

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti**

Veronika Vacková

---

Bakalářská práce  
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

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

Akademický rok: 2023/2024

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Veronika Vacková**  
Osobní číslo: **M200158**  
Studijní program: **B0413A050024 Ekonomika a management**  
Specializace: **Ekonomika a management podniku**  
Forma studia: **Kombinovaná**  
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti**

## Zásady pro vypracování

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Proveďte rešerši odborné literatury na téma analýza nákladů a zpracujte základní teoretické poznatky.

#### II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Ve vybrané společnosti proveďte analýzu nákladů.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav řízení nákladů a navrhněte vhodná doporučení vedoucí ke zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti.

### Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018. ISBN 978-147-374-887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Líbuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-807-598-486-9.
- HANSEN, Don R. a MOWEN, Maryanne M. *Cornerstones of cost management*. 3th edition. Mason, OH: Cengage Learning, 2015. ISBN 978-1-285-77940-9.
- POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-274-8.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **5. února 2024**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2024**

L.S.

---

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

---

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

## 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**

Cílem bakalářské práce je provést analýzu nákladů a zhodnotit současný stav řízení nákladů ve vybrané společnosti.

Pro teoretickou část byla provedena rešerše odborné literatury a zpracovány základní teoretické poznatky.

Praktická část zahrnuje charakteristiku vybrané společnosti, provedenou analýzu nákladů, stanovení nákladových funkcí a bodu zvratu.

Závěr obsahuje výsledky analýzy a doporučení k optimalizaci nákladů v dané společnosti.

**Klíčová slova:** analýza nákladů, řízení nákladů, fixní náklady, variabilní náklady, bod zvratu, nákladové funkce

## **ABSTRACT**

The aim of the bachelor's thesis is to perform a cost analysis and evaluate the current state of cost management in the selected company.

For the theoretical part, a search of professional literature was carried out and basic theoretical knowledge was processed.

The practical part includes the characteristics of the selected company, cost analysis, determination of cost functions and the break-even point.

The conclusion contains the results of the analysis and recommendations to optimize costs in the given company.

**Keywords:** cost analysis, cost management, fixed costs, variable costs, break-even point, cost functions

Ráda bych poděkovala paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za její cenné rady a připomínky při vedení bakalářské práce.

Poděkovala bych ráda i společnosti, která mi umožnila zpracovat bakalářskou práci a za poskytnutí interních podkladů a informací.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské 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 ÚČETNÍ SYSTÉMY</b> .....	<b>12</b>
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	12
<b>2 POJETÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>14</b>
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ .....	14
2.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
<b>3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>16</b>
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	16
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2.1 Náklady technologické a na obsluhu a řízení.....	18
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	18
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝROBY.....	20
3.4.1 Variabilní náklady .....	20
3.4.2 Fixní náklady.....	21
3.4.3 Smíšené náklady.....	21
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ.....	22
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady.....	22
3.5.2 Oportunitní a utopené náklady .....	23
3.5.3 Imputované a vázané.....	23
3.5.4 Implicitní a explicitní .....	24
3.5.5 Kalkulační druhy nákladů .....	24
3.6 NÁKLADY PODLE PŮVODU SPOTŘEBOVANÝCH VSTUPŮ .....	25
<b>4 ANALÝZA NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ</b> .....	<b>26</b>
4.1 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA .....	26
4.2 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	27
4.3 BOD ZVRATU .....	29
4.3.1 Provozní páka.....	32
<b>5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>33</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>36</b>
6.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	37

6.3.1	Majetková struktura .....	40
6.3.2	Finanční struktura.....	41
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>44</b>
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	44
7.1.1	Vertikální analýza .....	46
7.1.2	Horizontální analýza .....	48
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝKONŮ .....	49
7.2.1	Fixní náklady.....	49
7.2.2	Variabilní náklady .....	51
<b>8</b>	<b>STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ .....</b>	<b>53</b>
8.1	KLASIFIKAČNÍ ANALÝZA .....	53
8.2	METODA DVOU OBDOBÍ.....	54
8.3	BODOVÝ DIAGRAM.....	56
<b>9</b>	<b>ANALÝZA BODU ZVRATU .....</b>	<b>57</b>
9.1	PROVOZNÍ PÁKA .....	59
	<b>SHRnutí PRAKTICKÉ ČÁSTI A ZÁVĚREČNÉ DOPORUČENÍ .....</b>	<b>60</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>66</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>67</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>68</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>69</b>



## ÚVOD

Základním cílem pro každou společnost je maximalizace zisku. Zisk vznikne tehdy, kdy převyšují výnosy nad náklady.

Výnosy podnik může zvýšit dvěma způsoby. Prvním je zvýšením cen za své produkty či služby, anebo se může zaměřit na snížení nákladů.

Bakalářskou prací tvoří teoretická a praktická část.

Teoretická část zahrnuje poznatky čerpané z odborné literatury týkající se nákladů a jejich řízení. V první polovině této části bude vymezen princip fungování dvou typů účetnictví, a to finančního a manažerského. V následujících kapitolách bude definováno pojetí nákladů, klasifikace nákladů a v neposlední řadě analýza nákladů a jejich řízení.

Praktická část v první řadě představí danou společnost, kde bude uvedena majetková a finanční struktura firmy, která bude mít za úkol nastítnit celkové hospodaření podniku. Další část se bude věnovat analýze nákladů, konkrétně horizontální a vertikální analýze. Následující část bude obsahovat sestavení bodu zvratu a nákladové funkce.

Závěr práce zhodnocuje provedenou analýzu a uvádí návrhy pro snížení a efektivnější řízení nákladů.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem mé bakalářské práce je analýza nákladů a zhodnocení současného řízení nákladů v dané společnosti.

Ke zpracování budou sloužit interní dokumenty společnosti, jako je rozvaha a výkaz zisku a ztráty v letech 2020 až 2022.

V první řadě bude provedena rešerše odborné literatury, ze které bude vypracována teoretická část.

Praktická část plynule naváže na část teoretickou, ve které bude představena společnost včetně její majetkové a finanční struktury. Následně bude vypočítán výsledek hospodaření v jednotlivých letech. Dále bude vymezeno druhové členění nákladů, provedena vertikální a horizontální analýza a rozděleny náklady na fixní a variabilní. Nákladová funkce bude popsána pomocí metody dvou období, klasifikační analýzy a bodového diagramu. V další části bude vypočítán bod zvratu včetně bezpečnostní podnikatelské rezervy.

V závěru práce budou shrnuty výsledky analýz a uvedeny návrhy na zlepšení řízení nákladů.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ÚČETNÍ SYSTÉMY

Účetnictví představuje ucelený systém informací o činnosti podniku. Cílem účetnictví je zobrazovat ekonomickou situaci podniku. Předmětem účetnictví je zobrazování majetkové struktury podniku (tedy aktiv), zdrojů krytí majetku (tedy pasiv), a také zjišťování výsledku hospodaření.

Účetnictví z hlediska funkce a účetních informací lze rozdělit do dvou základních skupin, a to na finanční a manažerské. (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 15)

### 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví slouží primárně pro potřeby externích uživatelů a pro řídicí pracovníky, jako jsou banky, orgány státní správy, vlastníci a akcionáři.

Finanční účetnictví informuje o finanční situaci a výkonnosti podniku jako celku, především ve vztahu k vnějšímu okolí.

Informace a data jsou zveřejňována v základních dvou výkazech – rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Rozvaha informuje o majetku a kapitálu daného podniku. Ve výkazu zisku a ztráty, neboli výsledovce, jsou informace o nákladech a výnosech podniku. Dále k dokumentům řadíme i výkaz o cash flow. Ten informuje, jaké měl podnik příjmy a výdaje v daném roce. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 13; Šteker a Otrusinová, 2021, s. 15)

V případě finančního účetnictví vzniká požadavek na dodržování určitých pravidel, která garantují úplnost a spolehlivost pro externí uživatele. Důležitá je také srovnatelnost v čase a mezi jednotlivými podniky. (Fibířová et al., 2019, s. 18)

### 1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví poskytuje informace důvěrné, které jsou určeny pouze řídicím pracovníkům a jsou potřebné k efektivnímu řízení podniku. Není nijak právně upraveno, je plně v kompetenci společnosti, která rozhoduje, jaké postupy a metody využije.

Je účelné, aby takový účetní systém byl sestavován pro potřeby konkrétního uživatele, v tomto případě pro manažera. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 15)

Jedná se o způsob monitorování a reportování o podnikatelské činnosti obsahující informace potřebné pro řízení a rozhodování. Na základě tohoto účetnictví by mohl manažer

rozhodnout, zda je přijatelné investovat do dlouhodobého majetku společnosti či nikoliv. (Čížinská, 2018, s. 48-49)

Manažerské účetnictví obsahuje kalkulace, rozpočty, rozhodovací úlohy a vnitropodnikové účetnictví. (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 16)

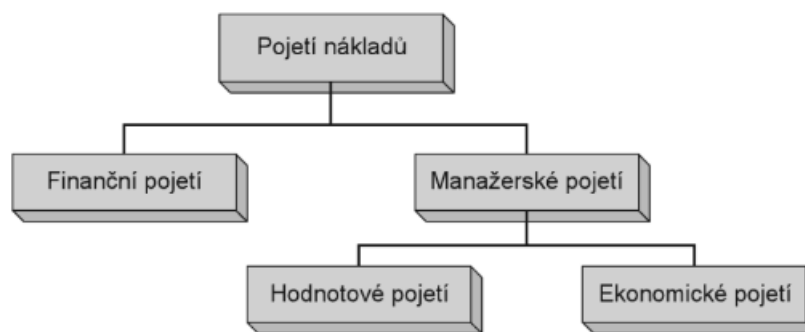
## 2 POJETÍ NÁKLADŮ

Náklady jsou chápány jednotlivými uživateli odlišně. Rozdílně jsou vnímány jinak v manažerském a jinak ve finančním účetnictví.

Rozlišují se dvě základní pojetí nákladů a to:

- Finanční – uplatňováno ve finančním účetnictví
- Manažerské – uplatňováno v manažerském účetnictví

Manažerské se dále člení na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 24)



Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

### 2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů, které je také nazýváno pagatorní, je nejčastěji uplatňováno ve finančním účetnictví. (Král, 2018, s. 68)

Ve své publikaci *Moderní metody řízení nákladů*, Popesko a Papadaki (2016, s. 27) definují finanční pojetí nákladů jako „úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“

Náklady jsou vyjadřovány v účetních cenách, tedy přesně v cenách, za které spotřebovaná aktiva byla pořízena nebo v evidované hodnotě výše nárůstu pasiv. Ve finančním pojetí nákladů jsou tedy náklady evidovány ve výši, v jaké se promítly do finančního účetnictví.

### 2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí poskytuje informace pro běžné řízení, ale také pro kontrolu uskutečňovaných procesů, které podnik vykonává.

Ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen, které odpovídají jejich současné hodnotě. Je očekáváno, že uskutečněné aktivity nezajistí pouze návratnost investice, ale také reprodukci ekonomických zdrojů v jejich původní výši, avšak v aktuálních cenách. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28; Král, 2018, s. 69)

Král (2018, s. 69) ve své knize říká, že „*hodnotové pojetí tak vychází z ocenění ekonomických zdrojů na bázi reprodukčních cen, a zisk tak měří na principu zachování tzv. věčného kapitálu (podnikové podstaty).*“

### **2.3 Ekonomické pojetí nákladů**

Ekonomické spolu s hodnotovým pojetím jsou součástí manažerského pojetí nákladů. Je potřeba získat dostatek informací pro rozhodování, aby v budoucnu byly vhodně zvoleny správné varianty.

Ekonomické pojetí souvisí s tzv. oportunitními náklady. Oportunitní náklady představují maximální ušlý výnos, o který podnik přišel tím, že nezvolil vhodnou alternativu, tedy nevybral správnou možnost. V praxi by se daly vyjádřit na příkladu, kdy podnik vlastní nemovitost, kterou má možnost pronajímat, ale neučiní tak. (Král, 2018, s. 71)

### 3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Synek a Kislingerová (2015, s. 43) ve své knize říkají „*Abychom mohli náklady řídit (usměrňovat) a tím zvyšovat hospodárnost, musíme je podrobněji třídit.*“

Náklady podniku můžeme dělit následovně:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů
- Kalkulační členění nákladů
- Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výroby
- Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování
- Náklady podle spotřebovaných vstupů
- Náklady podle podnikových funkcí

#### 3.1 Druhové členění nákladů

Prvním momentem zobrazení vynaložených nákladů v účetnictví je zobrazení nákladů, které vstupují do podniku. Jedná se tedy o základní ekonomické zdroje, které jsou pro jakoukoliv činnost nezbytné. (Fibírová et al., 2019, s. 67)

Druhové členění nákladů vychází z výrobních faktorů jako je práce, dlouhodobý majetek a materiál.

Podrobnější druhové členění vychází z praxe. V podniku o tom svědčí výkaz zisku a ztráty, tedy výkaz o výnosech, nákladech a hospodářském výsledku.

Výkaz zisku a ztráty (zkráceně výsledovka) kombinuje dvojí třídění nákladů:

- Podle oblasti činnosti – provozní, finanční, mimořádné náklady
- Podle nákladových druhů

Synek a Kislingerová (2015, s. 44) považují za základní nákladové druhy následující položky:

- Spotřeba materiálu, energie a externí služby
- Osobní náklady – mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady



- Odpisy hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku
- Finanční náklady (nákladové úroky aj.)

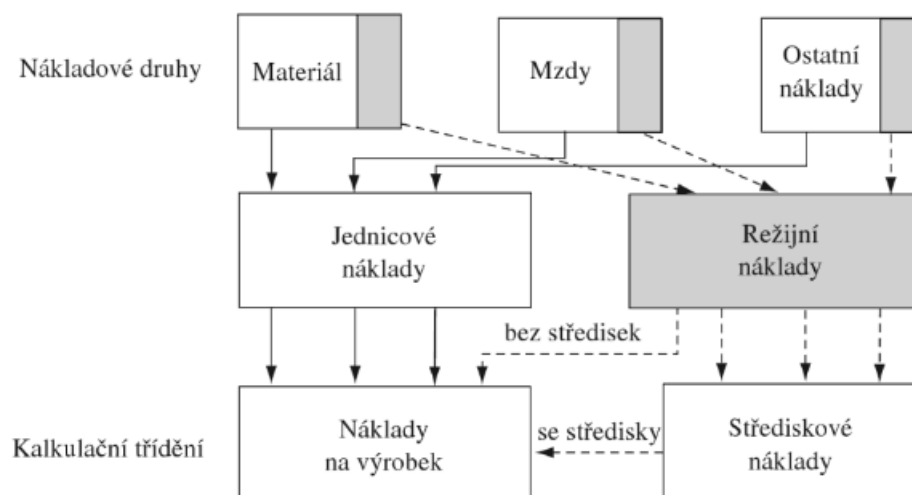
Fibírová et al. (2019, s. 67) říkají, že „základními vlastnostmi nákladových druhů je, že jsou náklady externími (vznikají ve vztahu k externím partnerům podniku), prvotními (jsou v podniku zobrazeny poprvé) a jednoduchými (jejich podoba je dána ekonomickou podstatou nákladového vstupu, která nemá z pohledu podniku podrobnější vnitřně členěnou strukturu).“

### 3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je užíváno pro určení vztahu mezi jednotlivými nákladovými položkami k výkonům podniku. (Martinovičová et al., 2019, s. 61)

Synek a Kislingerová (2015, s. 44) člení účelové náklady podle útvarů a podle výkonů. Členění dle výkonů je úzce spjaté s kalkulačním členěním nákladů.

