtených údajů, ale uvádění podrobných vstupních dat, které informační systém automaticky zpracuje a díky vzájemné propojenosti konečné výpočty promítne do jednotlivých oblastí.

Proces implementace lze rozdělit na následující tři základní kroky:

- implementace minutové kalkulace,
- zadání číselníku zvláště účtovaných položek,
- sestavní číselníků stomatologických výkonů.

První krok implementace minutové kalkulace zahrnuje zadání vstupních údajů týkající se ročního fondu pracovní doby, který je detailněji popsán v kapitole zabývající se této problematice. Následujícím krokem je zadání vstupních dat, jež jsou potřebné pro sestavení minutové (dle IS nákladové) kalkulace, která odpovídá zákonem stanovené struktuře a rozsahu. Výpočet minutové sazby je na základě vložených dat vypočten samotným programem, který na rozdíl od ručně sestavené minutové kalkulace navíc rozpočítává cenu



za minutu na jednotlivé nákladové položky kalkulačního vzorce. Implementovaná minutová kalkulace je zobrazena na následujícím obrázku.

| Nákladová položka                               | Roční náklady  | Cena/minutu  |
|---|----------------|--------------|
| <b>Celkové minutové náklady</b>                 | <b>3475623</b> | <b>42.53</b> |
| <b>1) Přímý materiál</b>                        | <b>0</b>       | <b>0</b>     |
| <b>2) Přímé mzdy</b>                            | <b>818304</b>  | <b>10.01</b> |
|   | 818304         | 10.01        |
| <b>3) Ostatní přímé náklady</b>                 | <b>279982</b>  | <b>3.43</b>  |
|   | 279982         | 3.43         |
| <b>4) Nepřímé náklady</b>                       | <b>1022734</b> | <b>12.51</b> |
| a) Provozní režie                               | 85695          | 1.05         |
| b) Správní režie                                | 683359         | 8.36         |
| c) Odpisy, u pronajatého majetku výše nájemného | 253680         | 3.10         |
| <b>5) Ostatní náklady</b>                       | <b>659478</b>  | <b>8.07</b>  |
|   | 659478         | 8.07         |
| <b>6) Přiměřený zisk</b>                        | <b>695125</b>  | <b>8.51</b>  |
|   | 695125         | 8.51         |

*Fond pracovní doby*

Počet zaměstnanců: 1

Počet pracovních dnů: 227

Pracovní doba v hod: 6

Fond pracovní doby: 81720

Obrázek 7 – Implementovaná minutová kalkulace (vlastní zpracování)

Vypočtený fond pracovní doby, jenž lze také nazvat jako roční fond ordinační doby, je 81 720 minut a odpovídá již vypočtené ordinační době. Také výše celkových nákladů zahrnutých v minutové kalkulaci je shodná s dříve sestavenou kalkulací, tudíž i výsledná hodnota minutové sazby odpovídá vlastnoručně vypočtené sazbě. Minutová sazba v hodnotě 42,53 Kč/min je primárně tvořena součtem přímých nákladů (přímé mzdy a ostatní přímé náklady), u nichž minutová sazba odpovídá 13,44 Kč/min. Dále tvoří sazbu nepřímé náklady, které mají dílčí minutovou sazbu vyčíslenou v hodnotě 12,51 Kč/min. Přiměřený zisk se na celkové minutové sazbě podílí 8,51 Kč/min a ostatní náklady mírně pod touto úrovní, tedy 8,07 Kč/min.

Informační systém kromě konečného výpočtu minutové sazby poskytuje detailní pohled na zmíněné dílčí minutové sazby jednotlivých nákladových položek. Tyto údaje jsou důležité pro uvědomění si, v jaké míře jednotlivé náklady ovlivňují minutovou sazbu a jak se podílejí na růstu cen výkonů. V případě příliš vysoké minutové sazby, respektive nadhodnocených cen výkonů, jenž neodpovídají prodejnosti a platební ochotnosti pacientů, je díky rozpisu minutových sazeb u jednotlivých nákladů poměrně snadno identifikovatelná oblast nadměrně navyšující ceny. V případě snahy snížit minutovou sazbu a následné ceny výkonů je možné přímo zacílit na danou nevyhovující skupinu nákladů a adekvátními kroky optimalizovat její výši.

Následujícím krokem procesu implementace cenové kalkulace je zadání zvlášť účtovaných položek do číselníku materiálů pro privátní výroby a výkony. S cílem zachovat výhody informačního systému jsou údaje týkající se daného zvlášť účtovaného materiálu podrobně rozepsány obdobně jako v tabulce č. 17, tudíž je zde zadána cena balení, počet jednotek v balení a počet spotřebovaných jednotek. Konečné ceny zvlášť účtovaných položek, jež jsou součástí cen souvisejících výkonů, jsou následně vypočteny informačním systémem a přiřazeny do číselníku. Takto zvolený postup umožňuje snadnou opravu a aktualizaci údajů, zejména při změně ceny pořizovaného materiálu. Zároveň jsou provedené změny ihned promítnuty i v propojených oblastech, jako je v tomto případě číselník privátních výkonů.

