

Projekt optimalizace nákladů ve firmě XYLAB, a.s.

Bc. Eva Kyselá



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav managementu a marketingu

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva Kyselá**
Osobní číslo: **M12891**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management ve zdravotnictví**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt optimalizace nákladů ve firmě XYLAB, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky týkající se řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XYLAB a.s., zhodnoťte aplikovatelnost teoretických poznatků o řízení nákladů na zdravotní laboratoř.
- Analyzujte vývoj struktury a výše nákladů v posledních letech a na základě analýzy identifikujte nedostatky současného stavu řízení nákladů ve společnosti.
- Zpracujte projekt optimalizace nákladů ve společnosti, doporučte nejvhodnější kalkulační metodu.
- Ověřte efektivnost daného projektového řešení a zpracujte doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Controlling professionell: Konzeption und Werkzeuge. 2., überarbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2011, 381 s. ISBN 978-379-1031-217.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.


WARREN, Carl S., James M. REEVE a Jonathan E. DUCHAC. Managerial accounting. 11th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2012, 639 s. ISBN 05-384-8090-4.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Zuzana Tučková, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **22. února 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




doc. Ing. Pavla Staňková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užit své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 26.4.2014

Lydie Čerá

⁴ 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělků jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídně k výši výdělků dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tématem diplomové práce je Projekt optimalizace nákladů ve firmě XYLAB, a.s. Praktická část je souborem teoretických poznatků o metodice řízení nákladů. Budou zde definovány jednotlivé druhy členění nákladů, popsány základní i specifické typy kalkulací, které bývají v podnikové praxi používány a objasněny základní pojmy, související s danou problematikou. V praktické části bude charakterizována firma XYLAB, a.s., popsáno její postavení na trhu a organizační struktura. Bude provedena klasifikace současných nákladů firmy, horizontální analýza nákladů a celkové zhodnocení současného stavu řízení nákladů. Pro přiblížení celkové problematiky řízení zdravotnického zařízení bude popsán způsob financování, provedena analýza výnosů a analýza celkových hospodářských výsledků. Projektová část je metodickým návrhem kalkulačních metod pro zhodnocení hospodaření jednotlivých nákladových středisek. Na základě těchto kalkulací jsou navržena projektová opatření, vedoucí k optimalizaci nákladů firmy.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, náklady, kalkulace, řízení zdravotnického zařízení, nepřímé náklady, nákladová alokace, nákladový objekt, analýza nákladů

ABSTRACT

The topic of this thesis is The project of optimization of costs in XYLAB, a.s. The theoretical part is a summary of findings in methodology of costs management. It defines particular types of costs division. It also describes both basic and specific types of calculations which find their use in business practice. Basic terms connected to this field are also explained. The practical part of this thesis characterizes the company XYLAB, a.s., it depicts its position in market and its organizational structure. Current costs are classified, horizontal analysis of costs and analysis of current state of costs management is carried out. The financing method is described and both revenue and net income are analysed in order to shed light on the issue of management of medical company. The project part shows utilization of calculation methods which can be used to evaluate economic activities of particular cost centers. A project alteration which leads to optimization of costs is proposed based on the outcome of before mentioned calculations.

Key words: managerial accounting, costs, calculation, management of medical company, indirect costs, cost allocation, cost object, costs analysis.

Ráda bych na tomto místě velice poděkovala vedoucí diplomové práce doc. Ing. Zuzaně Tučkové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady, vstřícný a trpělivý přístup.

Ráda bych také poděkovala rodině, vedení společnosti a všem mým kolegům, kteří mi umožnili studovat a bez jejichž pomoci, trpělivosti a podpory bych to nedokázala.

Citát:

„Lidé se nerozhodují podle toho co je nejpodstatnější, ale podle toho co se nejsnadněji vyhodnocuje.“

Barry Schwartz

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

OBSAH

ÚVOD	10
I. TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	13
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH DRUHŮ ÚČETNICTVÍ	13
1.1.1 Finanční a daňové účetnictví.....	13
1.1.2 Manažerské účetnictví.....	14
1.1.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví.....	15
2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	16
2.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	16
2.1.1 Finanční pojetí nákladů	16
2.1.2 Manažerské pojetí nákladů	16
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	17
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	17
2.2.2 Účelové členění nákladů	18
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	19
2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	19
3 NÁKLADOVÁ KALKULACE	21
3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	21
3.2 PŘEDMĚT KALKULACE.....	22
3.3 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	22
3.3.1 Nákladová alokace	23
3.3.2 Rozvrhová základna	23
3.4 KALKULAČNÍ VZOREC	24
3.5 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	25
3.5.1 Přirážková kalkulace	26
3.5.2 Kalkulace podle aktivit (ABC).....	27
3.5.3 Kalkulace variabilních nákladů	28
3.6 SPECIÁLNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ.....	29
4 ANALÝZA ÚČETNICTVÍ	30
4.1 HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA	31
4.2 VERTIKÁLNÍ ANALÝZA	31
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	32
II. PRAKTICKÁ ČÁST	33
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOST XYLAB, A.S.	34
5.1 POSTAVENÍ NA TRHU	34
5.2 SWOT ANALÝZA	35
5.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	40
6 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	42
6.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	42
6.1.1 Druhové členění nákladů.....	42