Pokud ale podnik není dělen na jednotlivá střediska (jedná se obvykle o malé podniky), používá se pouze členění podle výkonů.



Obrázek 2: Vztah mezi druhovým, kalkulačním a střediskovým tříděním nákladů (Synek a Kislingerová, 2015, s. 46)

- **Podle útvarů** – základem pro třídění nákladů je jejich klasifikace podle místa vzniku a odpovědnosti. Útvary, klasifikované dle odpovědnosti, jsou označovány jako nákladová střediska. Tato klasifikace nám poskytuje odpovědi na dvě zásadní otázky: Kde vznikly náklady? A kdo je způsobil? (Martinovičová et al., 2019, s. 61)

- **Podle výkonů** (kalkulační členění nákladů) se zjišťují náklady dle jednotlivých výrobků, případně služeb. Umožňují tak zjistit výnosnost výrobků, a tím určit strukturu výrobního programu. Kalkulační náklady tak odpovídají na otázku, na co byly náklady vynaloženy.

### 3.2.1 Náklady technologické a na obsluhu a řízení

**Náklady technologické** se vynakládají na tvorbu výkonů tzn., že jsou spjaté s výrobním procesem. Jsou vyvolávány technologií daného výkonu. Mezi náklady technologické se řadí například spotřeba materiálu, osobní náklady zaměstnanců, spotřeba energie nebo odpisy technologických zařízení.

**Náklady na obsluhu a řízení** slouží v technologickém procesu jako doprovodná činnost. Mezi tyto náklady se řadí osobní náklady řídicích pracovníků, například mzdy manažerů, personalistů, účetních, ale také náklady na výpočetní techniku a další administrativní činnosti. Dalšími náklady jsou náklady provozní, mezi které spadá třeba provoz budov – to zahrnuje topení, osvětlení a úklid nebo také závodní jídelna.

Jednoduše řečeno jedná se o náklady, které se týkají činností jako je řízení, personalistika, IT a ekonomika.

V praxi se nejvíce využívá členění nákladů na náklady jednicové a režijní. Členění nákladů na náklady technologické a na obsluhu a řízení už tak časté využití nemají. Jeho omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu je důvodem. Velmi obtížné je také definovat, do které skupiny daný náklad náleží. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34-35; Fibírová et al., 2019, s. 69)

### 3.2.2 Náklady jednicové a režijní

**Náklady jednicové** jsou náklady, kde je základem stanovení norem, jako naturálně stanovené spotřeby ekonomického zdroje. Jako ocenění naturální spotřeby lze uvést např. pořizovací cenu materiálu, energii, nakupované služby aj. Po ocenění dochází ke kalkulaci, která určuje úroveň nákladů na jednotku výkonu. (Fibírová et al., 2019, s.70)

Jednicové náklady jsou náklady, jejichž kalkulační jednicí je určitý výkon, jako je například výrobek, polotovar, služba. Tento výkon je vymezen měřicí jednotkou, např. množstvím – 1 kus, hmotností – 1 kg, plochou – 1 m<sup>2</sup>, časem – 1 min. (Synek a Kislingerová, 2015, s. 46)

**Náklady režijní** představují náklady, které není možné jednoduchým způsobem vztahovat k jednotce výkonu. Zahrnují náklady na obsluhu a řízení.

Král (2018, s. 80) ve své knize říká, že základním informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. Rozpočet je vymežován jako nákladový úkol, který se stanovuje pro konkrétní útvar na časové období, a také je důležitý předpokládaný rozsah dané aktivity.

Do režijních nákladů například patří:

- Odpisy strojů
- Pronájem výrobní haly
- Mzdy (údržbářů, manažerů, účetních, personalistů)
- Náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky a náklady na informační systém podniku (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

### 3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů úzce souvisí s účelovým členěním nákladů, což často způsobuje jejich záměnu.

Popesko a Papadaki (2016, s. 36) v knize *Moderní metody řízení nákladů* člení náklady, které jsou přiřazovány nákladovému objektu, do dvou kategorií:

- **Přímé náklady** souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Patří zde například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady, odpisy jednoúčelových strojů, či náklady na přípravu manuálu, který slouží k určitému produktu.
- **Nepřímé náklady** nejsou vázány k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují proces v podniku. Mezi nepřímé náklady lze řadit odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy (manažerů, personalistů, účetních, údržbářů) nebo také náklady na výpočetní techniku.

Přímé náklady jsou považovány za ekvivalent nákladů jednicových a nepřímé náklady jako ekvivalent nákladů režijních.

### 3.4 Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výroby

Členění nákladů dle objemu prováděných výkonů je pokládáno jako jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů. Cílem tohoto členění je zaměřeni se na chování nákladů v budoucnu. Předchozí členění se spíše zaměřovala na minulost, tedy již na spotřebované náklady.

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, tedy je pokládáno za jeden ze základních nástrojů pro tvorbu manažerského rozhodování.

V rámci tohoto členění se rozlišují základní kategorie nákladů a to fixní, variabilní a smíšené.

Důvod, proč dochází k členění nákladů na variabilní a fixní je ten, že umožňuje propojení řízení nákladů, výnosů a zisku, analyzovat vliv změn v objemu a sortimentu výkonů na vývoj zisku, ale také optimalizovat strukturu prodaných výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38; Fibírová et al., 2019, 71)

#### 3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou náklady, u kterých se jejich výše při změně objemu výkonů mění. To znamená, že pokud se objem výkonů zvýší, jejich výše vzroste také.

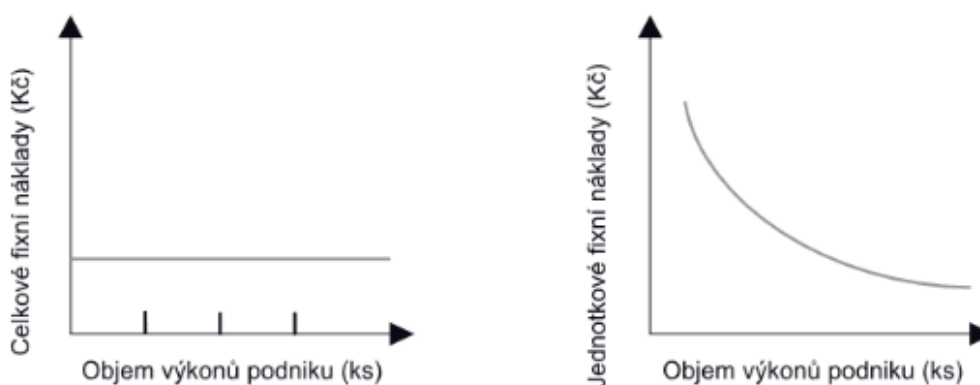
Celkové variabilní náklady jsou posuzovány jako lineární a jednotkové variabilní náklady se považují za konstantní. Například ve výrobním podniku jsou to přímé náklady, energie na provoz strojů či provize. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38; Drury, 2018, s. 29; Hansen a Mowen, 2015, s. 79)

- **Proporcionální náklady** jsou považovány za nejdůležitější část variabilních nákladů. Je předpokládáno, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Náklady, které připadají na jednotku jsou tedy konstantní a jejich celkový objem přímo roste úměrně k počtu výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů je například úkolová mzda dělníka, spotřebovaná energie potřebná k provozu strojů nebo spotřeba přímého materiálu.
- **Podproporcionální náklady** jsou náklady, které rostou pomaleji než objem dané produkce, tedy kde průměrný podíl na jednotku produkce klesá. Příkladem mohou být výrobní zařízení potřebná při zakládání podniku, která vyžadují opravy a údržbu jsou sledována ve vztahu k počtu vyrobených výrobků.

- **Nadproporcionální náklady** jsou náklady rostoucí rychleji, než je objem výkonů. Příkladem je růst osobních nákladů, když zaměstnanci využívají práce přesčas nebo dochází ke zvýšení nákladů na pohonné hmoty při zvýšení rychlosti vozidla. (Král, 2018, s. 86-87; Popesko a Papadaki, 2016, s. 38)

### 3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění při žádné aktivitě podniku a jsou potřebné k udržení chodu celého podniku. Typickým příkladem fixních nákladů jsou například nájemné, odpisy budovy nebo leasing firemních vozidel. Jsou charakteristické tím, že celkové fixní náklady zůstávají při různých aktivitách podniku konstantní, tedy neměnné, ale jednotkové fixní náklady se při růstu objemu výkonu podniku snižují. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39-40; Drury, 2018, s. 29; Hansen a Mowen, 2015, s. 78)



Obrázek 3: Průměrné variabilní a fixní náklady (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

Je důležité také stanovit základní časové období pro řízení fixních nákladů. V operativním řízení zisku je zásadním jeden kalendářní měsíc. Sledované položky fixních nákladů se vyjadřují ve výši, která odpovídá základnímu časovému úseku, kdy se roční náklady vydělí počtem měsíců a denní náklady jsou vynásobeny počtem dní v měsíci. (Fibířová et al., 2019, s. 126)

### 3.4.3 Smíšené náklady

V praxi často dochází k situaci, kdy nákladové položky vyjadřují smíšený charakter. Může nastat situace, kdy nákladové položky podniku zahrnují variabilní i fixní složku současně. Příkladem je spotřeba elektrické energie. Fixní charakter nákladů je v případě, kdy pokrývá spotřebu elektrické energie na osvětlení výrobní haly, vytápění nebo provoz výpočetní

techniky. Část spotřeby energie přímo souvisí s provozem výrobního stroje a je označována jako část variabilní. Náklady, jež obsahují variabilní i fixní složku současně, jsou označovány jako **semi-variabilní**.

Dále jsou rozlišovány náklady **semi-fixní**. Ty nastávají v případě, kdy skokově vzrostou fixní náklady. Příkladem z praxe může být nájem vozidel nebo odpisy výrobních strojů.

### 3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování je charakteristické tím, že vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, nikoliv z reálných hodnot vedených v účetních systémech podniku. Tato kategorie nákladů se zaměřuje na budoucnost, ale také má důležitou funkci při tvorbě a využívání nákladových kalkulací.

Základem jsou správná rozhodnutí, která vznikají na základě objektivního posouzení nákladů a výnosů, které budou z hlediska manažerského rozhodování rozděleny do jednotlivých kategorií. Nejčastěji používanými kategoriemi nákladů jsou relevantní a irelevantní. Dále jsou používány kategorie nákladů: oportunitní, utopené, imputované, vázané, implicitní nebo explicitní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47-49)

#### 3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

**Relevantní náklady** jsou náklady, u kterých se jejich výše změní v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí. V případě nákladů irelevantních je to přesně naopak. **Irelevantní náklady** zůstávají neměnné i bez ohledu na to, jaká varianta manažerského rozhodnutí bude přijata.

Rozdílové náklady jsou zvláštní formou nákladů relevantních. Představují tak rozdíl mezi náklady před a po přijetí rozhodnutí a také jeho dopadů. Cílem relevantních i irelevantních nákladů je eliminovat zkreslení.

Příkladem může být, pokud se rozhodujeme, zda pro cestu zvolíme vlastní auto nebo využijeme veřejnou dopravu. Daň z vozidla nebo náklady na pojištění jsou irelevantní, jelikož zůstávají stejné bez ohledu na to, zda pro cestu zvolíme náš vlastní vůz. Náklady na palivo se budou však lišit dle toho, jaká bude vybrána alternativa a tyto náklady jsou relevantní pro rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48; Drury, 2018, s. 31-32)

### 3.5.2 Oportunitní a utopené náklady

Popesko a Papadaki (2016, s. 50) tvrdí, že „oportunitní náklady představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo akceptováním zvolené alternativy znemožněno.“

Jedná se tedy o ušlý zisk způsobený rozhodnutím, které nebylo přijato. **Oportunitní náklady** mají charakter implicitních nákladů, jelikož nejsou v účetnictví evidovány v přesné výši.

Sekhar (2020, s. 7) definuje oportunitní náklady, jako náklady spojené s nevyužitím výhod spojených s nejlepší alternativou nebo také jako náklady na přínos, které nebyly získány v důsledku toho, že nebylo vybráno další nejlepší stanovisko.

**Utopené náklady** (někdy nazývané také jako umrtvené), jsou náklady, které byly v minulosti vynakládány a v budoucnu je nelze žádným rozhodnutím změnit.

Pro utopené náklady je charakteristické, že:

- jsou vynakládány ještě před zahájením samotné výroby
- nelze ovlivnit jejich celkovou výši
- opačně působící investiční rozhodnutí je jedinou možností jejich snížení
- příkladem jsou odpisy fixních aktiv
- typický je relativně dlouhý časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu

Vzhledem k jejich charakteru, by měly být utopené náklady vyloučeny, jelikož stejně jako irelevantní náklady mohou negativně ovlivnit výsledek rozhodovacího procesu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 49-50)

### 3.5.3 Imputované a vázané

**Imputované náklady** jsou odvozené náklady, které ovlivňují výsledky daného podniku na základě zvoleného rozhodnutí. Například v případě propouštění zaměstnanců nebo pokud dojde k zastavení výroby, je nutné vyplatit pracovníkům odstupné.

**Vázané náklady** jsou náklady, které vzniknou v budoucnu v závislosti na rozhodnutí v současnosti. Souvisí s vývojem a technologickým řešením výrobků a úrovní vynaložených nákladů při jejich tvorbě. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50)

### 3.5.4 Implicitní a explicitní

**Implicitní náklady** jsou druhem nákladů, které jsou v účetnictví podniku vykazovány v jiné výši nebo nejsou vykázány vůbec. Jsou obtížně vyčíslitelné a k jejich vyměření se používají oportunitní náklady.

**Explicitní náklady** fungují opačně a v účetnictví jsou přesné. To znamená, že jsou vykazovány ve skutečné výši. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50; Martinovičová et al., 2019, s. 62)

### 3.5.5 Kalkulační druhy nákladů

Nákladové kategorie, které se používají v manažerském rozhodování, se také uplatňují v nákladových kalkulacích.

Zvláštním druhem oportunitních nákladů jsou kalkulační druhy nákladů. Nejsou vykazovány ve finančním účetnictví, ale v pouze v manažerském.