Číselník zvlášť účtovaných položek, či dle IS číselník materiálů pro privátní výroby a výkony je uveden dále na obrázku č. 8.

| Kód | Materiál             | Cena    | Jedn |
|-----|----------------------|---------|------|
| 001 | Permite caps. 400 mg | 25.00   | 1    |
| 002 | Permite caps. 600 mg | 33.80   | 1    |
| 003 | Permite caps. 800 mg | 44.00   | 1    |
| 004 | Luna 200 mg          | 20.00   | 1    |
| 005 | Luna 400 mg          | 40.00   | 1    |
| 006 | Luna 600 mg          | 60.00   | 1    |
| 007 | Wave flow 100 mg     | 23.00   | 1    |
| 008 | Riva 200 mg          | 10.70   | 1    |
| 009 | Riva 400 mg          | 21.30   | 1    |
| 010 | Riva caps. 500 mg    | 42.00   | 1    |
| 011 | Ad seal 400 mg       | 19.30   | 1    |
| 012 | Ad seal 800 mg       | 38.50   | 1    |
| 013 | SDR caps. 250 mg     | 78.00   | 1    |
| 014 | Protamp 2000 mg      | 71.40   | 1    |
| 013 | SDR caps. 250 mg     | 78.00   | 1    |
| 014 | Protamp 2000 mg      | 71.40   | 1    |
| 015 | Protamp 6000 mg      | 214.30  | 1    |
| 016 | Opalescence kit      | 2488.00 | 1    |
| 017 | Opalescence endo     | 1180.00 | 1    |
| 018 | Cleanic 1000 mg      | 5.10    | 1    |
| 019 | Cleanic 2000 mg      | 10.20   | 1    |

Kód: 001

Kód: 001    Název materiálu: Permite caps. 400 mg

Cena: +25.00    Jednotka množství: 1

Esc Zpět    Ulož

?   Esc   Zpět   Ent   Vyber   Del   Zruš   Ins   Vlož   F9   Oprav

Obrázek 8 – Číselník zvlášť účtovaných položek (vlastní zpracování)

Uvedený výčet materiálů je využíván při poskytování privátních stomatologických výkonů neboli výkonů hrazených přímo pacientem. Každá zvlášť účtovaná položka má přiřazené vlastní kódové označení, pod kterým jí lze v systému vyhledat. Dále je v číselníku uveden název ZUP, který je následně uveden na účtence pro pacienta. Přiřazená cena ZUP, jak již bylo zmíněno, je vypočtena informačním systémem na základě vložených vstupních údajů. Obdobní číselník je sestavován i pro potřeby evidence zvlášť účtovaných položek, které jsou spotřebovány při poskytování protetických výkonů.

Třetím a také finálním krokem procesu implementace je sestavení číselníku privátních stomatologických výkonů. V tomto kroku dochází k propojení implementované minutové kalkulace, číselníku zvlášť účtovaných položek a stomatologických výkonů, a výstupem jsou nejvýše možné účtované ceny pacientům, které se shodují s cenami stanovenými v rámci cenové kalkulace. Kompletní číselník privátních výkonů evidovaných v informačním systému PC DENT je zobrazen na následujícím obrázku.

The screenshot displays the 'PC DENT' software interface for 'REGION BEST DENTAL S.R.O. - [Číselník výkonů]'. The main window shows a table of dental services with the following data:

| Kód | Název výkonu                          | Dohodou | Priv.cena | % DPH |
|-----|---------------------------------------|---------|-----------|-------|
| A01 | AMALGÁMOVÁ VÝPLŇ - MALÝ ROZSAH        | 870.00  | 875.60    |       |
| A02 | AMALGÁMOVÁ VÝPLŇ - STŘEDNÍ ROZSAH     | 1300.00 | 1309.70   |       |
| A03 | AMALGÁMOVÁ VÝPLŇ - VELKÝ ROZSAH       | 1740.00 | 1745.20   |       |
| ADM | ADMINISTRATIVNÍ VÝKON                 | 200.00  | 212.65    |       |
| B01 | BĚLENÍ - INDIVIDUÁLNÍ NOSIČ           | 5030.00 | 5039.80   |       |
| B02 | BĚLENÍ - VNITŘNÍ                      | 2450.00 | 2455.90   |       |
| D01 | DENTÁLNÍ HYGIENA - 15 MIN             | 640.00  | 643.05    |       |
| D02 | DENTÁLNÍ HYGIENA - 30 MIN             | 1280.00 | 1296.30   |       |
| E01 | ENDODONCIE - 1 KOŘ. KANÁLEK           | 1930.00 | 1933.15   |       |
| E02 | ENDODONCIE - 2 A VÍCE KOŘ. KANÁLKŮ    | 2590.00 | 2590.30   |       |
| F01 | FOTOKOMPOZITNÍ VÝPLŇ - MALÝ ROZSAH    | 1700.00 | 1721.20   |       |
| F02 | FOTOKOMPOZITNÍ VÝPLŇ - STŘEDNÍ ROZSAH | 2160.00 | 2166.50   |       |
| F03 | FOTOKOMPOZITNÍ VÝPLŇ - VELKÝ ROZSAH   | 2600.00 | 2611.80   |       |
| F04 | FOTOKOMPOZITNÍ VÝPLŇ - WAVE FLOW      | 440.00  | 448.30    |       |
| F05 | FOTOKOMPOZITNÍ DOSTAVBA               | 1770.00 | 1779.20   |       |
| P01 | PROVIZORNÍ KORUNKA - RAZIDLOVÁ METODA | 1340.00 | 1347.30   |       |
| P02 | PROVIZORNÍ MŮSTEK - RAZIDLOVÁ METODA  | 1900.00 | 1915.50   |       |
| P03 | PROVIZORNÍ MŮSTEK - DALŠÍ ČLEN        | 490.00  | 496.70    |       |
| R01 | REENDODONCIE - 1 KOŘ. KANÁLEK         | 1930.00 | 1933.15   |       |
| R02 | REENDODONCIE - 2 A VÍCE KOŘ. KANÁLKŮ  | 2590.00 | 2590.30   |       |
| S01 | SKLOINOMERNÍ VÝPLŇ - MALÝ ROZSAH      | 860.00  | 861.30    |       |
| S02 | SKLOINOMERNÍ VÝPLŇ - STŘEDNÍ ROZSAH   | 1290.00 | 1297.20   |       |
| S03 | SKLOINOMERNÍ VÝPLŇ - VELKÝ ROZSAH     | 1740.00 | 1743.20   |       |