6.1.2 Účelové členění nákladů	45
6.1.3 Kalkulační členění nákladů	46
6.2 ANALÝZA NÁKLADŮ.....	48
6.3 VÝNOSY	50
6.4 ANALÝZA HOSPODÁŘSKÝCH VÝSLEDKŮ.....	54
6.5 HODNOCENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	55
6.6 ZÁVĚRY PRO PROJEKTOVOU ČÁST	57
7 PROJEKT OPTIMALIZACE NÁKLADŮ	58
7.1 NÁVRH KALKULAČNÍ METODY VÝNOSŮ	58
7.2 NÁVRH KALKULAČNÍ METODY ALOKACE REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	59
7.3 NÁVRH OPATŘENÍ K OPTIMALIZACI NÁKLADŮ.....	63
7.4 NÁKLADOVÁ ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU	67
7.5 ČASOVÁ ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU	68
7.6 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	69
ZÁVĚR	71
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	72
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	74
SEZNAM OBRÁZKŮ	75
SEZNAM TABULEK.....	76
SEZNAM PŘÍLOH.....	77
PŘÍLOHA P 1: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	78

ÚVOD

Optimalizace nákladů je pojem poměrně široký. Zahrnuje v sobě informace o nákladech, jejich členění, nákladová střediska, tvorbu kalkulací výkonů, alokaci nákladů, plánování a controlling. Literárních zdrojů ke studiu daných témat je dostatek. Aplikace těchto teoretických poznatků je však ve většině případů vhodná spíše pro výrobní podniky.

Tématem mé diplomové práce je „Projekt optimalizace nákladů ve firmě XYLAB, a.s.“ Tato společnost je zdravotnickým zařízením a dílčím cílem mé práce tedy bude popsat rozdíly mezi teoretickými systémy řízení nákladů a výnosů, a praxí ve specifickém odvětví, jakým bezpochyby zdravotnictví je. Smyslem je nalézt nejlepší postupy, které by napomohly odhalení příčin vzniku nákladů, podstatu vazeb mezi náklady a výnosy zdravotnického zařízení a které by dokázaly nabídnout možnosti, jak absolutní či relativní výši nákladů redukovat.

Objekt mé práce je zdravotnickým zařízením soukromým a nemůže proto být typickým zástupcem subjektů zdravotního sektoru. Přesto se domnívám, že některé odhalené nedostatky v systému řízení nákladů mohou být částečně důvodem nerentability veřejných zdravotnických zařízení.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Praktická část je souborem teoretických poznatků o různých pojetích účetnictví, které jsou zdrojem informací pro ekonomické rozhodování a řízení. Budou zde definovány jednotlivé druhy členění nákladů, popsány základní i specifické typy kalkulací, které bývají v podnikové praxi používány a objasněny základní pojmy, související s danou problematikou.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na část analytickou a část projektovou. Analytická část charakterizuje společnost XYLAB, a.s., její strukturu, předmět činnosti. Bude zde popsáno postavení společnosti na trhu a provedena Swot analýza. Dále bude analytická část zaměřena na klasifikaci jednotlivých nákladů, ke které byl položen základ v teoretické části. Bude možné získat informace o druhovém, účelovém a kalkulačním členění nákladů. Provedena bude také horizontální analýza nákladů, zhodnocena úroveň současného nákladového řízení ve společnosti a identifikovány hlavní problémy současného stavu řízení nákladů. V závěru analytické části budou stanovena základní východiska pro projektovou část.

V projektové části budou na základě předchozích analýz navrženy konkrétní kalkulační metody pro nepřímé přiřazení výnosů jednotlivým nákladovým střediskům, ale i pro alokaci režijních nákladů. Cílem je dát vedení společnosti účinnější nástroj pro hodnocení produktivity jednotlivých nákladových středisek a následné srovnání s náklady vynaloženými na jejich činnost, což by mělo přinést celkové zvýšení hospodárnosti a účelnosti při vynaládání prostředků.

Na základě výsledků těchto kalkulací budou navržena projektová opatření, která by měla vést k celkové optimalizaci nákladů společnosti.