Základními druhy kalkulačního účetnictví jsou:

- Kalkulační odpisy
- Kalkulační úroky
- Kalkulační rizikové přírážky
- Kalkulační nájemné
- Kalkulační podnikatelská mzda

**Kalkulační odpisy** na rozdíl od finančních a daňových odpisů nejsou regulovány státem. Odpovídají reálnému hodnotovému opotřebení a skutečnému snižování hodnoty u investičního majetku.

Odpisovou základnou, která odpovídá reprodukční pořizovací ceně, se zajišťuje reálná náhrada aktiva. Odepisování probíhá po celou dobu skutečného užívání předmětu, i v případě, pokud byl předmět již odepsán v plné výši ve finančním účetnictví.

**Kalkulačními úroky** je kapitál oceňován jako výrobní faktor. Kalkulační úroky jsou tak typickým příkladem oportunitních nákladů. To znamená, že podnik obětuje část ze svého kapitálu ke krytí aktiv a tím přijde o výnosy z tohoto kapitálu.



**Kalkulační rizikové přírážky** znázorňují pravděpodobné náklady z rizik vycházející z daných aktivit. Jsou počítány pomocí statistických metod či na základě získaných zkušeností.

**Kalkulační nájemné** nevzniká v případě, pokud podnikatel provozuje svou živnost v prostorách, které má v osobním vlastnictví. Do nákladů si prostřednictvím kalkulačního nájemného může podnikatel dát nájemné ve výši, které se dá srovnat s místními obvyklými cenami.

**Kalkulační podnikatelská mzda** představuje odpovídající odměnu za vykonanou práci, která se pohybuje ve výši, kterou by podnikatel získal jako fyzická osoba v obchodní společnosti jako zaměstnanec. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 51-55)

### 3.6 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů

- **Prvotní náklady**, též označovány jako náklady **externí**, pocházejí z okolí podniku. Příkladem pro tyto náklady je spotřebovaný materiál.
- **Druhotné náklady**, též označovány jako náklady **interní**, vznikají spotřebou vnitropodnikových vstupů. Jedná se například o nářadí pro vlastní potřebu. (Synek a Kislingerová, 2015, s. 48-49)

## 4 ANALÝZA NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ

V následující části bude rozebrána horizontální a vertikální analýza, nákladové funkce, bod zvratu a provozní páka.

### 4.1 Horizontální a vertikální analýza

Finanční analýza je nejdůležitějším krokem k posouzení výkonnosti firmy z hlediska financí a hodnotí tak aktuální finanční pozici firmy. Výsledky analýzy slouží pro další strategické a taktické rozhodování firmy o financování jednotlivých projektů a investicích. Vertikální a horizontální analýza se sestavuje na základě procentuálního rozboru.

Cílem vertikální analýzy je zjištění, jak se veškeré položky rozvahy podílí na celkovém množství. Lze také sledovat, jak se jednotlivé položky mění v čase. Zásadní je porovnání s firmami fungujícími ve stejném nebo podobném odvětví.

Dle Holečkové a Hyršlové (2018, s. 192) „*podstata vertikální analýzy je v procentním rozboru finančních výkazů. Vyčísluje se procentní podíl jednotlivých položek na celku. V případě vertikální analýzy rozvahy se tedy vyčísluje např. podíl jednotlivých položek majetku na celkových aktivech, podíl jednotlivých položek kapitálu na celkových pasivech. V případě výkazu zisku a ztráty může být na základ zvolena např. velikost celkového obratu, tj. výnosy celkem.*“

Při horizontální analýze účetních výkazů zkoumáme procentuální změnu příslušných jednotek. Výsledky analýzy lze vyčíst ze samotné rozvahy či výsledovky, protože je v nich srovnání běžného i minulého období. Cílem horizontální analýzy je sledovat stav pohybu jednotlivých veličin a změřit jejich intenzitu.

Technika výpočtu je následující:

- vypočte se absolutní výše změny (tj. rozdíl hodnot mezi dvěma po sobě jdoucími roky)

$$\text{absolutní změna} = \text{hodnota } t - \text{hodnota } t-1$$

- změna se vyjádří v procentech

$$\text{procentní změna} = \text{absolutní změna} \times 100 (\%) / \text{hodnota } t-1$$

Holečková a Hyršlová (2018, s. 192) říkají, že „podstata horizontální analýzy je v analýze trendů. Sleduje se vývoj jednotlivých položek finančních výkazů v čase. Vyhodnocení se provádí na základě vyčíslení změn položek (absolutních, relativních) po řádcích výkazů, proto horizontální analýza.“

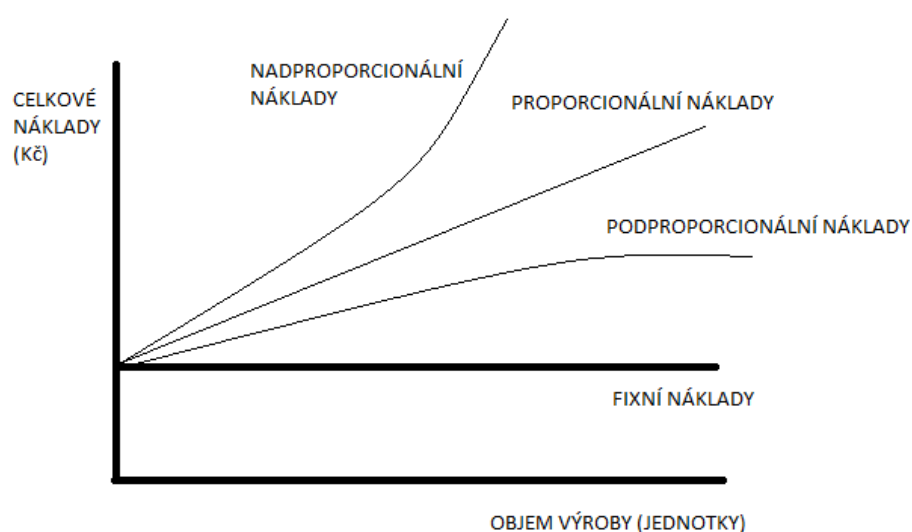
## 4.2 Nákladová funkce

Nákladová funkce je důležitým nástrojem manažerských rozhodnutí o technologii výroby a produkční kapacitě podniku. Nákladová funkce je nejjednodušší nákladový model, který zachycuje vliv jednoho činitele, a to objemu výroby, přičemž nezávisle proměnnou je objem výroby a závisle proměnnou jsou celkové náklady. Východiskem pro konstrukci nákladové funkce je klasifikace nákladů podle jejich závislosti na změně objemu výkonů, přičemž v manažerské praxi se používá krátkodobá nákladová funkce a dlouhodobá nákladová funkce. (Martinovičová et al., 2019, s. 63)

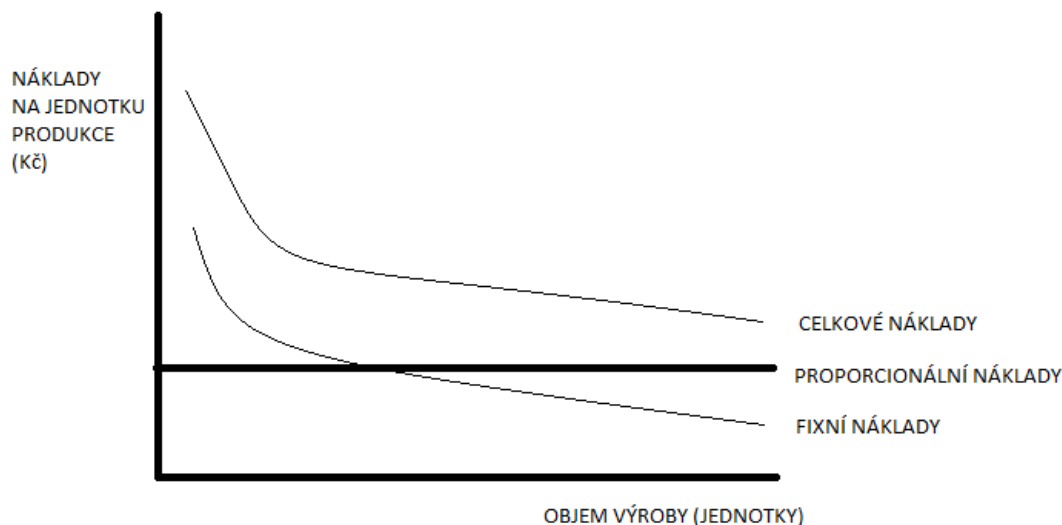
Vzorec pro stanovení nákladové funkce:

$$N = v \times Q + F$$

Krátkodobá funkce popisuje průběh nákladů za kratší období, kdy je možné měnit pouze výrobní činitele, jako je např. spotřeba materiálu či množství práce. U dlouhodobé nákladové funkce má vliv počet firem na trhu a optimální objem výroby.



Obrázek 4: Průběh celkových nákladů (vlastní zpracování dle Synka a Kislingerové, 2015, s. 47)



Obrázek 5: Průběh jednotkových nákladů (vlastní zpracování dle Synka a Kislingerové, 2015, s. 48)

Existuje několik postupů ke stanovení nákladové funkce:

- Metoda dvou období
- Klasifikační analýza
- Bodový diagram
- Regresní a korelační analýza

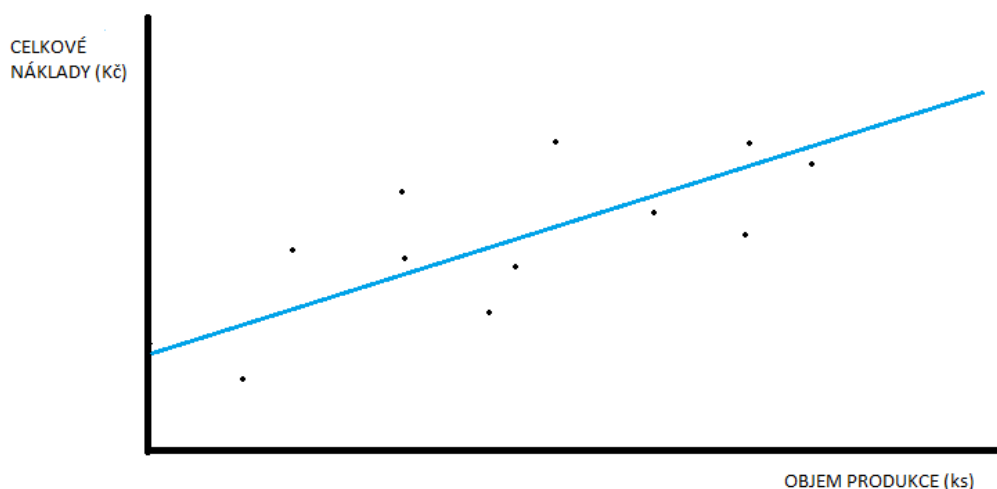
**Metoda dvou období** využívá řešení soustavy dvou rovnic o dvou neznámých. Důležité je vybrat dvě období, kdy firma produkovala nejméně a nejvíce výroby. Označení indexů 1 a 2 znázorňuje jednotlivá období:

$$CN_1 = FN + VN \times q_1$$

$$CN_2 = FN + VN \times q_2$$

Principem **klasifikační analýzy** je roztřídění jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní. Dělí se tak podle toho, zda se jejich hodnoty mění se změnou objemu produkce, což se samozřejmě u různých druhů odvětví liší.

**Bodový diagram** představuje grafické zpracování nákladové funkce. Odhalují se tak velké změny hodnot, které se projevují např. ve fixních nákladech. Často je potřeba posoudit situaci mezi dvěma jevy. A to tak, že v co nejvíce podobných podmínkách se shromáždí údaje o dvou proměnných. Bodový diagram tak graficky znázorní závislost mezi nimi. Navazujícím krokem je vhodné provést regresní a korelační analýzu. (Žaludek, 2020, s. 4)



Obrázek 6: Bodový diagram (vlastní zpracování dle Taušl Procházkové a Jelínkové, 2018, s. 31)

**Regresní a korelační analýza** je matematicko-statistická metoda a je považována za nejspolehlivější metodu a je vhodná jak pro podproporcionální, tak i pro nadproporcionální vývoj nákladů. Je k ní ovšem třeba sběru velkého množství dat. (Scholleová, 2017, s. 44).

Závislost dvou proměnných můžeme znázornit pomocí Pearsonova korelačního koeficientu:

$$r_{X,Y} = \frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X}) \cdot (Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2 \cdot \sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

Hodnoty koeficientu nabývají hodnot v intervalu  $\langle -1;1 \rangle$  (Dorda, 2020, s. 4)

### 4.3 Bod zvratu

Srpová (2020, s. 156) říká, že „bod zvratu provozní činnosti představuje takový objem produkce, popř. takový objem tržeb z provozní činnosti, při kterém firma dosahuje nulového výsledku hospodaření. Jinými slovy se jedná o hraniční bod ziskovosti a ztrátovosti firmy.“

Stanovení bodu zvratu je klíčovým nástrojem finanční analýzy každé společnosti. Tento bod nastává v situaci, kdy celkové tržby jsou schopny plně pokrýt veškeré výdaje, které firma má. V tento kritický moment firma začíná generovat zisk, což je důležitým ukazatelem

úspěšnosti podniku. Pro výpočet bodu zvratu je třeba znát hodnoty konkrétních tří proměnných:

- **Fixní náklady** – náklady, které nejsou závislé na objemu prodeje (např. platby za pronájem prostor, energie)
- **Variabilní náklady** – náklady, které jsou přímo závislé na objemu prodeje (např. nákup materiálu)
- **Prodejní cena** (zboží, výrobku, služby)

Pro výpočet bodu zvratu pro homogenní výrobu nejprve stanovíme základní pravidla:

$$T = p \times q$$

$$N = F + b \times q$$

Z tohoto vztahu lze odvodit vzorec pro výpočet bodu zvratu:

$$T = N$$

$$p \times q = F + b \times q$$

$$q (bz) = F / b - p$$

Výpočet bodu zvratu pro různorodou produkci využívá globální nákladové funkce:

$$N = F + h \times Q$$

kde N – celkové náklady

T – tržby

b – jednotkové variabilní náklady

q – objem výroby v naturálních jednotkách (např. kusech)

n – variabilní náklady na 1 jednotku

F – fixní náklady

p – realizační cena

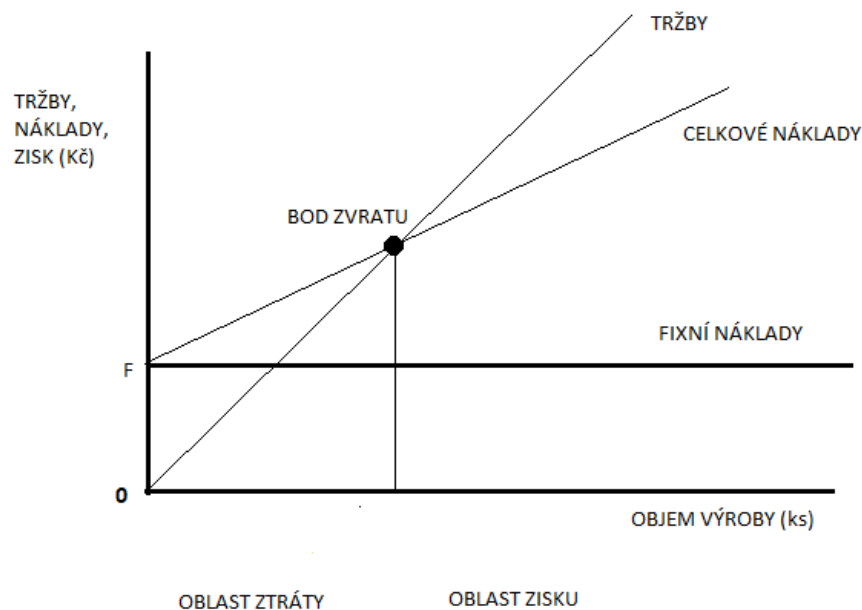
Q – množství produkce

h – haléřový ukazatel

Pomocí analýzy zvratu je možné zjišťovat také např.:

- minimální prodejní cenu
- maximální možné vstupní variabilní náklady
- limit fixních nákladů

Scholleová (2017, s. 52) říká, že „v dlouhém období jsou všechny podnikové náklady variabilní, rozhodování založené na bodu zvratu a nákladových funkcích by měla mít jen krátkodobý charakter.“



Obrázek 7: Grafické znázornění bodu zvratu (vlastní zpracování dle Taušl Procházkové a Jelínkové, 2018, s. 50)

Pokud firma po sestavení bodu zvratu zjistí, že není schopna pokrýt celkové náklady, kapacita podniku není nedostatečně velká pro dosažení bodu zvratu a nemá vhodné podmínky prodat na trhu množství produktu odpovídající bodu zvratu, je třeba celý záměr podniku upravit, aby byl provozuschopný. Lze začít dotovat provoz podniku z jiných zdrojů, což není vhodné pro delší období. Dalšími možnostmi je např. zvýšení prodejní ceny nebo snížení některé složky nákladů. (Šafrová Drášilová, 2019, s. 218-219).