Below the table, the 'Kód: A01' is selected. The interface shows tabs for 'Podrobnosti', 'Historie cen', 'Privátní ceny', 'Povolené diagnózy', and 'Zakázané diagnózy'. The 'Privátní ceny' tab is active, displaying a table with columns for 'Datum', 'Materiál', 'Čas', 'Priv.cena', and 'Dohodou'. The data row shows: 11.04.2022, 25.00, 20, 875.60, 870.00. To the right, there are input fields for 'Datum' (11.04.2022), 'Materiál' (25), 'Čas' (20), 'Priv.cena' (875.6), and 'Dohodou' (870). There are also checkboxes for 'Potlačit zaokrouhlování doplatku', 'Variabilní cena', and 'Neaktivní výkon'. At the bottom, there are buttons for 'Esc Zpět', 'Pojistovna 111', 'REGION BEST DENTAL S', 'Názvy', 'Kalkulace 42.53', 'Výpočet', and 'Ulož'. The status bar at the very bottom reads: 'HOTLINE Ing. Petr Hanák: SN: 57496 SAP: 11495819 Verze: 3.7.3.2 | REGION BEST DENTAL S.R.O. NA ZAHRÁDKÁCH 194/17 | 779 00 0'.

Obrázek 9 – Číselník výkonů (vlastní zpracování)

Jednotlivé výkony mají opět přiřazené specifické kódy, které jsou stanoveny individuálně dle potřeb zdravotnického personálu. Ve spodní části okna číselníku výkonů lze v poli pojmenovaném kalkulace vidět hodnotu minutové sazby (42,53 Kč), která se automaticky předvyplní díky propojení s již implementovanou minutovou kalkulací. V kategorii nazvané jako privátní ceny lze vidět detailní rozpis jednotlivých údajů, které se týkají konkrétního výkonu (na obrázku se jedná o výkon amalgámová vyplň – malý rozsah). Pole označené jako čas (časová náročnost výkonu) a dohoda (cena výkonu dohodou) je nutné vyplnit ručně, v konkrétním případě se jedná o 20 minut potřebného času a cenu 870 Kč. V konkrétním případě položka cena dohodou zaznamenává výši cen výkonů po zaokrouhlení, které jsou také uvedeny v dříve sestaveném ceníku stomatologických výkonů. Pole materiál přebírá hodnotu přiřazené zvlášť účtované položky (25 Kč) z číselníku materiálů. Po zadání všech potřebných údajů jsou vypočteny privátní ceny neboli nejvýše možné kalkulované ceny, které jsou shodné s cenami uvedenými ve zpracované cenové kalkulaci.

## 10 ANALÝZA PROJEKTU

V poslední kapitole diplomové práce je provedena analýza a zhodnocení zpracovaného projektu zabývajícího se cenovou kalkulací výkonů pro zubní ordinaci. Zpracovaný projekt je v nadcházejících podkapitolách podroben časové analýze, nákladové analýze a analýze rizik. Při zhodnocení projektu jako celku lze konstatovat, že z pohledu stanovených cílů lze projekt považovat za zdařilý, jelikož došlo k jejich naplnění. Konkrétně bylo hlavním cílem zpracování cenové kalkulace, k čemuž úspěšně došlo a výsledná cenová kalkulace je součástí předešlé kapitoly. K naplnění hlavního cíle předcházely dílčí úkoly a činnosti, které musely být taktéž splněny, jedná se zejména o zpracování minutové kalkulace, určení zvláště účtovaných položek a jejich cen či stanovení časové náročnosti prováděných výkonů. Dalším dílčím cílem bylo, prostřednictvím implementace cenové kalkulace do informačního systému, převedení zpracovaného projektu do praxe. Jednou z hlavních podmínek při zpracování projektu bylo dodržení pravidel cenové regulace, tudíž splnění tohoto kritéria předcházela poměrně náročná činnost zabývající se hledáním a studováním konkrétních pravidel dle aktuálního znění. Mimo činnosti uskutečněné v rámci projektu bylo pro potřeby sestavení minutové kalkulace nutné provést kalkulační členění nákladů, jež bylo provedeno v kapitole zabývající se rozborem nákladů. Analýzy a zhodnocení z pohledu času, nákladů a rizik jsou předmětem následujících kapitol.