Vzhledem k citlivosti uváděných informací není uvedeno skutečné obchodní jméno společnosti a všechna finanční data, která jsou v diplomové práci použita, jsou upravena koeficientem.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Každý člověk ve svém životě často musí zvažovat, zda jeho rozhodnutí přinesou výsledek či užitek odpovídající výši vynaložených prostředků. V podnikové praxi jsou tyto vynaložené prostředky označovány jako náklady. Protože podnik je složitý organizmus, jsou složité i ekonomická rozhodnutí, která následně ovlivňují jeho chod a plnění stanovených cílů. Proto musí mít manažeři k dispozici nástroje a postupy, které jim poskytnou dostatek informací pro plánování a rozpočtování, jejichž základní podmínkou je dokonalá znalost struktury a výše nákladů, účelu na který jsou tyto náklady vynakládány a jejich vztahu k výnosům. Zvláště v dnešní době otevřených trhů a vysoké konkurence je snižování nákladů klíčovým faktorem pro zvyšování konkurenceschopnosti podniku.

1.1 Vymezení základních druhů účetnictví

Hlavním zdrojem potřebných informací je účetnictví, které umožňuje zjišťovat, měřit a hodnotit míru zhodnocení vstupů do podnikové činnosti za určité období, tzn. rentabilitu vloženého kapitálu. V průběhu 20. století došlo v rámci ekonomické vědy a praxe k poznání, že účetnictví má odlišný obsah a odlišnou úlohu v závislosti na tom, kdo je konečným uživatelem výstupních informací. Odlišné nároky na informace budou mít externí uživatelé, jako např. orgány státní správy nebo banky a jiné informace budou požadovat manažeři. (Popesko, 2009, s.28).

1.1.1 Finanční a daňové účetnictví

Finanční a daňové účetnictví je zdrojem především pro externí uživatele. Důležitým rysem vedení finančního účetnictví a sestavování výkazů je nutnost dodržování určitých pravidel, tedy jednotné metodiky, která garantuje spolehlivou vypovídací schopnost účetních informací, které bude možné srovnávat jednak v čase a jednak mezi jednotlivými podnikatelskými subjekty.

Účetní informace daňového účetnictví mají primárně sloužit ke správnému stanovení základu daně z příjmu, resp. ostatních daňových pohledávek a závazků podniku (Jiříčková, Popesko, Škodáková, 2009, s.8).

1.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví vzniklo jako následek identifikovaných nedostatků finančního účetnictví, které je legislativně regulováno a často podléhá změnám, které primárně nejsou způsobeny skutečnými změnami podnikového hospodaření, ale spíše legislativními dopady politických rozhodnutí. Z tohoto důvodu přestalo být FÚ jako zdroj informací dostačující.

Manažerské účetnictví procházelo vývojem, který byl dán zvyšujícími se nároky na rozsah informací potřebných k rozhodování.

Jako první variantu manažerského účetnictví zmiňuje Popesko (2009, s.30) nákladové účetnictví, které je zaměřeno především na zjišťování nákladů a jejich třídění podle určité struktury a to z pohledu minulosti.

Vývojově mladší manažerské účetnictví se zabývá evidencí, zpracováním a analýzou informací o činnostech podniku a tyto pak slouží jako podklad pro rozhodování do budoucna. Klade důraz na ovlivňování nákladů ještě před jejich vznikem. Větší důraz je také kladen na veličiny jako výnos, příspěvek na úhradu fixních nákladů a rentabilitu.

Při hodnocení, analýze činnosti podniku a jeho řízení bývají využívány obě tyto metody současně.

Jiříčková, Popesko a Škodáková (2009, s.10) vymezili základní úkoly manažerského účetnictví takto:

- podávat informace o struktuře nákladů dle účelového a druhového členění,
- podávat informace o výkonech pro potřeby kalkulací i finančního účetnictví,
- podávat informace o útvarech, především o režijních nákladech souvisejících s činnostmi jednotlivých podnikových středisek,
- vytvořit kalkulační systém podniku zahrnující výslednou i předběžnou kalkulaci nákladů,
- umožnit útvarové odpovědnostní řízení,
- provádět běžnou kontrolu nákladů, tzn. krátkodobé dodržování norem, rozpočtů a limitů, včetně analýzy případných odchylek,
- vytvářet podnikové rozpočty a investiční rozpočty,
- umožnit rozpočtování režie a rozpočtování střediskových nákladů a výnosů.

- poskytovat informace pro řešení rozhodovacích úloh jako jsou cenová rozhodnutí, rozhodnutí o investicích, sortimentu apod.

1.1.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví

Vztah finančního a manažerského účetnictví můžeme srovnat dle následujících kritérií:

- Obsah účetnictví

FÚ sleduje aktiva, pasiva, náklady, výnosy a hospodářský výsledek za podnik, jako celek. MÚ zahrnuje nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočty v analýze po jednotlivých střediscích, výrobcích, procesech.

- Uživatelé účetních informací

FÚ je primárně určeno externím uživatelům, např. investorům, bankám, úřadům, dodavatelům, zákazníkům, zaměstnancům. MÚ slouží pouze pro vedení podniku a jednotlivé manažery.