Šeligová (2017, s. 48-49) říká, že „v souvislosti s analýzou bodu zvratu podnik sleduje jak celkové výnosy, tak celkové výnosy v bodu zvratu, jež umožňují zjistit, jak je podnik náchylný ke změnám v úrovni příjmů.“

Na základě tohoto se rozeznávají dva ukazatelé:

- Bezpečnostní podnikatelská rezerva ukazuje, o jakou část mohou klesnout celkové výnosy podniku před dosažením bodu zvratu.

$$BPR = CV - BZ$$

- Koeficient bezpečnosti vyjadřuje procentuální míru, tedy o kolik jsou tržby nad bodem zvratu. Tento ukazatel se získá výpočtem rozdílu mezi celkovými výnosy a bodem zvratu, který se opět vydělí celkovými výnosy.

$$kb = \frac{CV - BZ}{CV}$$

#### 4.3.1 Provozní páka

Dle Taušl Procházkové a Jelínkové (2018, s. 58) provozní páka vyjadřuje vztah mezi fixními a variabilními náklady podniku, ale také mezi ziskem a objemem produkce daného podniku. Existuje vztah mezi fixními a variabilními náklady na straně jedné a generovaný zisk na straně druhé, který může být ovlivněn mírou automatizace výroby. Pokud podnik do své výroby zapojí více automatizace či robotizace, bude mít vyšší podíl fixních nákladů a sníží se podíl nákladů variabilních.

Při vysokém podílu fixních nákladů dojde k malé změně v tržbách, které v provozním zisku způsobí velkou změnu. Tuto změnu udává stupeň provozní páky, který je vyjadřován v procentech. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 58-59)

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\% \text{ změna zisku}}{\% \text{ změna tržeb}} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}$$



## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla sestavena na základě poznatků z odborné literatury, která se zabývá náklady.

V první části práce byly rozděleny účetní systémy na systémy finančního a manažerského účetnictví, které spolu úzce souvisí. Finanční účetnictví informuje o finanční situaci podniku a klade důraz na minulost. Manažerské účetnictví naopak slouží pouze řídicím pracovníkům, například manažerům, a je potřebné pro efektivní řízení podniku.

Další kapitola práce se věnovala pojetí nákladů, kde se rozlišují tři druhy a to finanční, hodnotové a ekonomické. Finanční pojetí nákladů je součástí finančního účetnictví. Hodnotové i ekonomické pojetí nákladů spadá do účetnictví manažerského.

Následující kapitola popisovala klasifikaci nákladů. Náklady byly rozděleny do základních kategorií následovně: dle druhu, účelu, kalkulace, členění nákladů v závislosti na objemu výroby, z hlediska manažerského rozhodování a podle spotřebovaných vstupů. Druhé členění nákladů bylo rozděleno dle objemu spotřebovaného externího vstupu, tedy odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Účelové členění nákladů bylo dále rozčleněno na náklady technologické, které souvisí s výrobním procesem a na náklady na obsluhu a řízení, které zajišťují chod výroby v podniku. Dalšími náklady jsou náklady jednicové, které souvisí s náklady technologickými, a náklady režijní, které souvisí s náklady na obsluhu a řízení.

Ve třetí kategorii nalezneme členění nákladů v závislosti na objemu výroby, kde byly rozlišeny náklady variabilní, které se objemem výroby mění, a náklady fixní, které zůstávají neměnné.

Jako další kategorií bylo zmíněno členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování, a to konkrétně nákladů: relevantních a irrelevantních, oportunitních a utopených, imputovaných a vázaných, explicitních a implicitních a další kalkulační druhy nákladů. Mezi kalkulační druhy nákladů řadíme kalkulační odpisy, úroky, rizikové přírážky, nájemné a podnikatelskou mzdu. Dále byly zmíněny náklady podle spotřebovaných vstupů.

V poslední kapitole teoretické části byla popsána analýza nástrojů řízení, která na předchozí členění nákladů navázala. V první řadě došlo k rozčlenění horizontální a vertikální analýzy. Další část se zaměřila na stanovení nákladových funkcí, které vyjadřují vztah mezi jednotlivými náklady a objemem výroby v podniku. Také byly zmíněny a vysvětleny metody, dle kterých se stanovují právě nákladové funkce. Poslední kapitola se věnovala

stanovení bodu zvratu, ke kterému dochází, když se náklady rovnají tržbám. Také byla zmíněna provozní páka včetně jejího výpočtu.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost Audiologie foniatrie byla založena v roce 2011 s cílem poskytovat komplexní péči v oblasti sluchu. Sídlo společnosti je v Praze, ale má také další pobočky, které se nachází v Ostravě a v Ústí nad Orlicí. Rozmístěním poboček se společnost snaží pokrýt služby ve více regionech a zlepšit tak dostupnost péče pro pacienty.

Kromě poskytování služeb v oblasti sluchu také nabízí kompenzační zdravotnické pomůcky. Společnost také spolupracuje s odbornými lékaři a zajišťuje individuální přístup k řešení sluchových potíží.

**Název společnosti:** Audiologie foniatrie s.r.o.

**Sídlo společnosti:** Roškotova 1717/2, Braník, 140 00 Praha

**Právní forma:** Společnost s ručením omezeným

**Základní kapitál:** 200 000 Kč

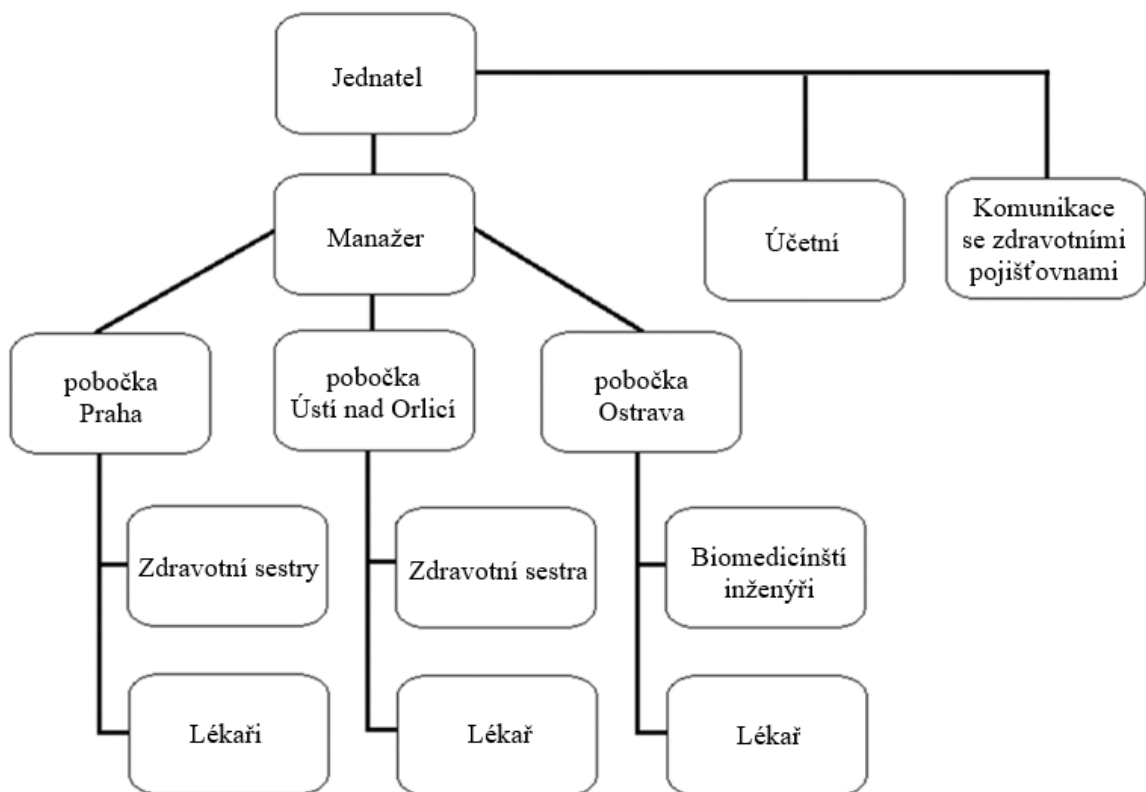
**Předmět podnikání:** Poskytování zdravotních služeb

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

**CZ NACE:**

86220	Specializovaná ambulantní zdravotní péče
461	Zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení
46900	Nespecializovaný velkoobchod
821	Administrativní a kancelářské činnosti
52100	Skladování

## 6.1 Organizační struktura



Obrázek 8: Organizační struktura (vlastní zpracování)

Jednatel je současně i majitelem společnosti. Jednatel má zodpovědnost za celkové řízení společnosti a zastupuje společnost v obchodních záležitostech.

Manažer má na starost řízení provozu společnosti a jednotlivé týmy. Zodpovídá za splnění úkolů stanovených jednatelem a sledování výkonnosti společnosti.

Účetní mají na starost veškerou účetní agendu. Dále je klíčovým zaměstnancem osoba zodpovědná za komunikaci se zdravotními pojišťovkami a řešení příspěvků pro pacienty.

Biomedicínští inženýři poskytují odborné poradenství v oblasti sluchu, provádí měření a navrhují řešení pro zlepšení obtíží v oblasti sluchu. Také spolupracují a konzultují výsledky jednotlivých klientů s odbornými lékaři a celkově s nimi úzce spolupracují.

Audiologické sestry mají na starost péči o pacienty, provádí audiometrické testy a zároveň pomáhají pacientům při výběru a správném používání sluchadel. Své postupy a návrhy řešení pečlivě konzultují s odborným lékařem.

## 6.2 SWOT analýza

SWOT analýza je strategický nástroj pro posouzení silných stránek, slabých stránek, příležitostí a hrozeb spojených s konkrétním podnikáním.

Tabulka 1: SWOT analýza (vlastní zpracování)

<b>Silné stránky</b>	<b>Slabé stránky</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spolupráce s odborníky</li> <li>• Moderní technologie a vybavení</li> <li>• Vysoká poptávka</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nedostatek odborníků na trhu</li> <li>• Vysoké náklady technologií</li> <li>• Legislativa</li> </ul>
<b>Příležitosti</b>	<b>Hrozby</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rozvoj nových technologií</li> <li>• Navázání nových spoluprací</li> <li>• Příspěvky zdravotních pojišťoven</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Konkurence na trhu</li> <li>• Složité administrativní procesy</li> </ul>

### SILNÉ STRÁNKY

Mezi silné stránky společnosti rozhodně patří, že spolupracuje se zkušenými odborníky. Jejich odborné znalosti a zkušenosti jsou klíčové pro poskytování kvalitní péče pacientům. Audiologie je vybavena zařízeními, které diagnostikují sluchové obtíže a nabídnou tak detailní informace o sluchových obtížích jednotlivce. Zvýšená poptávka po službách foniatrů s ohledem na stárnoucí populaci a zvýšený počet přibývajících sluchových poruch přivádí společnosti další klienty.

## **SLABÉ STRÁNKY**

Mezi slabé stránky se řadí nedostatek odborníků na trhu práce, který má za následek delší čekací lhůty pro pacienty, což může negativně ovlivnit kvalitu péče a zdravotní výsledky pacientů.

Další slabou stránkou jsou vysoké náklady moderních technologií pro diagnostiku a léčbu sluchových potíží. Diagnostická zařízení jsou velmi drahá a společnost tak musí rozhodovat, jaké jsou její finanční možnosti pro investování do těchto zařízení.

Zákon o zdravotnických zařízeních neumožňuje společnosti agresivní reklamu, protože poskytuje služby spojené se zdravotní péčí a prodává zdravotnické pomůcky.

## **PŘÍLEŽITOSTI**

Mezi příležitosti patří neustálý rozvoj technologií na trhu, které umožňují kvalitnější diagnostiku sluchových obtíží.

Navázání nových spoluprací s odbornými lékaři a institucemi by mohlo poskytnout společnosti nové příležitosti k dalšímu rozvoji a růstu.

Další příležitostí je poskytování příspěvků zdravotními pojišťovnami na kompenzační pomůcky pro lidi se sluchovými obtížemi. Možnost získat finanční podporu ve výši řádově tisíců korun může motivovat lidi k návštěvě specializovaného zařízení.

## **HROZBY**

Konkurence od jiných poskytovatelů zdravotní péče v oblasti sluchu patří mezi hlavní hrozbu pro společnost. Na trhu je mnoho poskytovatelů kompenzačních pomůcek při ztrátě sluchu.

Složité administrativní procesy, včetně předpisů ze strany zdravotních pojišťoven, jsou hrozbou pro společnost, neboť mohou způsobit značná zpoždění v poskytování zdravotní péče pacientům.

### 6.3 Majetková a finanční struktura

Majetková a finanční struktura poskytuje podrobný obraz o tom, jak společnost využívá svá aktiva a jakým způsobem je financuje. Jak již bylo uvedeno na začátku, budou zahrnuty údaje za roky 2020, 2021 a 2022.