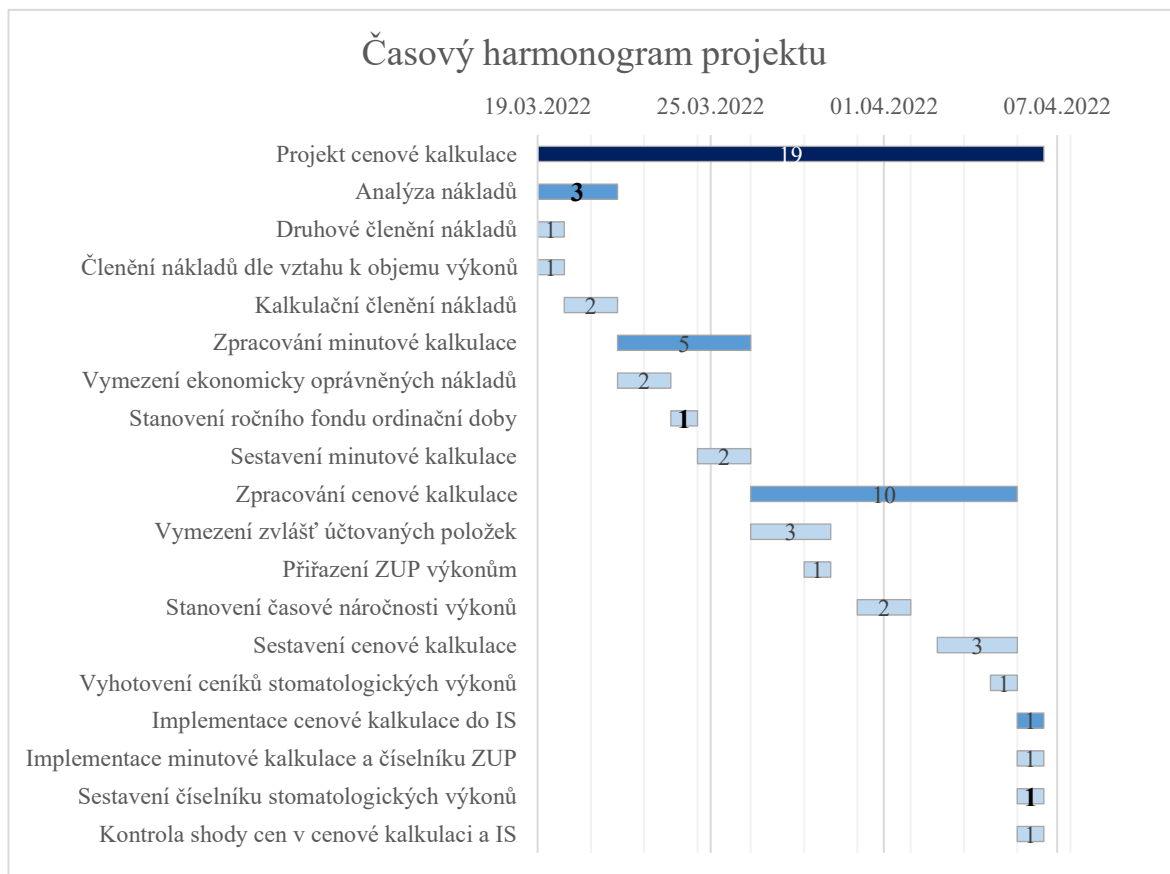
### 10.1 Časová analýza

Časová analýza poskytuje zhodnocení projektu jak z pohledu časové náročnosti jako celku, tak i dílčích činností. Celková doba trvání projektu je stanovena na 19 dní, kdy začátek projektu je vymezen na 19.3.2022 a konec na 07.4.2022. Projekt cenové kalkulace je rozdělen na čtyři hlavní činnosti, konkrétně se jedná o analytickou činnosti zahrnující analýzu nákladů, zpracování minutové kalkulace, následně zpracování cenové kalkulace a z pohledu praxe nejdůležitější činností implementaci cenové kalkulace do informačního systému zubní ordinace. Projekt je zpracován přímo na míru, tudíž zubní ordinaci nevznikají žádné dodatečné činnosti a úkony, které by musela provádět. Zejména díky zajištění implementace lze cenovou kalkulaci ihned po ukončení poslední činnosti projektu, tedy 07.4.2022, plně využívat.

Podrobný přehled o jednotlivých činnostech a jejich délce trvání poskytuje následující grafické provedení časového harmonogramu projektu, jež vychází z tabulky číslo 20.