- Míra regulace

FÚ je regulováno zákonem a účetními standardy za účelem jednotnosti a srovnatelnosti. MÚ je plně v kompetenci vedení podniku.

- Periodicita vykazování

FÚ vykazuje periodicky, zpravidla jednou ročně, MÚ vykazuje dle potřeb manažerů.

- Stupeň spolehlivosti

FÚ poskytuje spolehlivé informace, což je dáno vnější regulací. MÚ často pracuje s odhady budoucnosti a předpoklady, což obsahuje jistou míru rizika a nejistoty.

2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Tato kapitola je věnována samotným nákladům a různým způsobům pohledu na ně. Budou zde definovány jednotlivé druhy členění nákladů, které se od sebe liší účelem sledování a kritériem třídění.

2.1 Vymezení pojmu náklady

Z různých pojetí účetnictví a účelů sledování nákladů vyplývají rovněž různá pojetí nákladů. V zásadě můžeme rozlišit dvě základní:

- Finanční pojetí nákladů,
- Manažerské pojetí nákladů.

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady ve finančním pojetí jsou charakterizovány jako úbytek ekonomického prospěchu, projevující se jako úbytek aktiv nebo nárůst dluhu. Náklady jsou vyjadřovány v účetních cenách, za které byly vstupy pořízeny, popř. v hodnotě nárůstu pasiv.

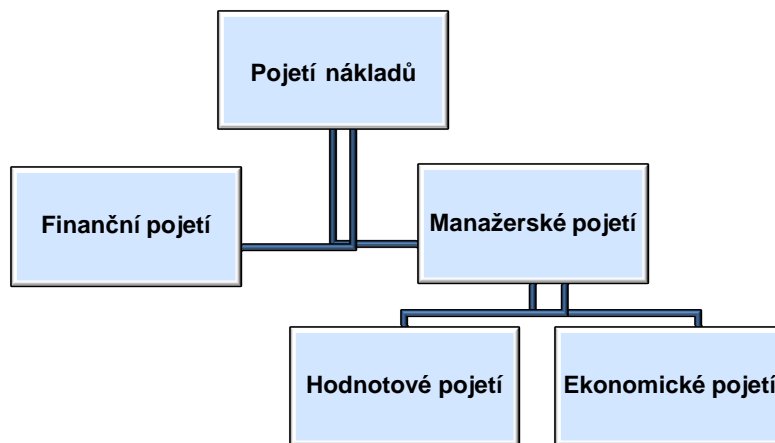
2.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s ekonomickou činností. Toto pojetí tedy klade důraz na účelnost a účelovost. Analýzou sledujeme, zda byly zdroje vynaloženy úsporně, zda se zvyšuje podíl výstupu na jednotku a zda dochází ke zhodnocování vynaložených nákladů.

V rámci manažerského pojetí můžeme rozlišit dva přístupy:

- **Hodnotové pojetí nákladů**, které poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu činnosti podniku. Spotřebované zdroje jsou zde oceňovány současnou reálnou hodnotou. Hodnotové pojetí nákladů zahrnuje náklady zachycené ve finančním účetnictví, ale i náklady vykazované v účetnictví manažerském, které jsou ve FÚ zachyceny v jiné výši, nebo vůbec- např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné nebo kalkulační podnikatelskou mzdu.

- **Ekonomické pojetí nákladů** vyjadřuje náklady v hodnotě, kterou lze získat jejich nejeftivnějším vynaložením. Představují tedy ušlý výnos ze zvolené alternativy. V tomto pojetí jsou hodnoceny tzv. utopené náklady.



Obr. 1. Vztah jednotlivých pojetí nákladů (Popesko 2009, s.32)

2.2 Klasifikace nákladů

Základním předpokladem úspěšného řízení nákladů je pochopení zákonitostí jejich chování a vývoje. K získání potřebných informací je nutné podrobnější rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin. Existuje celá řada způsobů členění nákladů a je vždy na každém podniku rozhodnout, který způsob je nejvhodnější pro jeho efektivní vyhodnocování a následná manažerská rozhodnutí směřujících k jejich optimalizaci.

2.2.1 Druhovému členění nákladů

Vhodně zvolené analytické členění nákladových druhů nám dokáže odpovědět nejen na to, **co** je spotřebováno, ale i **od koho** a **kdy**. Je tedy informačním zdrojem při zajišťování rovnováhy mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje.

V odborné literatuře se náklady druhově člení nejčastěji na:

- spotřebu materiálu a energií,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...),
- spotřebu a použití externích prací a služeb (telefony, doprava, nájmy, opravy...)
- odpisy hmotného a nehmotného majetku
- finanční náklady (úroky, pojistné, bankovní poplatky....)