#### 6.3.1 Majetková struktura

V následující tabulce se nacházejí aktiva společnosti v letech 2020 až 2022.

Tabulka 2: Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>101</b>	<b>20,00</b>	<b>94</b>	<b>9,82</b>	<b>75</b>	<b>3,66</b>
DHM	77	15,25	94	9,82	75	3,66
DNM	24	4,75	-	-	-	-
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>215</b>	<b>42,57</b>	<b>674</b>	<b>70,43</b>	<b>1 975</b>	<b>96,34</b>
Zásoby	1	0,20	-	-	-	-
Pohledávky	163	32,27	369	38,56	1 658	80,88
- Krátkodobé pohledávky	163	32,27	330	34,48	1 267	61,80
- Dlouhodobé pohledávky	-	-	39	4,08	391	19,08
Peněžní prostředky	51	10,10	305	31,87	317	15,46
<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>189</b>	<b>37,43</b>	<b>189</b>	<b>19,75</b>	-	-
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>505</b>	<b>100,00</b>	<b>957</b>	<b>100,00</b>	<b>2 050</b>	<b>100,00</b>

Celková aktiva společnosti se v jednotlivých letech zvyšovala. Ve třetím zkoumaném roce tvořila více než 2 miliony korun. Z tabulky výše uvedené je zřejmé, že největší podíl tvoří oběžná aktiva. V roce 2020 tvořila oběžná aktiva necelých 43 % a v roce 2022 okolo 96 %. Důvodem zvýšení byl nárůst peněžních prostředků ať na bankovním účtu nebo přímo v pokladně. Také se zvýšily pohledávky, především ty, které mají krátkodobý charakter. Společnost má také dlouhodobý majetek. V roce 2020 měla společnost dlouhodobý nehmotný majetek, kde se jednalo o licence v hodnotě 24 tis. Kč. V letech 2021 a 2022 společnost již vykazuje pouze dlouhodobý majetek hmotný. Mezi dlouhodobý majetek



hmotný spadají především audiometry, které měří sluchový práh pacientů. Dlouhodobý majetek v roce 2022 tvořila necelá 4 % z celkových aktiv.

### 6.3.2 Finanční struktura

V následující tabulce se nacházejí pasiva společnosti v letech 2020 až 2022.

Tabulka 3: Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>-476</b>	<b>-94,26</b>	<b>-542</b>	<b>-56,64</b>	<b>-402</b>	<b>-19,61</b>
Základní kapitál	200	39,60	200	20,90	200	9,76
VH minulých let	-890	-176,24	-675	-70,53	-925	-45,13
VH běžného účetního období	214	42,38	-67	-7,00	323	15,76
<b>Cizí zdroje</b>	<b>981</b>	<b>194,26</b>	<b>1 499</b>	<b>156,64</b>	<b>2 452</b>	<b>119,61</b>
Závazky	981	194,26	1 499	156,63	2 452	119,61
Krátkodobé závazky	981	194,26	1 499	156,63	2 452	119,61
- Krátkodobé přijaté zálohy	54	10,70	143	14,94	116	5,66
- Závazky z obchodních vztahů	706	139,80	1 112	116,20	1 939	94,59
- Závazky ostatní	221	43,76	244	25,50	397	19,36
Dlouhodobé závazky	-	-	-	-	-	-
<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>505</b>	<b>100,00</b>	<b>957</b>	<b>100,00</b>	<b>2 050</b>	<b>100,00</b>

Společnost si od začátku udržuje výši základního kapitálu ve výši 200 tis. Kč. Výsledek hospodaření minulých let je ve vysokých ztrátách. Důvodem je, že společnost byla dříve vlastněna jinou osobou a nový majitel tuto společnost odkoupil v roce 2015 již se ztrátami, které se snaží v průběhu let vyrovnat. Výsledek hospodaření běžného účetního období již napovídá, že společnost se snaží zlepšit své hospodaření, aby nebyla v červených číslech. Z výsledku hospodaření je evidentní, že situace podniku není optimální. Podnik je

předlužený, což si vedení společnosti uvědomuje a snaží se situaci řešit v rámci skupiny optimalizací zdrojů.

Velkou část pasiv tvoří cizí zdroje. Jedná se o závazky krátkodobé, kde podstatnou část tvoří závazky z obchodních vztahů. V roce 2022 tyto závazky byly ve výši skoro 2 mil. Kč. Dlouhodobé závazky společnost v daných letech neměla.

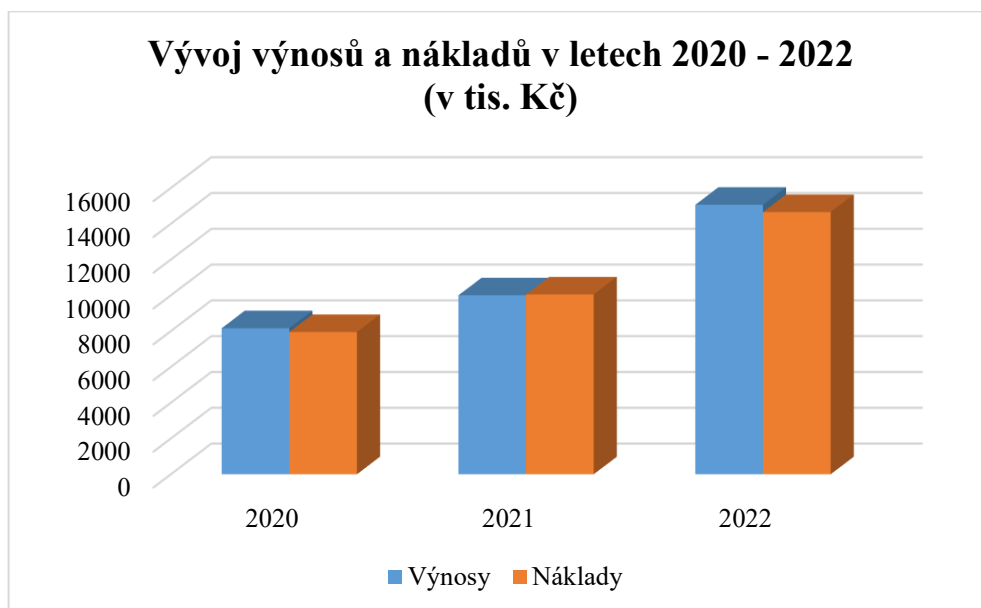
#### 6.4 Výsledek hospodaření podniku

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé výnosy a náklady společnosti v letech 2020 až 2022 včetně výsledku hospodaření před zdaněním a po zdanění.

Tabulka 4: Výsledek hospodaření podniku (vlastní zpracování)

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
<b>Výnosy</b>	8 158	9 998	15 056
<b>Náklady</b>	7 944	10 046	14 651
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním</b>	<b>214</b>	<b>- 48</b>	<b>405</b>
<b>Daň z příjmu</b>	-	19	82
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ po zdanění</b>	<b>214</b>	<b>- 67</b>	<b>323</b>

Z tabulky byl současně vytvořen i graf, který zachycuje vývoj nákladů a výnosů v uvedených letech.



Obrázek 9: Vývoj výnosů a nákladů v letech 2020 - 2022 (vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že společnost měla výnosy a náklady téměř vyrovnané. V roce 2021 byla společnost ve ztrátě 67 tis. Kč. Důvodem vyšších nákladů bylo, že analyzovaná společnost měla v daném roce v nákladech vysoký podíl odpisů, jelikož byl plně odepsán dlouhodobý nehmotný majetek.

V tabulce níže je uveden provozní a finanční výsledek hospodaření v jednotlivých letech. V případě provozního výsledku hospodaření lze konstatovat, že vždy dosáhl kladné hodnoty, zatímco finanční výsledek hospodaření je v záporných hodnotách. Na ztrátě se podílely především náklady, které způsobily poplatky za platební karty a pojištění ordinací.

Například v roce 2022 činila hodnota ostatních finančních výnosů 3 tis. Kč, ale hodnota ostatních finančních nákladů byla 74 tis. Kč.

Tabulka 5: Provozní a finanční výsledek hospodaření (vlastní zpracování)

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
<b>Provozní VH</b>	261	14	476
<b>Finanční VH</b>	-47	-62	-71

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tato část práce se bude nejprve věnovat druhovému členění nákladů. Tedy tomu, jak společnost dělí náklady do jednotlivých skupin. Z těchto nákladů následně bude provedena horizontální a vertikální analýza. V další kapitole budou náklady rozděleny na fixní a variabilní, které současně budou využity i pro výpočet bodu zvratu.

### 7.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů se řadí mezi základní způsoby, jak náklady třídit. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, pokud chceme podrobnější členění nákladů, musíme vycházet z interních údajů dané společnosti.

Hlavní nákladové druhy analyzované společnosti jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 6: Analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>6 121</b>	<b>7 871</b>	<b>12 440</b>
Spotřeba materiálu a energie	5 696	7 299	11 584
Služby	425	572	856
<b>Osobní náklady</b>	<b>1 399</b>	<b>1 836</b>	<b>2 106</b>
Mzdové náklady	1 203	1 533	1 732
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	196	303	371
Ostatní náklady	-	-	3
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>-</b>	<b>103</b>	<b>19</b>
Úpravy hodnot DHM a DNM	-	103	19
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>377</b>	<b>174</b>	<b>12</b>
Jiné provozní náklady	377	174	12
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>-</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>47</b>	<b>61</b>	<b>74</b>
<b>NÁKLADY</b>	<b>7 944</b>	<b>10 046</b>	<b>14 651</b>

Nejvyšší část nákladů tvoří výkonová spotřeba. Přestože společnost není výrobním podnikem, nákupem zdravotnických pomůcek narůstá položka *spotřeba materiálu a energie*. Zdravotnické pomůcky v této kategorii tvoří okolo 90 %. Spotřeba je ovlivněna počtem klientů, které společnost má. Dále zde společnost řadí spotřebu elektrické energie a vody a také režii, do které patří například položky potřebné pro servis sluchadel.

Další část výkonové spotřeby tvoří *služby*. Do služeb společnost řadí nájemné ordinací, telefonní služby, ale také praní prádla zdravotnického oblečení.

*Osobní náklady* jsou další kategorií nákladů. Zde společnost řadí mzdy svých zaměstnanců včetně jejich nákladů na sociální a zdravotní pojištění. Mzdy společnost platí fixním platem, nikoliv hodinovou mzdou.

*Úpravu hodnot v provozní oblasti* tvoří odpisy dlouhodobého majetku.

Mezi *ostatní provozní náklady* společnost řadí například pokuty a penále, které vznikly ještě za původního majitele společnosti v letech 2011 – 2015 a podařilo se je průběžně snižovat. Dále jsou tyto náklady spojené s korekcí mezi společnostmi a zdravotními pojišťovnami, tedy kdy pojišťovny nevyplatily společnosti veškeré příspěvky za jejich pojištěnce.

*Nákladové úroky* měla společnost pouze v roce 2021, kdy čerpala kontokorent.

Poslední položkou jsou *ostatní finanční náklady*, do kterých spadají poplatky bance, například za vedení účtu, vydání karet, ale také pojištění ordinací.

### 7.1.1 Vertikální analýza

Vertikální analýza vyjadřuje podíl jednotlivých nákladů k celkovým nákladům společnosti. Následující tabulka ukazuje vertikální analýzu nákladů podle druhu v letech 2020, 2021 a 2022.

Tabulka 7: Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>6 121</b>	<b>77,05</b>	<b>7 871</b>	<b>78,35</b>	<b>12 440</b>	<b>84,91</b>
Spotřeba materiálu a energie	5 696	71,70	7 299	72,66	11 584	79,07
Služby	425	5,35	572	5,69	856	5,84
<b>Osobní náklady</b>	<b>1 399</b>	<b>17,61</b>	<b>1 836</b>	<b>18,27</b>	<b>2 106</b>	<b>14,37</b>
Mzdové náklady	1 203	15,14	1 533	15,26	1 732	11,82
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	196	2,47	303	3,01	371	2,53
Ostatní náklady	-	-	-	-	3	0,02
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>103</b>	<b>1,03</b>	<b>19</b>	<b>0,13</b>
Úpravy hodnot DHM a DNM	-	-	103	1,03	19	0,13
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>377</b>	<b>4,75</b>	<b>174</b>	<b>1,73</b>	<b>12</b>	<b>0,08</b>
Jiné provozní náklady	377	4,75	174	1,73	12	0,08
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>0,01</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Ostatní finanční náklady	47	0,59	61	0,61	74	0,51
<b>NÁKLADY</b>	<b>7 944</b>	<b>100,00</b>	<b>10 046</b>	<b>100,00</b>	<b>14 651</b>	<b>100,00</b>

Jak již bylo uvedeno, *výkonová spotřeba* tvoří nejvyšší podíl dosahující 77 - 85 % celkových nákladů. *Materiálová a energetická spotřeba* představuje značnou část, zatímco služby mají menší podíl.

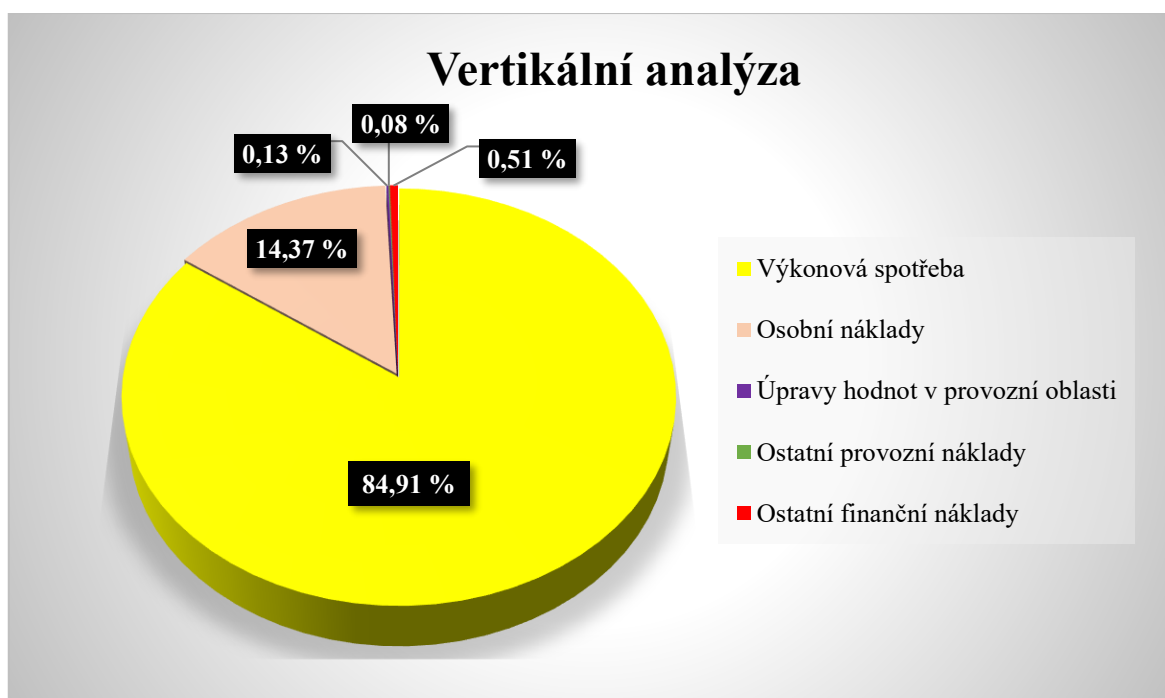
Další významnou položkou jsou *osobní náklady*, které se v jednotlivých letech pohybovaly mezi 14 až 18 % z celkových nákladů. *Úpravy hodnot v provozní oblasti* zahrnovaly odpisy, které činily zanedbatelnou část, tedy zhruba 1 %.