Tabulka 20 – Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

|   | Trvání<br>(dny) | Start             | Konec             |
|---|-----------------|-------------------|-------------------|
| <b>Projekt cenové kalkulace</b>                 | <b>19</b>       | <b>19.03.2022</b> | <b>07.04.2022</b> |
| <b>Analýza nákladů</b>                          | 3               | 19.03.2022        | 22.03.2022        |
| Druhové členění nákladů                         | 1               | 19.03.2022        | 20.03.2022        |
| Členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů      | 1               | 19.03.2022        | 20.03.2022        |
| Kalkulační členění nákladů                      | 2               | 20.03.2022        | 22.03.2022        |
| <b>Zpracování minutové kalkulace</b>            | <b>5</b>        | 22.03.2022        | 27.03.2022        |
| Vymezení ekonomicky oprávněných nákladů         | 2               | 22.03.2022        | 24.03.2022        |
| Stanovení ročního fondu ordinační doby          | 1               | 24.03.2022        | 25.03.2022        |
| Sestavení minutové kalkulace                    | 2               | 25.03.2022        | 27.03.2022        |
| <b>Zpracování cenové kalkulace</b>              | <b>10</b>       | 27.03.2022        | 06.04.2022        |
| Vymezení zvlášť účtovaných položek              | 3               | 27.03.2022        | 30.03.2022        |
| Přiřazení ZUP výkonům                           | 1               | 29.03.2022        | 30.03.2022        |
| Stanovení časové náročnosti výkonů              | 2               | 31.03.2022        | 02.04.2022        |
| Sestavení cenové kalkulace                      | 3               | 03.04.2022        | 06.04.2022        |
| Vyhotovení ceníků stomatologických výkonů       | 1               | 05.04.2022        | 06.04.2022        |
| <b>Implementace cenové kalkulace do IS</b>      | <b>1</b>        | 06.04.2022        | 07.04.2022        |
| Implementace minutové kalkulace a číselníku ZUP | 1               | 06.04.2022        | 07.04.2022        |
| Sestavení číselníku stomatologických výkonů     | 1               | 06.04.2022        | 07.04.2022        |
| Kontrola shody cen v cenové kalkulaci a IS      | 1               | 06.04.2022        | 07.04.2022        |



Graf 4 - Časová osa projektu (vlastní zpracování)

Z grafu lze vyčíst, že nejvíce časově náročnou činností je samotné zpracování cenové kalkulace, které celkově trvá 10 dní. Dále 5 dní trvá zpracovat minutovou kalkulaci a vypočítat minutovou sazbu. Předcházející činností výpočtu minutové sazby je analýza nákladů, zejména provedení kalkulačního členění, které má časovou náročnost vymezenou na 2 dny a celková analytická činnost trvá 3 dny. Nejméně časově náročný úkon, avšak ne méně důležitý, je implementace cenové kalkulace do stomatologického informačního systému, která dle grafu trvá 1 den. Jak již bylo zmíněno, celkový potřebný čas na zpracování projektu cenové kalkulace je stanoven na 19 dní, čemuž také odpovídá první řádek grafického harmonogramu.

## 10.2 Nákladová analýza

Zpracovaný projekt z pohledu nákladové náročnosti pro zubní ordinaci lze poměrně snadno vyčíslit, jelikož s projektem nejsou spojené žádné dodatečné náklady například v podobě zaměstnání dodatečných pracovních sil či nutnosti práce na přesčas. Jediným potenciálním dodatečným nákladem pro zubní ordinaci je pořízení a následné provozování

stomatologického informačního systému, který umožňuje implementovat cenovou kalkulaci. Avšak v současné době je v téměř naprosté většině zubních ordinací odpovídající informační systém již zaveden, nejen kvůli kalkulacím, ale také například pro účely vedení elektronických karet pacientů, objednávání pacientů či vyúčtování plateb zdravotním pojišťovnám. U informačního systému tohoto typu je potřeba obnovovat licenci zpravidla jednou ročně, kdy se cena za licenci pohybuje od 15 tis. Kč do 40 tis. Kč za rok.

Náklady samotného projektu jsou stanoveny na základě časové náročnosti, tedy 19 dnů. Za předpokladu mzdového ohodnocení zpracovatele cenové kalkulace ve výši 200 Kč/h a odpracovaných 89 hodin práce na projektu za 19 dní, lze náklady a také cenu projektu vyčíslit na 17 800 Kč. V praxi je za služby obdobného typu, tedy za zpracování jak minutové kalkulace, cenové kalkulace, tak i ceníku, účtováno 15 tisíc až 25 tisíc Kč. Kromě kompletní cenové kalkulace na míru si zubní ordinace může nechat zpracovat pouze minutovou kalkulaci, v tom případě se ceny pohybují okolo 4 000 Kč až 8 000 Kč za službu. V případě konkrétního projektu by cena minutové kalkulace byla ovlivněna kvalitou poskytnutých dat týkající se nákladů. Pokud by bylo nutné provádět analýzu nákladů a jejich členění, cena minutové kalkulace by odpovídala 6 400 Kč. Za předpokladu dodání kompletních dat ze strany zubní ordinace, popřípadě účetní jednotky, je cena za službu vyčíslena na 4 400 Kč.