Druhové členění nákladů je u nás základem FÚ, tedy ve výkazech zisků a ztrát a rozvahy. Pro vnitropodnikové řízení je však vhodnější toto členění kombinovat s dalšími druhy členění, které vyjadřují účel vynaložení ve vztahu k podnikovým výkonům nebo činnostem. Druhové členění totiž nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů, resp. svého věcného nositele. Přesto nám může napovědět, na které nákladové druhy se máme zaměřovat při nákladové optimalizaci.

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje vazbu nákladů na konkrétní výkon, činnost, osobu. Proto lépe umožňují zhodnotit efektivitu a hospodárnost při jejich vynakládání.

Jedním z možných je členění nákladů na:

- náklady technologické
- náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou vyvolány přímo technologickým procesem, např. při výrobě jsou tyto náklady tvořeny spotřebou materiálu nebo i odpisy stroje, na kterém je výroba prováděna.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění doprovodných činností a podmínek pro výkon technologických procesů. Jedná se např. o zajištění činností logistických, administrativních, ale jsou zde zahrnuty i náklady na energii a teplo.

Pro praktické využití je toto členění příliš obecné a mnohdy je velmi obtížné stanovit, které náklady ještě přímo souvisí s technologickým procesem a které již ne.

Často je nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jedinci. Z tohoto hlediska rozlišujeme náklady:

- jednicové
- režijní

Toto členění navazuje na předchozí členění, ale je podrobnější. Náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní, zatímco technologické náklady obsahují jak jednicové, tak režijní náklady.

Jednicové náklady jsou kalkulovány přímo na jednotku výkonu nebo výroby. Výše těchto nákladů bývá stanovena normou spotřeby nebo času. Patří sem např. jednicový materiál a jednicové mzdy.

Režijní náklady naopak souvisí s technologickým procesem jako celkem a nerostou přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. Řízení hospodárnosti je zajišťováno pomocí rozpočtů režijních nákladů, které jsou stanovovány na vymezené časové období a rozsah činností. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2004, s.104).

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Přímé náklady- náklady, které jsou přímo přiřaditelné k jednotlivým výkonům (výrobkům, službám) bez jejich soustředování a dalšího rozpočítávání

Nepřímé náklady - náklady, které nelze přímo přiřadit k určitému výkonu (výrobku, službě), nýbrž je nutné je určitým způsobem rozpočítávat. Obvykle jsou nepřímými náklady např. mzdy režijních pracovníků, nájemné, energie, atp.

2.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

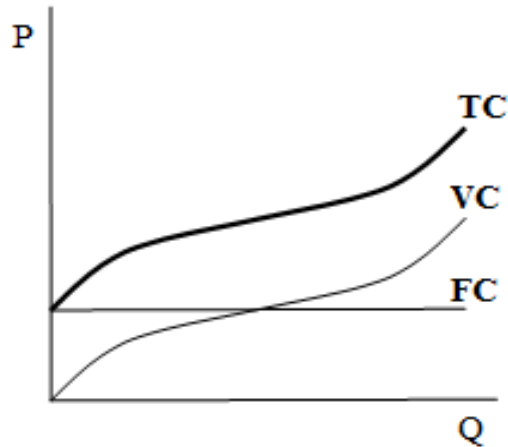
Toto členění lze označit za specifický nástroj manažerského účetnictví. Na rozdíl od předchozích jmenovaných členění, které byly zaměřeny spíše na období minulá a již spotřebované nákupy, je toto členění zaměřeno na chování nákladů za předpokladu změn objemů předpokládaných výstupů.

Rozlišujeme tato základní kategorie:

- variabilní náklady
- fixní náklady

Variabilní náklady lze obecně definovat jako náklady, jejichž výše se mění v závislosti na objemu výstupu. Je nutno rozlišit celkové variabilní náklady, které rostou lineárně (proporcionálně), od jednotkových variabilních nákladů, kterou mohou být buďto konstantní, klesající (podproporcionální), nebo rostoucí (nadproporcionální). Příkladem takových nákladů mohou být mzdy výrobních dělníků, spotřeba přímého materiálu, nebo energie spotřebovaná na provoz strojů (Popesko, 2009, s.39-40).

Jako *fixní náklady* jsou označovány takové, které se v průběhu určitého časového období s objemem výstupu nemění. Příkladem mohou být odpisy, nájmy, mzdy manažerů. Celkové fixní náklady při změnách výstupu zůstávají konstantní, zatímco jednotkové fixní náklady s rostoucím objemem výstupu klesají.



Obr. 2. Celkové náklady v krátkém období (*ecorp.euweb,2013*)

Členění nákladů na variabilní a fixní je považováno za nejdůležitější a to především pro vytvoření co nejpřesnějších odhadů nákladů a příjmů při různých úrovních výstupu.