*Ostatní provozní náklady* postupně klesaly z téměř 5 % na méně než 0,1 %. Důvodem je, že společnost v roce 2022 již nezohledňovala korekce mezi pojišťovny ani nevznikly další pokuty.

V roce 2021 představovaly *nákladové úroky* zanedbatelnou část dosahující pouze 1 tisíce Kč, kvůli čerpání kontokorentu.

*Ostatní finanční náklady* zůstávaly v průběhu analyzovaných let na stabilní úrovni, pohybovaly se kolem půl procenta. Tento stav reflektuje trvalou potřebu společnosti hradit poplatky spojené s provozem účtů, platebních karet a pojištění ordinací.

V následujícím grafu jsou zohledněny hlavní druhy nákladů ve třetím zkoumaném roce včetně jejich procentuálního zastoupení.



Obrázek 10: Vertikální analýza nákladů v roce 2022 (vlastní zpracování)

### 7.1.2 Horizontální analýza

Horizontální analýza zkoumá vývoj jednotlivých položek v čase, tedy jak se měnily položky finančních výkazů. Tyto změny jsou vyjádřeny jak v absolutních (v Kč), tak i relativních hodnotách (v %).

Tabulka 8: Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2021/2020		2022/2021	
	Absolutní změna v tis. Kč	Relativní změna v %	Absolutní změna v tis. Kč	Relativní změna v %
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>1 750</b>	<b>28,59</b>	<b>4 569</b>	<b>58,05</b>
Spotřeba materiálu a energie	1 603	28,14	4 285	58,71
Služby	147	34,59	284	49,65
<b>Osobní náklady</b>	<b>437</b>	<b>31,24</b>	<b>270</b>	<b>14,71</b>
Mzdové náklady	330	27,43	199	12,98
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	107	54,59	68	22,44
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>103</b>	<b>100,00</b>	<b>-84</b>	<b>-81,55</b>
Úpravy hodnot DHM a DNM	103	100,00	-84	-81,55
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>-203</b>	<b>-53,85</b>	<b>-162</b>	<b>-93,10</b>
Jiné provozní náklady	-203	-53,85	-162	-93,10
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>1</b>	<b>100,00</b>	<b>-1</b>	<b>-100,00</b>
<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>14</b>	<b>29,79</b>	<b>13</b>	<b>21,31</b>
<b>NÁKLADY</b>	<b>2 102</b>	<b>26,46</b>	<b>4 605</b>	<b>45,84</b>

Z tabulky výše uvedené lze vyčíst, že *výkonová spotřeba* v roce 2021 oproti roku 2020 vzrostla o téměř 29 %. V roce 2022 tato položka byla výraznější a vznikl nárůst o cca 58 %. Relativní změna ve *spotřebě materiálu a energie* v porovnání mezi roky 2021 a 2022 byla markantně vyšší. Tento nárůst lze přisoudit rozrůstání společnosti a s tím souvisejícímu rozšiřování klientely, pro kterou společnost pořizuje zdravotnické pomůcky.



V oblasti *služeb* došlo v roce 2022 k nárůstu o více než 50 %. Tento jev je primárně způsoben zvyšujícími se náklady na pronájem, které jsou ovlivněny rostoucí mírou inflace.

*Osobní náklady* se v porovnání let 2021/2020 zvýšily o cca 31 %, což způsobilo zvýšení mezd zaměstnanců.

*Úpravy hodnot*, konkrétně odpisy dlouhodobého majetku, mají výraznou procentní změnu, jelikož v roce 2020 k odpisům nedošlo a v roce 2021 byl dlouhodobý nehmotný majetek v celé výši odepsán.

Znatelnou změnu lze zaznamenat u *ostatních provozních nákladů*. V porovnání let 2022/2021 došlo k výraznému snížení nákladů o více než 93 %. Ve třetím zkoumaném roce již nedošlo k žádným korekcím ohledně plateb od zdravotních pojišťoven.

Procentuální změna *nákladových úroků* je vysoká, neboť tato položka výkazu byla zaznamenána pouze v roce 2021. Porovnáním let 2020 a 2022 lze vidět, že došlo ke změně o 100 %.

*Ostatní finanční náklady* v porovnání let 2021/2020 vzrostly o 14 tis. Kč, tedy o necelých 30 %. V letech 2022/2021 byl tento výsledek velice podobný a došlo k nárůstu okolo 21 %. Tento nárůst je důsledkem zvýšení částky za pojištění ordinací, ale rovněž zvýšení poplatků spojených s platebními kartami.

## **7.2 Členění nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů**

I když společnost není výrobní, stále rozlišuje svoje náklady na fixní a variabilní. Toto rozdělení je klíčové pro analýzu bodu zvratu a pro stanovení nákladových funkcí, jak bude popsáno v následujících kapitolách.

### **7.2.1 Fixní náklady**

Fixní náklady se nemění při žádné aktivitě podniku a jsou potřebné k udržení chodu celého podniku. Následující tabulka obsahuje fixní náklady společnosti v letech 2020 až 2022.

Tabulka 9: Fixní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

FIXNÍ NÁKLADY	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
Osobní náklady	1 399	1 836	2 106
Služby	425	572	856
Úpravy hodnot v provozní oblasti	-	103	19
Nákladové úroky a podobné náklady	-	1	-
Ostatní finanční náklady	47	61	74
Ostatní provozní náklady	377	174	12
<b>NÁKLADY</b>	<b>2 248</b>	<b>2 747</b>	<b>3 067</b>

Do fixních nákladů společnost zařazuje především *osobní náklady*, konkrétně mzdy svých zaměstnanců. Mzdové náklady jsou v tomto ohledu klíčové, neboť zaměstnanci dostávají pevnou měsíční mzdu a nejsou placeni za odpracované hodiny. Součástí mzdových nákladů jsou rovněž odvody za sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, což lze také považovat za fixní náklad. Celkové osobní náklady dosahují zhruba 1,5 až 2 miliony korun ročně.

Mezi další fixní náklady patří *služby*, jako je nájemné ordinací a telefonní služby. Tyto služby jsou spojeny s pevně stanovenou měsíční částkou. Náklady na služby se v roce 2022 pohybovaly okolo jednoho milionu korun.

Další fixní položkou jsou *úpravy hodnot v provozní oblasti*, tedy odpisy, které proběhly pouze v letech 2021 a 2022.

Čtvrtou položkou fixních nákladů jsou *nákladové úroky*, které vznikly pouze v roce 2021 ve výši 1 tis. Kč, kdy společnost čerpala kontokorent.

Mezi *ostatní finanční náklady* patří nejen pojištění ordinací, ale také bankovní poplatky za vedení účtu a platební karty.

Z tabulky s výčtem fixních nákladů lze vyčíst, že došlo k výraznému snížení nákladů v položce *ostatní provozní náklady*, kdy v porovnání roku 2020 a 2022 se hodnota z 377 tis. Kč snížila na pouhých 12 tis. Kč. Vysoká hodnota vznikla v důsledku korekcí ke zdravotním pojišťovnám za předchozí roky, což se promítlo do let 2020 a 2021.

### 7.2.2 Variabilní náklady

V následující tabulce jsou znázorněny variabilní náklady v letech 2020 až 2022.

Tabulka 10: Variabilní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

VARIABILNÍ NÁKLADY	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
Spotřeba materiálu a energie	5 696	7 299	11 584
<b>NÁKLADY</b>	<b>5 696</b>	<b>7 299</b>	<b>11 584</b>

Jediným druhem nákladů, který společnost řadí do variabilních nákladů, je *spotřeba materiálu a energie*. V porovnání s rokem 2020 tyto náklady v roce 2022 vzrostly o více než dvojnásobek. Tento nárůst je způsoben především tím, že téměř 90 % těchto nákladů představují zdravotnické pomůcky, jejichž spotřeba roste spolu s narůstajícím počtem klientů. Dále sem patří spotřeba elektrické energie a vody, ale také režijní náklady.

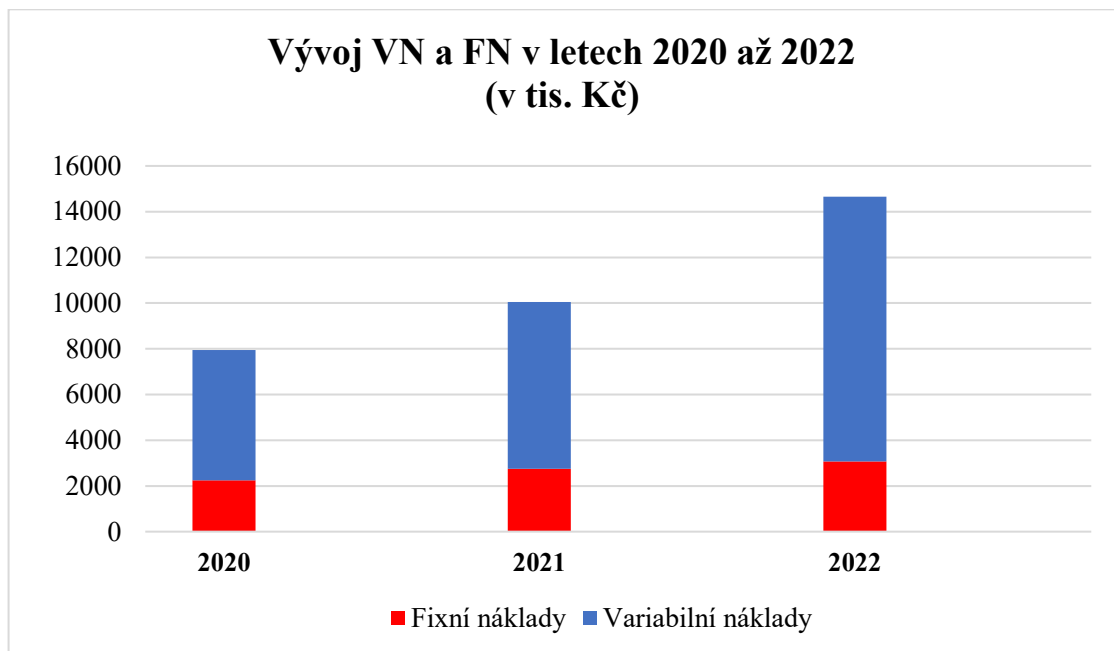
V následující tabulce je zobrazen vývoj fixních a variabilních nákladů ve zkoumaných letech.

Tabulka 11: Fixní a variabilní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

	2020		2021		2022	
	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%	v tis. Kč	%
Fixní náklady	2 248	28,30	2 747	27,34	3 067	20,93
Variabilní náklady	5 696	71,70	7 299	72,66	11 584	79,07
<b>NÁKLADY</b>	<b>7 944</b>	<b>100,00</b>	<b>10 046</b>	<b>100,00</b>	<b>14 651</b>	<b>100,00</b>

Z tabulky výše uvedené je patrné, že společnost má ve variabilních nákladech vyšší podíl. To způsobují právě zmiňované náklady na zdravotnické pomůcky, které narůstají se zvyšujícím počtem klientů. Jak už tabulka napovídá, téměř dvě třetiny tvoří náklady variabilní a jednu třetinu náklady fixní.

Z dat byl současně vytvořen i graf, který zachycuje poměr fixních a variabilních nákladů v letech 2020 až 2022.



Obrázek 11: Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

## 8 STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ

Stanovením nákladových funkcí může společnost lépe plánovat své budoucí náklady. V teoretické části byly rozebrány různé metody stanovení těchto funkcí, ale pro další analýzu byly vybrány pouze tři z nich.

### 8.1 Klasifikační analýza

Při provádění klasifikační analýzy k určení nákladových funkcí je důležité znát výši fixních nákladů, které byly vymezeny v kapitole 7.2.1, ale je také zapotřebí spočítat haléřový ukazatel.

*Tabulka 12: Hodnoty potřebné k výpočtu haléřového ukazatele v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)*

	2020	2021	2022
<b>Variabilní náklady (v tis. Kč)</b>	5 696	7 299	11 584
<b>Celkové výnosy (v tis. Kč)</b>	8 158	9 998	15 056
<b>Haléřový ukazatel (VN / CV)</b>	0,70	0,73	0,77

Pro výpočet byla vybrána konkrétně globální nákladová funkce, která se vypočítá dle následujícího vzorce:

$$N = FN + h \times Q$$

*Tabulka 13: Stanovení nákladových funkcí prostřednictvím klasifikační analýzy v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)*

Rok	Nákladové funkce
2020	$N = 2\,248\,000 + 0,70 \times Q$
2021	$N = 2\,747\,000 + 0,73 \times Q$
2022	$N = 3\,067\,000 + 0,77 \times Q$

## 8.2 Metoda dvou období

Metoda dvou období je užitečný nástroj pro sledování vývoje nákladů a výnosů společnosti. V případě analyzované společnosti se metoda zaměřuje na porovnání celkových výnosů mezi dvěma konkrétními měsíci v rámci jednoho roku. Zvláště se zaměřuje na dva měsíce, kdy byly výnosy nejvyšší a kdy naopak nejnižší.

*Tabulka 14: Vývoj celkových nákladů v závislosti na celkových výnosech v jednotlivých měsících v roce 2022 (vlastní zpracování)*

Měsíc	v Kč	
	Celkové náklady	Celkové výnosy
Leden	1 165 000	1 186 000
Únor	1 114 000	1 077 000
Březen	1 206 000	1 339 000
Duben	1 019 000	1 122 000
Květen	1 460 000	1 367 000
Červen	1 287 000	1 363 000
<b>Červenec</b>	<b>924 000</b>	<b>791 000</b>
Srpen	897 000	920 000
Září	1 424 000	1 488 000
Říjen	1 429 000	1 453 000
<b>Listopad</b>	<b>1 587 000</b>	<b>1 553 000</b>
Prosinec	1 139 000	1 397 000
<b>Celkem</b>	<b>14 651 000</b>	<b>15 056 000</b>

K sestavení nákladové funkce pomocí metody dvou období byl pro vzor výpočtu použit rok 2022. Jak je zřejmé z tabulky číslo 14, nejvyšší objem celkových výnosů byl dosažen v listopadu, zatímco nejnižší objem byl zaznamenán v červenci.