Detailní pohled na časovou náročnost jednotlivých činností a jejich hodnotové ohodnocení nabízí následující tabulka.

Tabulka 21 – Rozpočet ceny projektu (vlastní zpracování)

| Činnost                             | Potřebný čas (hod.) | Cena (200 Kč/h)  |
|-------------------------------------|---------------------|------------------|
| Analýza nákladů                     | 10                  | 2 000 Kč         |
| Zpracování minutové kalkulace       | 22                  | 4 400 Kč         |
| Zpracování cenové kalkulace         | 52                  | 10 400 Kč        |
| Implementace cenové kalkulace do IS | 5                   | 1 000 Kč         |
| <b>Projekt cenové kalkulace</b>     | <b>89</b>           | <b>17 800 Kč</b> |

### 10.3 Analýza rizik

Projekt cenové kalkulace je, jako každý jiný projekt, vystaven působení rizik, které mohou negativně ovlivnit kvalitu zpracování či vyvolat jiné negativní dopady. Důležité je tyto rizika správně definovat, učinit preventivní kroky k eliminaci jejich vzniku a v případě vzniku rizika včas identifikovat a provést účinná opatření k jejich potlačení.



Nejvýznamnější rizika projektu jsou definována následovně:

- zahrnutí neoprávněných nákladů do výpočtu minutové sazby,
- chybné stanovení časové náročnosti výkonů,
- stanovené ceny negativně ovlivní prodejnost výkonů,
- významná změna cen spotřebovaných vstupů,
- příliš vysoká cena za zpracování projektu.

Riziko zahrnutí neoprávněných nákladů do minutové kalkulace lze považovat za malé, jelikož sestavení minutové kalkulace předcházelo autorem jasné vymezení nákladů nevstupujících do výpočtu. Chybné stanovení časové náročnosti výkonů může výrazně ovlivnit výsledný výpočet cenové kalkulace a nadhodnotit či podhodnotit konečné ceny výkonů. Potřebný čas je však stanovován samotnou zubní ordinací, tudíž vznik tohoto rizika je poměrně nízký, jelikož lze u stomatologa předpokládat znalost časové náročnosti. Další riziko je spojeno s poklesem prodejnosti v důsledku vysokých cen výkonů. Odhad pravděpodobnosti vzniku tohoto rizika je střední, jelikož růst ceny směrem nahoru je vždy ze strany zákazníka vnímán negativně. Riziko změny cen spotřebovaných vstupů, zejména růst cen energií a materiálu, je považováno za velmi pravděpodobné, a dopad tohoto rizika spojen s nutností aktualizovat minutovou sazbu a přepracovat cenovou kalkulaci, jelikož by kalkulace v současné podobě neodpovídala změněným cenám vstupů. Poslední definované riziko spočívá v příliš vysoké ceně za zpracování cenové kalkulace, kdy je pravděpodobnost vzniku stanovena jako malá, jelikož jak již bylo zmíněno v nákladové analýze, se cena projektu pohybuje v běžném rozmezí.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo zpracovat cenovou kalkulaci pro vybranou společnost, jejíž výstupem byly nejvýše možné kalkulované ceny stomatologických výkonů. K naplnění hlavního cíle napomohly stanovené dílčí cíle, které byly formulovány v podobě zpracování literární rešerše zaměřené na související teoretické poznatky, provedení analýzy současného stavu nákladů, zpracování minutové kalkulace na základě analyzovaných nákladů, navrhnutí ceníku stomatologických výkonů, implementace cenové kalkulace do IS a zhodnocení a podrobení projektu časové, nákladové a rizikové analýze.

Diplomová práce byla rozdělena na teoretickou část a praktickou část, která byla dále členěna na analytickou a projektovou část. Dílčí cíl zaměřený na literární rešerši byl naplněn v rámci teoretické části, jenž poskytl potřebné poznatky pro zpracování navazující praktické části práce.

Analytická část diplomové práce obsahuje druhové členění, členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů a kalkulační členění nákladů a jejich podrobnou analýzu nákladů v průběhu sledovaných let. Zejména provedené kalkulační členění nákladů bylo klíčové pro následující zpracování projektové části, konkrétně k sestavení minutové kalkulace a výpočtu minutové sazby. Analytická část a její dílčí cíl zaměřený na analýzu nákladů také poskytly ucelený pohled na vývoj nákladů v čase.

Úzce navazující částí na analytickou činnost byla projektová část diplomové práce, v níž bylo za úkol naplnit dílčí cíl v podobě minutové kalkulace a implementace zpracované kalkulace do informačního systému zubní ordinace. Taktéž v této části práce došlo ke splnění hlavního cíle, tedy zpracování cenové kalkulace a doporučení odpovídajícího ceníku stomatologických výkonů. Projekt byl v závěrečné části zakončen zhodnocením a analýzou z hlediska času, nákladů a rizik.