Podle Popeska (2009, s. 41) je však takové rozdělení nákladů v praxi neproveditelné, protože velká část nákladových položek podniku bude vykazovat smíšený charakter. Např. u spotřeby energie na výrobní hale můžeme rozlišit fixní složku spotřeby na osvětlení a variabilní složku energie spotřebované výrobní linkou, která bude ovlivněna délkou a rozsahem výroby. Tyto náklady označuje **jako smíšené náklady**.

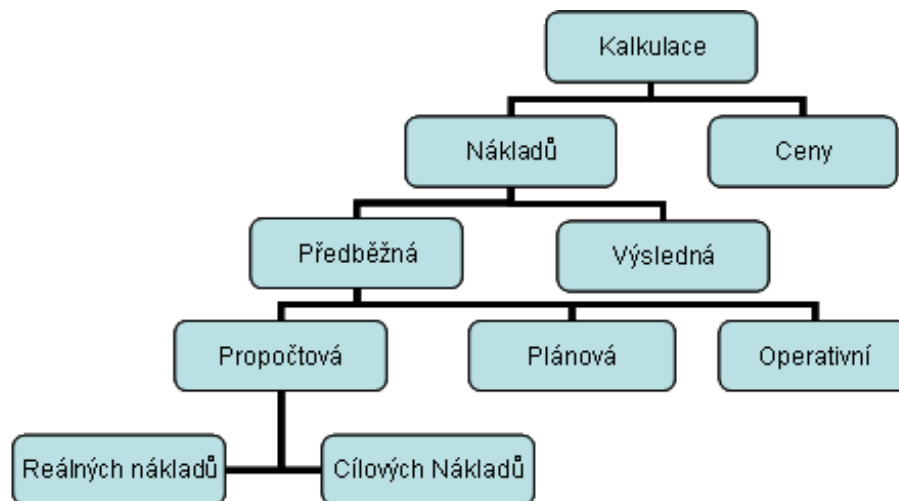
3 NÁKLADOVÁ KALKULACE

„Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak neutrálně vyjádřenou jednotku výkonu. Přitom nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výkon (výrobek, práci nebo službu), který je předmětem prodeje externím zákazníkům.“(Král a kol., 2002, s. 193)

3.1 Kalkulační systém

Ve firemní praxi je používáno více typů nákladových kalkulací, které jsou používány k různým účelům.

Předběžné kalkulace jsou používány ještě před zahájením činnosti či výroby. Tyto propočty jsou z velké části pouze odhady a slouží jako důležitý podklad pro cenová vyjednávání.



Obr. 3. Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, 2009, s. 57)

V rámci předběžných kalkulací můžeme rozlišit:

- propočtové kalkulace, které slouží k rámcovému odhadu budoucích nákladů a následných cenových nabídek např. u nových výrobků,

- Plánové kalkulace jsou přesnější než propočtové a slouží pro přesné plánování operací
- Operativní kalkulace se používají zejména ve vysoce automatizovaných výroбах. Slouží ke sledování pohybu nákladů např. při změnách nastavení přístrojů, nebo postupů v sériové výrobě.

Výsledné kalkulace se sestavují až po provedení výkonu. Zjišťují se skutečné náklady a dochází ke zpětnému hodnocení hospodárnosti a srovnání s předběžnými kalkulacemi nákladů. Výsledná kalkulace tedy může plnit i funkci kontrolní.

3.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je jakákoli aktivita, výkon, výrobek, u kterého chceme sledovat náklady. Zjednodušeně můžeme říci, že když chceme znát náklady na „něco“, to něco je předmětem kalkulace. V novější literatuře se používá pojem nákladový objekt.

Předmět kalkulace se vymezuje prostřednictvím kalkulační jednotice a kalkulovaného množství.

Kalkulační jednotice je konkrétní výkon nebo výrobek, určený měrnou jednotkou, na kterou se zjišťují náklady.

Kalkulované množství vyjadřuje počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady. V některých případech by bylo příliš složité stanovit ceny na kalkulační jednici, proto se náklady propočítávají na daný počet kalkulačních jednic.

3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace je v rámci kalkulačního procesu základním problémem. Náklady přiřazené nákladovému objektu můžeme rozdělit na přímé a nepřímé. Používá se tedy kalkulační členění nákladů. Jak víme z předchozího textu, přímé náklady lze přesně přiřadit konkrétnímu nákladovému objektu. U nepřímých nákladů nelze tento vztah identifikovat, nebo vůbec neexistuje. Proto je nutné nalézt nějaký zprostředkující vztah, mechanismus, klíč, který nám umožní stanovit podíl nákladového objektu na celkových spotřebovaných nákladech. Tento proces přiřazování nákladů prostřednictvím zpro-

středkující veličiny nazýváme *nákladová alokace*, která je jednou z klíčových funkcí kalkulací

3.3.1 Nákladová alokace

Přiřazování nákladů konkrétnímu objektu, tedy nákladová alokace, se vyčlenila z manažerského účetnictví jako relativně samostatná oblast. Je jedním z nejdůležitějších principů při řízení nákladů, protože nám umožňuje poznat a analyzovat vztahy mezi náklady a prováděnými výkony. Objekt nákladové kalkulace nemusí být jen finální výkon, ale i útvar, činnost, aktivita nebo investiční projekt.