Společnost vnímá letní měsíce jako slabší z hlediska zisku, naopak blížící se konec roku jako silnější.

$$\text{Listopad:} \quad 1\,587\,000 = FN + h \times 1\,553\,000$$

$$\text{Červenec:} \quad \underline{924\,000 = FN + h \times 791\,000}$$

$$663\,000 = h \times 762\,000$$

$$h = 0,87$$

Porovnáním daných měsíců se podařilo získat haléřový ukazatel, který byl 0,87.

$$\text{Listopad:} \quad 1\,587\,000 = FN + 0,87 \times 1\,553\,000$$

$$FN = 235\,890 \text{ Kč}$$

$$N_{2022} = 235\,890 + 0,87 \times Q$$

Dosažením ukazatele do jedné z rovnic se dala zjistit výše fixních nákladů a stanovit tak nákladová funkce pro rok 2022.

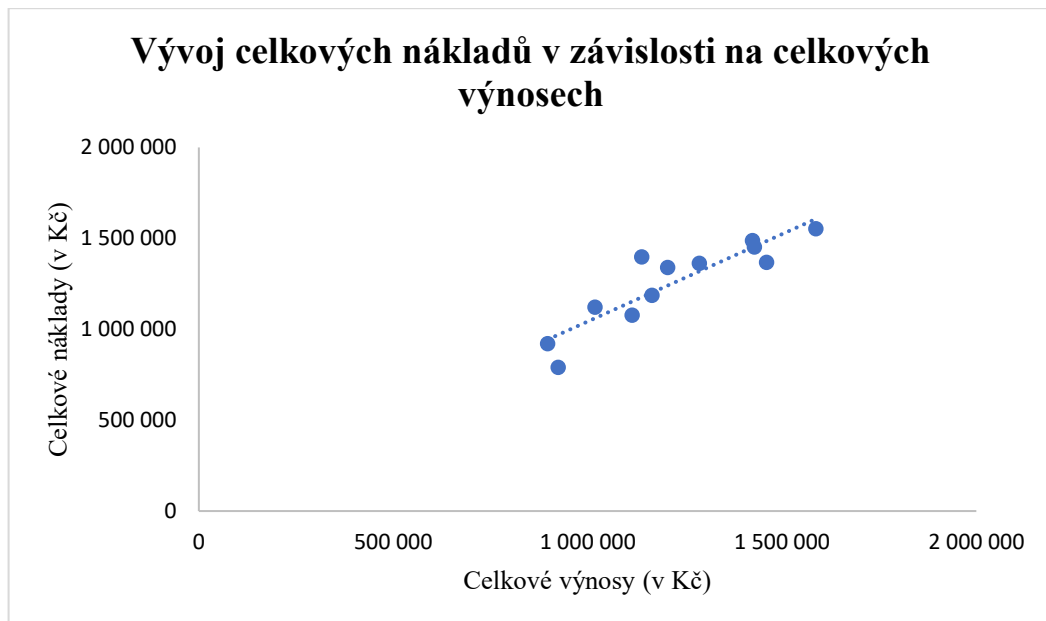
*Tabulka 15: Stanovení nákladových funkcí pomocí metody dvou období v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)*

Rok	Měsíční nákladová funkce	Roční nákladová funkce
2020	$N = 77\,980 + 0,79 \times Q$	$N = 935\,760 + 0,79 \times Q$
2021	$N = 128\,770 + 0,81 \times Q$	$N = 1\,545\,240 + 0,81 \times Q$
2022	$N = 235\,890 + 0,87 \times Q$	$N = 2\,830\,680 + 0,87 \times Q$

V tabulce číslo 15 jsou stanoveny měsíční i roční nákladové funkce týkající se let 2020 až 2022. Jak je možné vidět, fixní náklady se každým rokem zvyšují. Pro srovnání mezi lety 2020 a 2022 došlo ke zvýšení o téměř 2 miliony korun. Haléřový ukazatel se též postupně zvyšoval.

### 8.3 Bodový diagram

Třetí metodou, která byla vybrána pro sestavení nákladové funkce je bodový diagram. V tomto případě se jednalo o porovnání závislosti mezi celkovými náklady a celkovými výnosy společnosti v rámci roku 2022.



Obrázek 12: : Grafické znázornění celkových nákladů v závislosti na celkových výnosech v roce 2022 (vlastní zpracování)

Z výše uvedeného grafu je zřejmé, že v roce 2022 nedošlo k žádnému výraznému výkyvu. Tím lze potvrdit existenci vztahu mezi celkovými náklady a celkovými výnosy společnosti, což naznačuje závislost mezi těmito dvěma proměnnými.



## 9 ANALÝZA BODU ZVRATU

Cílem této kapitoly je stanovit bod zvratu společnosti, což je klíčový moment pro její fungování. Bod zvratu nastává tehdy, když se celkové výnosy rovnají výši nákladů, což znamená, že společnost je schopna pokrýt své náklady a vyhnout se ztrátám. Pokud výnosy převyšují náklady, znamená to, že společnost je zisková a tudíž úspěšná.

Pro stanovení bodu zvratu je klíčové znát nákladové funkce, které byly sestaveny v předchozích kapitolách společně s výpočtem haléřového ukazatele, který je nezbytný pro výpočet bodu zvratu současně s výší fixních nákladů společnosti.

Vzorový výpočet pro rok 2020:

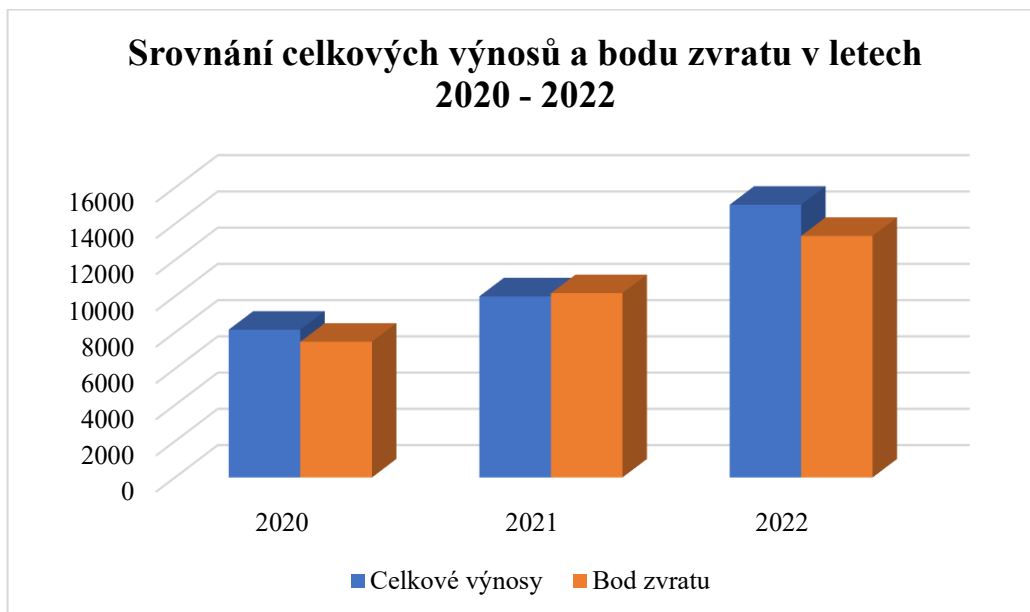
$$BZ = \frac{2\,248}{1 - 0,70} = 7\,493 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka 16: Analýza bodu zvratu v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
Celkové výnosy	8 158	9 998	15 056
Fixní náklady	2 248	2 747	3 067
Variabilní náklady	5 696	7 299	11 584
Haléřový ukazatel	0,70	0,73	0,77
<b>Bod zvratu</b>	<b>7 493</b>	<b>10 174</b>	<b>13 335</b>

V letech 2020 až 2022 byla hodnota bodu zvratu poměrně vysoká, dokonce se v průběhu let zvyšovala. Pouze v roce 2021 měla společnost celkové náklady vyšší než celkové výnosy, což znamená, že bodu zvratu vůbec nedosáhla. Ve zkoumaných letech, kromě roku 2021, vždy převyšovaly výnosy nad náklady, tedy společnost byla schopna své náklady plně pokrýt a nebýt ve ztrátě. Aby společnost byla označena za ziskovou, musely by se výnosy zvýšit v jednotlivých letech o tolik, kolik je hodnota bodu zvratu. Nejnižšího bodu zvratu společnost dosáhla v roce 2020 a nejvyššího v roce 2022.

Na grafu níže uvedeném lze vidět, že celkové výnosy v letech 2020 a 2022 byly nad bodem zvratu. V roce 2021 byly celkové výnosy nižší než bod zvratu, tudíž společnost byla ve ztrátě.



Obrázek 13: Grafické znázornění celkových výnosů a bodu zvratu v letech 2020 - 2022 (vlastní zpracování)

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, výše bezpečnostní podnikatelské rezervy se stanoví tak, že se od celkových výnosů odečte bod zvratu. Společně s rezervou je v následující tabulce vypočítán i koeficient bezpečnosti pro analyzované roky.

Tabulka 17: Bezpečnostní podnikatelská rezerva a výpočet koeficientu bezpečnosti v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
Celkové výnosy	8 158	9 998	15 056
Bod zvratu	7 493	10 174	13 335
<b>Bezpečnostní podnikatelská rezerva</b>	<b>665</b>	-	<b>1 721</b>
<b>Koeficient bezpečnosti</b>	<b>8,15</b>	-	<b>11,43</b>

Jak bylo zmíněno u bodu zvratu, v roce 2021 byly celkové náklady vyšší než celkové výnosy. Z tohoto důvodu nemá smysl bezpečnostní podnikatelskou rezervu počítat, ani koeficient bezpečnosti. Koeficient bezpečnosti v roce 2022 měl podobnou hodnotu jako koeficient v roce 2020. Navzdory výraznému nárůstu výnosů ve třetím zkoumaném roce se bohužel zvýšily i náklady. Přesto v roce 2022 dosáhla výše bezpečnostní podnikatelské rezervy hodnoty téměř 2 miliony korun. Ačkoliv se nejedná o vysokou rezervu, oproti roku 2020 je vyšší téměř o trojnásobek.

## 9.1 Provozní páka

Provozní páka vyjadřuje vztah mezi fixními a variabilními náklady společnosti. Pokud bude podnik disponovat vyšším podílem fixních nákladů ve srovnání s variabilními, bude se jednat o vysokou provozní páku. Naopak, pokud budou fixní náklady nižší než variabilní, bude provozní páka nízká.

Přesný vzorec pro výpočet stupně provozní páky byl již uveden v teoretické části, konkrétně v kapitole 4.3.1.

Tabulka 18: *Stupeň provozní páky v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)*

	v tis. Kč		
	2020	2021	2022
Zisk před zdaněním a úroky	214	-47	405
Tržby	8 158	9 998	15 056
<b>Stupeň provozní páky (%)</b>	<b>-25,36</b>	<b>-5,41</b>	<b>-19,01</b>

V tabulce číslo 18 nelze přehlédnout, že ve všech analyzovaných letech měla společnost negativní provozní páku. Příčinou jsou vysoké náklady, které se ve zkoumaných letech pohybovaly na podobné úrovni, co výnosy.

Záporná hodnota provozní páky naznačuje vysokou citlivost hospodářského výsledku na změny tržeb díky vysokému podílu fixních nákladů, což se ukázalo, a tudíž může být obtížnější dosáhnout v jednotlivých letech bodu zvratu, kterého společnost v roce 2021 nedosáhla.

## SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A ZÁVĚREČNÉ DOPORUČENÍ

Analyzovaná společnost, založená v roce 2011, podstoupila v roce 2015 výraznou transformaci, kdy došlo k změně majitele. Za původního vlastníka společnost bojovala se ztrátami, které se bohužel přetahují i do následujících let.

Po úvodních informacích o společnosti byla vymezena její majetková a finanční struktura, kde výsledek hospodaření minulých let byl ve významných ztrátách. Dále byl vypočítán výsledek hospodaření pro analyzované roky. Hospodářský výsledek z roku 2021 byl v tisícových ztrátách. Jedním z důvodů, proč k tomuto výsledku společnost dospěla je ten, že v tomto roce odepsala dlouhodobý nehmotný majetek. Dalším důvodem je, že v roce 2020 a 2021 se na výši výnosů podepsal Covid 19, kdy ordinace fungovaly pouze v omezeném režimu z důvodu možných nákaz, tedy došlo k omezení provozu a tím možných výnosů pro společnost. Přestože se výsledek hospodaření v roce 2022 zvýšil až o dvojnásobek oproti roku 2020, bylo by vhodné se zaměřit konkrétně na finanční výsledek hospodaření, který ve všech zkoumaných letech dosáhl záporných hodnot. Tyto ztráty tvoří konkrétně položka výkazu ostatní finanční náklady, do kterých spadají poplatky bance, poplatky za platební karty, což tvořilo v daných letech nejvyšší podíl. Dále má společnost pojištěné všechny ordinace u specializované pojišťovny.

V rámci druhového členění nákladů byla provedena vertikální a horizontální analýza, kde bylo zjištěno, že nejvyšší podíl těchto nákladů tvoří výkonová spotřeba. Konkrétně v části spotřeba materiálu a energie tvoří téměř 90 % zdravotnické pomůcky, které jsou nezbytné pro potřeby klientů. Snížit zde náklady by bylo velice obtížné. Vhodné by bylo doporučit navýšení marže na naslouchadlech, aby se zvýšil výnos z prodeje.

Další položkou byly služby, které tvoří cca 5 % z celkových nákladů. Do těchto nákladů patří nájemné za ordinace a telefonní paušál. Zde by bylo vhodné společnosti navrhnout možnost získat levnější prostory pro provoz ordinací, jelikož se nájemné ročně zvyšuje o míru inflace. Podobné doporučení je vhodné i pro telefonní služby, kde by společnost mohla přestoupit k levnějšímu operátorovi s výhodnějšími podmínkami pro pokrytí komunikace napříč společnostmi a komunikací s klienty.

Osobní náklady byly v analyzovaných letech druhou nejčtetnější položku. Z celkových nákladů tato položka tvořila cca 18 %. Jelikož společnost vyplácí svým zaměstnancům fixní mzdu, lze těžko snížit tyto náklady. Fixní mzda tak umožňuje společnosti lepší plánování

nákladů a rozpočtování pro další období. Zároveň tak motivuje zaměstnance k efektivnější práci, což může vést ke zvýšení výnosů.

Úpravy hodnot v provozní oblasti nastaly v letech 2021 a 2022, kdy společnost plně odepsala dlouhodobý nehmotný majetek, tedy nenastane další pravidelné odepisování tohoto majetku v následujících letech.

Nejvýraznější nárůst ostatních provozních nákladů byl zaznamenán v roce 2020, a to ve výši 377 tisíc korun. Nejvyšší podíl těchto nákladů tvořily korekce ke zdravotním pojišťovnám. V roce 2022 již společnost tyto korekce v nákladech nevykazovala, což vedlo k výraznému snížení nákladů.