Zpracovaný projekt cenové kalkulace odpovídá aktuálnímu znění cenového předpisu Ministerstva zdravotnictví 1/2022/CAU a vyhlášky č. 450/2009 Sb., kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách. Z toho vyplývá, že cenová kalkulace, i předcházející učiněné kroky, jakožto minutová kalkulace, jsou v souladu s podmínkami cenotvorby věcně usměrněné ceny, a zubní ordinace využíváním doporučeného ceníku stomatologických výkonů pro rok 2022 neriskuje finanční postih ze strany speciálního finančního úřadu v případě cenové kontroly. Na základě kompletního zhodnocení lze zpracovaný projekt cenové kalkulace považovat za úspěšný a stanovené hlavní i dílčí cíle za splněné.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BARTÁK, Miroslav, 2010. *Ekonomika zdraví: sociální, ekonomické a právní aspekty péče o zdraví*. Praha: Wolters Kluwer, 223 s. ISBN 9788073575038.

CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th edition. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, 614 s. ISBN 9781133958963.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 9788025128312.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 240 s. ISBN 9788027101948.

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 842 s. ISBN 9781473748873.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 391 s. ISBN 9788073577124.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 9788075988850.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, 2021. *Managerial accounting*. 17th edition. New York: McGraw-Hill, 798 s. ISBN 9781260575682.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th edition. Mason: South-Western, 832 s. ISBN 9780324559675.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 259 s. ISBN 9788024724713.

KALOUDA, František, 2019. *Finanční řízení podniku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 261 s. ISBN 9788073807566.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 358 s. ISBN 9788072019328.

KRABEC, Tomáš, 2015. *Oceňování a prodej privátní zubní a lékařské praxe*. 2. doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, 128 s. ISBN 9788024748665.

KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vydání. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 9788072611416.

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

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 318 s. ISBN 9788074182198.

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

MRKVIČKA, Josef a Jiří STROUHAL, 2014. *Manažerské finance*. 3., aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 331 s. ISBN 9788086716923.

NOBLES, Tracie L., Brenda MATTISON, Ella Mae MATSUMURA a Charles T. HORNGREN, 2014. *Horngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th edition. Boston: Pearson, (různé stránkování). ISBN 9780133255430.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada, 735 s. ISBN 9788024730240.

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

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

SOUČEK, Zdeněk a Jan BURIAN, 2006. *Strategické řízení zdravotnických zařízení*. Praha: Professional Publishing, 196 s. ISBN 8086946185.

*Stomatologická péče*. Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky [online]. 2022 [cit. 2022-03-12]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/pojistenci/informace-a-zivotni-situace/stomatologicka-pece>.

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku*. 3., aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 186 s. ISBN 9788087985076.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přepracované a doplněné vydání. Praha: C.H. Beck, 526 s. ISBN 9788074002748.

SYNEK, Miloslav a kolektiv, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 471 s. ISBN 9788024734941.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 255 s. ISBN 9788027106899.

VÁCHAL, Jan, Marek VOCHOZKA a kolektiv, 2013. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 685 s. ISBN 9788024746425.

*Věstník Ministerstva zdravotnictví České republiky* [online], 2021. Praha: Ministerstvo zdravotnictví ČR, 2021(13) [cit. 2022-03-12]. Dostupné z: [https://www.mzcr.cz/wp-content/uploads/2021/11/Vestnik-MZ\\_13-2021.pdf](https://www.mzcr.cz/wp-content/uploads/2021/11/Vestnik-MZ_13-2021.pdf).

Vyhláška č. 450/2009 Sb.

Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách.

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.

ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ, 2009. *Ekonomika zubní ordinace*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 143 s. ISBN 9788024423364.

ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ, 2010. *Manažerské účetnictví ve zdravotnictví*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 105 s. ISBN 9788024425191.

ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ, 2013. *Ekonomika zdravotnictví*. 2., upravené vydání. Brno: Národní centrum ošetřovatelství a nelékařských zdravotnických oborů, 249 s. ISBN 9788070135518.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

- a. s. Akciová společnost
- ČSK Česká stomatologická komora
- ČSR Československá republika
- IS Informační systém
- OPG Ortopantomogram
- ROA Return on Assets (rentabilita aktiv)
- ROE Return on Equity (rentabilita vlastního kapitálu)
- ROS Return on Sales (rentabilita tržeb)
- s. r. o. Společnost s ručením omezeným
- ZP Zdravotní pojišťovna
- ZUP Zvlášť účtované položky

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|  |    |
|--|----|
| Obrázek 1 – Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (Garrison, Noreen, Brewer, 2021, s. 2)..... | 17 |
| Obrázek 2 - Členění nákladů dle rozhodovacích úloh (Fibířová a kol., 2020, s. 67) .....                  | 20 |
| Obrázek 3 – Typový kalkulační vzorec (Popesko, Papadaki, 2016, s. 71).....                               | 30 |
| Obrázek 4 – Retrogradní kalkulační vzorec (Král a kol., 2018, s. 154) .....                              | 31 |
| Obrázek 5 – Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Král a kol., 2018, s. 154).....     | 31 |
| Obrázek 6 – Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování) .....                                 | 46 |
| Obrázek 7 – Implementovaná minutová kalkulace (vlastní zpracování).....                                  | 81 |
| Obrázek 8 – Číselník zvlášť účtovaných položek (vlastní zpracování).....                                 | 82 |
| Obrázek 9 – Číselník výkonů (vlastní zpracování).....  | 83 |