3.3.1.1 Principy alokace

S ohledem na cíle, které alokace sleduje, je možné rozlišit tři typy principů přiřazování nákladů:

- princip příčinné souvislosti nákladů vychází z úvahy, že každý výkon by měl být zatížen pouze těmi náklady, které skutečně vyvolal. V případě, že není možné příčinnou souvislost určit, přichází na řadu další principy,
- princip únosnosti nákladů odpovídá spíše na otázku, jaká výše přiřazených nákladů je únosná např. vzhledem k ceně výstupu,
- princip průměrování vyjadřuje průměrné náklady na jednotku, což může být velice zavádějící v případě nehomogenních výrobků.

3.3.1.2 Alokační fáze

Alokační fázi rozumíme část alokačního procesu. Zpravidla jsou vymezeny tři:

- *První fáze* je přiřazení přímých nákladů konkrétnímu finálnímu výrobku či výkonu.
- *Druhá fáze* spočívá v co nejpřesnější určení a vyjádření vztahu mezi nepřímými náklady a finálním výstupem.
- *Třetí fáze* je co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů na jednotku finálního výstupu.

3.3.2 Rozvrhová základna

Při nákladové alokaci je používána zprostředkující veličina, s jejíž pomocí se přiřazují nepřímé náklady jednotlivým objektům. Tato veličina bývá označována jako rozvrhová zá-

kladna, nebo také vztahová veličina. Rozvrhová základna musí být ve vztahu příčinné souvislosti k alokovaným nákladům a objektu kalkulace.

3.4 Kalkulační vzorec

Struktura nákladových položek je v každém podniku odlišná a je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci. V průmyslu se vlivem centralizace vytvořil model kalkulačního vzorce, který se stal základem pro kalkulační vzorce používané v dnešní praxi. Jedná se o tzv. *typový kalkulační vzorec*.

Typový kalkulační vzorec

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

Vlastní náklady výroby (provozu):

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu:

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu:

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Vzhledem k nepříliš podrobné struktuře není tento kalkulační vzorec vhodný pro řešení manažerských rozhodovacích úloh, protože neumožňuje jejich variantní využití. Většina podniků proto odděluje kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonu. V praxi pak často dochází ke stanovení prodejní ceny jinak, než přirážkou k celkovým nákladům. Většinou bývá cena ovlivněna konkurenčním prostředím a podnik ji často přijímá jako danou. V takových případech pak bývají náklady kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a

očekávaným ziskem. Takovou kalkulaci označujeme jako rozdílovou, nebo též *retrográdní kalkulací*.

Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům:
 - Sezónní
 - Množstevní
-

Cena po úpravách

- Náklady
-

Zisk

V praxi je samozřejmě používaná celá řada kalkulačních vzorců, které jsou přizpůsobovány potřebám každého podniku, s ohledem na strukturu a povahu jejich nákladů, účelu sledování, charakteru jejich činnosti a zvolenému typu nákladových kalkulací. (Jiříčková, Popesko, Šoljaková, 2009, s.56-57; Popesko, 2009, s. 58-59)

3.5 Základní typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových kalkulací vyjdeme z otázky, zda nákladová kalkulace má zahrnovat všechny náklady podniku, nebo jen jejich část. Na této úrovni můžeme rozlišit:

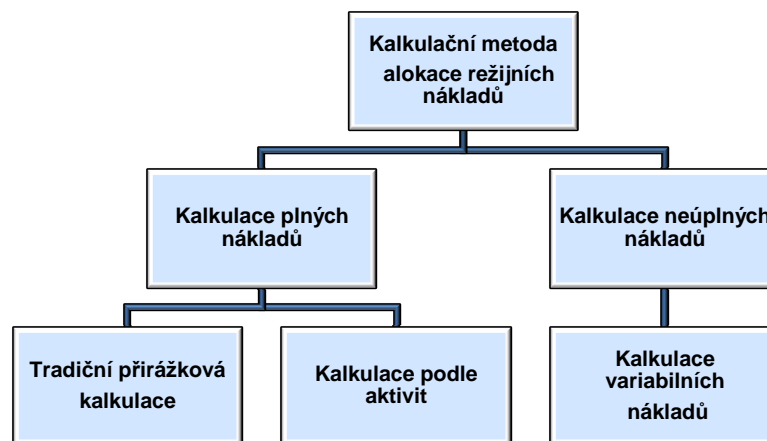
- *absorpční kalkulace*, které v sobě zahrnují veškeré náklady včetně režijních,
- *neabsorpční kalkulace*, které zohledňují pouze náklady variabilní, fixní náklady se na výkony nerozpočítávají.