Poslední položkou jsou ostatní finanční náklady, které se v průběhu zkoumaných let zvyšovaly o setiny procent. Tyto náklady zahrnují poplatky spojené s platebními kartami u banky a pojištění ordinací. Pro společnost by bylo vhodné porovnat nabídky jiných pojišťoven, aby zjistila, zda nenabízejí výhodnější podmínky s nižšími poplatky.

Další část práce se věnovala členění nákladů na fixní a variabilní. V porovnání variabilní náklady tvořily zhruba 2/3 nákladů celkových. Do variabilních nákladů společnost řadí pouze spotřebu materiálu a energie. Do fixních řadí ostatní položky jako: osobní náklady, služby, úpravy hodnot v provozní oblasti, nákladové úroky, ostatní finanční a provozní náklady. Fixní náklady vzrostly v porovnání let 2020 a 2022 o cca 800 tisíc korun. Variabilní náklady činily v roce 2020 necelých 6 milionů korun a v roce 2022 tvořily 11,5 milionů korun, tedy tyto náklady vzrostly o skoro 6 milionů korun během 2 let. Tento nárůst byl způsobený s přibývajícím počtem klientů, pro které byly objednány zdravotnické pomůcky.

S návazností na fixní a variabilní náklady byly sestaveny nákladové funkce pomocí metody dvou období, klasifikační analýzy a bodového diagramu. Pomocí nákladových funkcí může společnost lépe plánovat své náklady do budoucna. Prostřednictvím globální nákladové funkce z roku 2022 a plánovaným objemem ve výši 15 mil. Kč, by celkové náklady v roce 2023 činily 14 617 000 Kč. Nejméně přesnou metodou byl bodový diagram, který není nástrojem matematické analýzy, ale spíše udává představu o tom, jak se celkové náklady změnil v závislosti na celkových výnosech.

Poslední analýzou bylo stanovení bodu zvratu. K výpočtu byly potřebné údaje stanovené v kapitole předchozí, tedy stanovení nákladových funkcí.

Nejvyššího bodu zvratu dosáhla společnost v roce 2022 a to ve výši 13 335 tis. Kč. Tržby společnosti v tomto roce činily 15 056 tis. Kč. To ukazuje, že v daném roce společnost byla

v zisku. Oproti tomu rok 2021, kdy bod zvratu byl 10 174 tis. Kč. a celkové výnosy činily 9 998 tis. Kč, lze konstatovat, že společnost bodu zvratu nedosáhla a byla tak ve ztrátě.

Po určení bodu zvratu následoval výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a koeficientu bezpečnosti. Pro rok 2021 nešlo rezervu spočítat, jelikož byla společnost ve ztrátě.

Poslední výpočet sloužil k určení stupně provozní páky, která byla ve všech zkoumaných letech v záporných hodnotách z důvodu vysokých nákladů vůči výnosům.

## ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů ve vybrané společnosti v letech 2020, 2021 a 2022 a zároveň zhodnotit současný stav řízení nákladů. Analýza byla vypracována pro společnost Audiologie foniatrie, která poskytuje komplexní péči v oblasti sluchu a současně nabízí kompenzační pomůcky.

Aby byl dosažen hlavní cíl, bylo zapotřebí splnit dílčí cíle.

V první řadě byla bakalářská práce rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývala rešerší odborné literatury a následně z ní byly vypracovány poznatky. V úvodu praktické části byla představena analyzovaná společnost s popisem její majetkové a finanční struktury. Zároveň byl uveden výsledek hospodaření v daných letech. V roce 2021 společnost vykazovala ztrátu z důvodu vysokých nákladů a v roce 2022 již vykazovala zisk. Majetek společnosti je tvořen z větší části oběžnými aktivy a z menší části dlouhodobým majetkem, jelikož společnost má prostory ordinací v nájmu. Největší část oběžných aktiv tvořily krátkodobé pohledávky a dílčí část peněžní prostředky, ať už na bankovním účtu nebo v pokladně. Ve finanční struktuře tvoří nejvýraznější položku výsledek hospodaření minulých let, který vykazuje výraznou ztrátu způsobenou špatným hospodařením předchozího majitele společnosti. Cizí zdroje byly tvořeny především závazky z obchodních vztahů.

Dále následovala kapitola druhového členění nákladů s následně provedenou vertikální a horizontální analýzou. Ve vertikální analýze bylo vyjádřeno procentuální zastoupení jednotlivých druhů nákladů a v horizontální analýze bylo zobrazen vývoj nákladů v porovnání jednotlivých let.

Poté byly celkové náklady rozděleny na fixní a variabilní, kde variabilní náklady tvořily větší část. S návazností na toto členění došlo ke stanovení nákladových funkcí pomocí tří metod a poté ke stanovení bodu zvratu. Po stanovení bodu zvratu následoval výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a koeficientu bezpečnosti, který nebyl stanoven pouze pro rok 2021, kdy nedošlo k bodu zvratu.

Na závěr praktické části následovalo shrnutí provedených analýz a navržena doporučení pro snížení nákladů ve zkoumané společnosti.

Společnost si svou finanční situaci plně uvědomuje a pokusí se aplikovat kroky vedoucí ke snížení svých nákladů.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

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

DORDA, Michal, 2020. *Regresní a korelační analýza*. Online, prezentace. Dostupné z: Idoc, <https://homel.vsb.cz/~dor028/Regrese.pdf>. [cit. 2024-03-14].

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

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-486-9.

HANSEN, Don R. a MOWEN, Maryanne M., 2015. *Cornerstones of cost management*. 3rd ed. Mason, OH: Cengage Learning. ISBN 9781285751788.

HOLEČKOVÁ, Lenka a HYRŠLOVÁ, Jaroslava, 2018. *Ekonomika podniku*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. ISBN 978-80-87839-90-4.

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2034-5.

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

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 9788027104130.

SEKHAR, Chandra, 2020. *COST ACCOUNTING: Explained solved problems with step by step working notes, and 141 terms of glossary at the end*. Independently published. ISBN 979-8648497306.

SRPOVÁ, Jitka, 2020. *Začínáme podnikat: s případovými studiemi začínajících podnikatelů*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2253-0.

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. ISBN 9788074002748.



ŠAFROVÁ DRÁŠILOVÁ, Alena, 2019. *Základy úspěšného podnikání: průvodce začínajícího podnikatele*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2182-3.

ŠELIGOVÁ, Markéta, 2017. *Nákladové účetnictví*. Online, skripta. Karviná: Slezská univerzita. Dostupné z: [https://is.slu.cz/el/opf/leto2020/FIUBPNUC/um/Nakladove\\_ucenictvi\\_Seligova\\_zkracen\\_a\\_verze\\_skript.pdf](https://is.slu.cz/el/opf/leto2020/FIUBPNUC/um/Nakladove_ucenictvi_Seligova_zkracen_a_verze_skript.pdf). [cit. 2024-03-14].

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-3184-6.

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

ŽALUDEK, Adam, 2020. *Management kvality a rizik psychiatrické péče*. Praha: Grada. ISBN 9788027122752.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

CN – celkové náklady

FN – fixní náklady

VN – variabilní náklady

CV – celkové výnosy

T - tržby

p - cena

q - množství

Q – množství produkce

b – jednotkové variabilní náklady

h – haléřový ukazatel

BPR – bezpečnostní podnikatelská rezerva

BZ – bod zvratu

kb – koeficient bezpečnosti

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů</i> .....	14
<i>Obrázek 2: Vztah mezi druhovým, kalkulačním a střediskovým tříděním nákladů</i> .....	17
<i>Obrázek 3: Průměrné variabilní a fixní náklady</i> .....	21
<i>Obrázek 4: Průběh celkových nákladů</i> .....	27
<i>Obrázek 5: Průběh jednotkových nákladů</i> .....	28
<i>Obrázek 6: Bodový diagram</i> .....	29
<i>Obrázek 7: Grafické znázornění bodu zvratu</i> .....	31
<i>Obrázek 8: Organizační struktura (vlastní zpracování)</i> .....	37
<i>Obrázek 9: Vývoj výnosů a nákladů v letech 2020 - 2022</i> .....	43
<i>Obrázek 10: Vertikální analýza nákladů v roce 2022</i> .....	47
<i>Obrázek 11: Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2020 až 2022</i> .....	52
<i>Obrázek 12: : Grafické znázornění celkových nákladů v závislosti na celkových výnosech v roce 2022</i> .....	56
<i>Obrázek 13: Grafické znázornění celkových výnosů a bodu zvratu v letech 2020 - 2022</i> ..	58

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1: SWOT analýza (vlastní zpracování)</i> .....	38
<i>Tabulka 2: Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování)</i> .....	40
<i>Tabulka 3: Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování)</i> .....	41
<i>Tabulka 4: Výsledek hospodaření podniku (vlastní zpracování)</i> .....	42
<i>Tabulka 5: Provozní a finanční výsledek hospodaření (vlastní zpracování)</i> .....	43
<i>Tabulka 6: Analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	44
<i>Tabulka 7: Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	46
<i>Tabulka 8: Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i> .....	48
<i>Tabulka 9: Fixní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	50
<i>Tabulka 10: Variabilní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	51
<i>Tabulka 11: Fixní a variabilní náklady v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	51
<i>Tabulka 12: Hodnoty potřebné k výpočtu haléřového ukazatele v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	53
<i>Tabulka 13: Stanovení nákladových funkcí prostřednictvím klasifikační analýzy v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	53
<i>Tabulka 14: Vývoj celkových nákladů v závislosti na celkových výnosech v jednotlivých měsících v roce 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	54
<i>Tabulka 15: Stanovení nákladových funkcí pomocí metody dvou období v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	55
<i>Tabulka 16: Analýza bodu zvratu v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	57
<i>Tabulka 17: Bezpečnostní podnikatelská rezerva a výpočet koeficientu bezpečnosti v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	58
<i>Tabulka 18: Stupeň provozní páky v letech 2020 až 2022 (vlastní zpracování)</i> .....	59

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztráty společnosti v letech 2020 až 2022

## PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI V LETECH 2020 AŽ 2022

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmu

1 x příslušnému finančnímu úřadu

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2020  
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2020		24136212

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Audiologie foniatrie s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Roškotova 1717/2

Praha  
140 00

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	7 880	7 388
II.	Tržby za prodej zboží	2	149	138
A.	Výkonová spotřeba	Součet A.1. až A.3. 3	6 121	5 633
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4		5 238
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5	5 698	31
A. 3.	Služby	6	425	364
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady	Součet D.1. až D.2. 9	1 399	1 433
D. 1.	Mzdové náklady	10	1 203	1 201
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	196	232
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	196	232
D. 2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	Součet E.1. až E.3. 14		
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15		
E. 1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16		
E. 1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	Součet III.1. až III.3. 20	149	174
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	149	174
F.	Ostatní provozní náklady	Součet F.1. až F.5. 24	377	1 009
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F. 2.	Prodaný materiál	26		
F. 3.	Daně a poplatky	27		
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	377	1 009
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	I. + II. - A. - B. - C. - D. - E. + III. - F. 30	261	-377

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly      Součet IV.1. až IV.2.	31		
IV. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku      Součet V.1. až V.2.	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy      Součet VI.1. až VI.2.	39		
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady      Součet J.1. až J.2.	43		
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46		
K.	Ostatní finanční náklady	47	47	38
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)      IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-47	-38
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)      * (ř. 30) + * (ř. 48)	49	214	-415
L.	Daň z příjmů      Součet L.1. až L.2.	50		
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51		
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)      ** (ř. 49) - L.	53	214	-415
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)      ** (ř. 53) - M.	55	214	-415
*	Čistý obrát za účetní období      I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	8 158	7 698

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmu

1 x příslušnému finančnímu úřadu

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2021  
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2021		24136212

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Audiologie foniatrie s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Roškotova 1717/2  
Praha  
140 00

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	9 488	7 860
II.	Tržby za prodej zboží	2	118	149
A.	Výkonová spotřeba	Součet A.1. až A.3. 3	7 871	6 121
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4		
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5	7 299	5 696
A. 3.	Služby	6	572	425
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady	Součet D.1. až D.2. 9	1 838	1 399
D. 1.	Mzdové náklady	10	1 533	1 203
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	303	196
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	303	196
D. 2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	Součet E.1. až E.3. 14	103	
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	103	
E. 1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16	103	
E. 1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	Součet III.1. až III.3. 20	394	149
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	394	149
F.	Ostatní provozní náklady	Součet F.1. až F.5. 24	174	377
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F. 2.	Prodáváný materiál	26		
F. 3.	Daně a poplatky	27		
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	174	377
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) I. + II. - A. - B. - C. - D. - E. + III. - F.	30	14	261



Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly      Součet IV.1. až IV.2.	31		
IV. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku      Součet V.1. až V.2.	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy      Součet VI.1. až VI.2.	39		
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Upravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady      Součet J.1. až J.2.	43	1	
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	44	1	
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46		
K.	Ostatní finanční náklady	47	61	47
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)      IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-62	-47
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)      * (ř. 30) + * (ř. 48)	49	-48	214
L.	Daň z příjmů      Součet L.1. až L.2.	50	19	
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	19	
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)      ** (ř. 49) - L.	53	-67	214
M.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)      ** (ř. 53) - M.	55	-67	214
*	Cisty obrát za účetní období      I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	9 998	8 158

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmu

1 x příslušnému finančnímu úřadu

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2022  
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2022		24136212

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Audiologie foniatrie s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Roškotova 1717/2  
Praha  
140 00

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	14 044	9 488
II.	Tržby za prodej zboží	2	104	116
A.	Výkonová spotřeba	3	12 440	7 871
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4		
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	5	11 584	7 299
A. 3.	Služby	6	856	572
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady	9	2 106	1 836
D. 1.	Mzdové náklady	10	1 732	1 533
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	374	303
D. 2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	371	303
D. 2.2.	Ostatní náklady	13	3	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	19	103
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	19	103
E. 1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16	19	103
E. 1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18		
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	20	5	394
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	5	394
F.	Ostatní provozní náklady	24	12	174
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F. 2.	Prodávý materiál	26		
F. 3.	Daně a poplatky	27		
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	12	174
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	476	14

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly      Součet IV.1. až IV.2.	31		
IV. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku      Součet V.1. až V.2.	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy      Součet VI.1. až VI.2.	39		
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady      Součet J.1. až J.2.	43		1
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	44		1
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	3	
K.	Ostatní finanční náklady	47	74	61
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)      IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-71	-62
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)      * (ř. 30) + * (ř. 48)	49	405	-48
L.	Daň z příjmů      Součet L.1. až L.2.	50	82	19
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	82	19
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)      ** (ř. 49) - L.	53	323	-67
M.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)      ** (ř. 53) - M.	55	323	-67
*	Cistý obrát za účetní období      I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	15 056	9 998