**SEZNAM TABULEK**

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1 – Vertikální analýza rozvahy (vlastní zpracování) .....               | 47 |
| Tabulka 2 – Horizontální analýza rozvahy (vlastní zpracování) .....             | 48 |
| Tabulka 3 – Vývoj hospodaření společnosti (vlastní zpracování) .....            | 49 |
| Tabulka 4 – Rentabilita tržeb (vlastní zpracování) .....                        | 51 |
| Tabulka 5 – Ukazatelé likvidity (vlastní zpracování) .....                      | 51 |
| Tabulka 6 – Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování) .....     | 53 |
| Tabulka 7 – Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování) .....   | 55 |
| Tabulka 8 – Variabilní náklady (vlastní zpracování) .....                       | 56 |
| Tabulka 9 – Fixní náklady (vlastní zpracování) .....                            | 57 |
| Tabulka 10 – Vertikální analýza přímých nákladů (vlastní zpracování) .....      | 59 |
| Tabulka 11 – Horizontální analýza přímých nákladů (vlastní zpracování) .....    | 60 |
| Tabulka 12 – Vertikální analýza nepřímých nákladů (vlastní zpracování) .....    | 62 |
| Tabulka 13 – Horizontální analýza nepřímých nákladů (vlastní zpracování) .....  | 63 |
| Tabulka 14 – Roční fond ordinační doby (vlastní zpracování) .....               | 72 |
| Tabulka 15 – Formulář ekonomicky oprávněných nákladů (vlastní zpracování) ..... | 73 |
| Tabulka 16 – Minutová kalkulace (vlastní zpracování) .....                      | 74 |
| Tabulka 17 – Souhrn zvlášť účtovaných položek (vlastní zpracování) .....        | 76 |
| Tabulka 18 – Cenová kalkulace (vlastní zpracování) .....                        | 77 |
| Tabulka 19 – Ceník stomatologických výkonů (vlastní zpracování) .....           | 79 |
| Tabulka 20 – Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování) .....             | 86 |
| Tabulka 21 – Rozpočet ceny projektu (vlastní zpracování) .....                  | 88 |



**SEZNAM GRAFŮ**

|   |    |
|---|----|
| Graf 1 – Vývoj výnosů, nákladů a hospodářského výsledku po zdanění (vlastní zpracování) .....         | 50 |
| Graf 2 – Vývoj podílu variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)..... | 58 |
| Graf 3 – Struktura přímých nákladů v roce 2021 (vlastní zpracování) .....                             | 60 |
| Graf 4 - Časová osa projektu (vlastní zpracování) .....   | 87 |

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Ekonomicky neoprávněné náklady

## **PŘÍLOHA P I: EKONOMICKY NEOPRÁVNĚNÉ NÁKLADY**

Za ekonomicky oprávněné náklady nelze považovat:

- penále, pokuty, úroky z prodlení, popř. jiná plnění za nedodržení povinností podle smluv a předpisů,
- manka nad rámec daňové uznatelnosti,
- škody na majetku a náklady spojené s jejich odstraňováním (kromě škod vzniklých živelní pohromou),
- odměny a plnění ve prospěch členů statutárních orgánů a dalších volených orgánů právnických osob,
- nevyužité provozní náklady na investiční výstavby (zamřené investice),
- platby za promlčené dluhy nad rámec daňové uznatelnosti,
- opakovaně zahrnované náklady, které již byly uhrazeny,
- odpisy vyšší, než odpovídá skutečně uplatněným odpisům podle zákona o účetnictví nebo zákona o daních z příjmu,
- odpisy majetku nabytého bezúplatným převodem,
- náklady na reprezentaci a poskytnuté dary,
- cestovné vyplácené nad rámec povinností stanovených zákoníkem práce,
- peněžité vyrovnání (např. odstupné) nad rámec povinností stanovené zák. práce,
- příspěvky na penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření a na životní pojištění,
- pojištění rizik a pojištění právní ochrany,
- pojištění odpovědnosti za škodu, s výjimkou pojištění dle zákona č. 372/2011 Sb.,
- příspěvky na stravování nad rámec daňové uznatelnosti dle zákona o daních z příjmů,
- náklady na pohonné hmoty pro soukromé účely,
- náklady na studium středních a vysokých škol a na manažerská studia, kromě nákladů na vzdělávání a školení souvisejících s výkonem činnosti,
- náklady na zpětný leasing,
- daň z příjmů právnických osob a podnikajících fyzických osob,

- náklady na reklamu a propagaci, ochranné známky a náklady na sponzorování,
- náklady na nápoje, náplně do kávovarů a nápojových automatů, pokud nesplňují podmínky pro poskytování ochranných nápojů dle nařízení vlády č. 361/2007 Sb.,
- náklady na jazykové kurzy nezdravotnického personálu.