Dalším kritériem členění nákladových kalkulací může být způsob alokace režijních nákladů. Uživatel nákladové kalkulace může použít dva způsoby. Buď zjednodušeně vyjádří průměrné režijní náklady na jednotku výstupu, tedy proporcionálně přiřadí režijní náklady k objemu přímých nákladů (alokační princip průměrování), nebo se pokusí o přiřazení re-

žijních nákladů v souladu s principem příčinné souvislosti. Třetí možností je pak režijní, resp. fixní náklady nealokovat v plné výši.

Na základě tohoto kritéria můžeme klasifikovat tyto nákladové kalkulace:

- Přirážková kalkulace (zakázková kalkulace)
- Kalkulace podle aktivit (Activity - Based Costing)
- Kalkulace variabilních nákladů



Obr. 4. Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)

3.5.1 Přirážková kalkulace

V rámci přirážkové kalkulace se nejdříve přímé náklady přiřadí přímo na kalkulační jednotci. Režijní náklady, resp. nepřímé se přiřazují pomocí přirážek vztahujících se k hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základně. Vychází se z předpokladu, že se nepřímé náklady vyvíjejí rovnoměrně vůči rozvrhové základně pro všechny výstupy.

Pro kalkulaci přirážky se může použít buď sumarizační metoda, kdy se použije stejná rozvrhová základna, nebo metodu diferencované přirážkové kalkulace, u které jsou stanoveny různé rozvrhové základny pro různé druhy výstupů v závislosti na vztahu nákladů a faktorů, které je ovlivňují.

Přirážka nepřímých nákladů v procentech se určí na základě následujícího vztahu:

$$PP = NRN / RZ$$

PP procento přirážky režijních nákladů

NRN nepřímé režijní náklady

RZ rozvrhová základna

Rozvrhovou základnou jsou velmi často přímé mzdy, pro vysoce automatizované provozy je vhodnější zvolit např. strojové hodiny, ale je možné jako rozvrhovou základnu vzít celkové přímé náklady.

Pomocí takto vypočtené přirážky je nákladovému objektu k přímým nákladům přiřazen právě takový procentuální podíl režijních nákladů.

3.5.2 Kalkulace podle aktivit (ABC)

„Klíčovým odlišením metody ABC je návrat zpět ke vztahům příčina -následek. ABC opouští předpoklad, že příčinou vzniku a výše nákladů je pouze objem (např. přímé práce). Zásadním rozdílem oproti je, že ABC přidává do vztahu náklady-produkty podstatný prvek, kterým je aktivita, resp. činnost, která je příčinou spotřeby zdrojů.“ (Jiříčková, Popesko, Škodáková, 2009, s. 89)

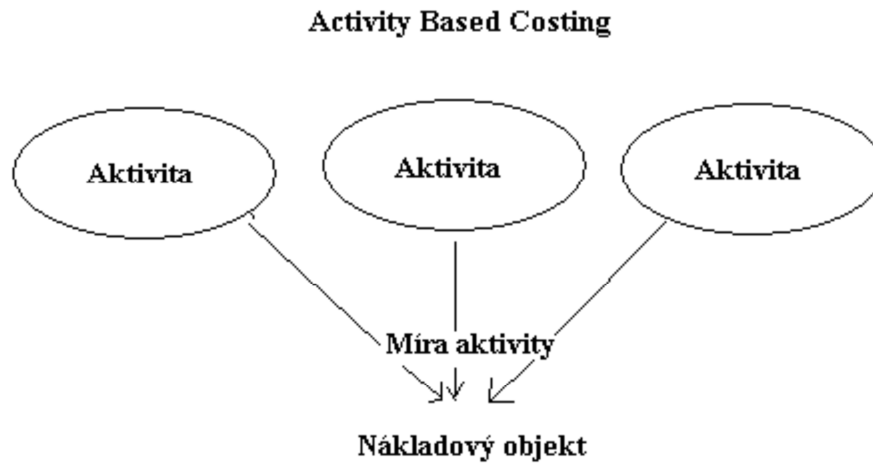
Každá aktivita v podniku by měla být pojmenována tak, aby její název co nejpřesněji vystihoval soubor činností, které se pod ni zahrnují.

Jako příklad aktivit můžeme uvést:

- Nákup
- Příjem
- Uskladnění
- Zabalení
- Prodej
- Fakturace
- Distribuce
- Inkaso pohledávek
- Zákaznický servis, reklamace

Náklady jsou přiřazovány výkonům (výrobkům) skrze jednotlivé aktivity, které s nimi souvisí.

V rámci této alokace se rozdělují aktivity na primární a podpůrné. Ne všechny aktivity jsou spotřebovány zákazníky, některé slouží pro potřeby podniku pro zajištění interních operací.



Obr. 5. Logika ABC kalkulace (Warren, Reeve a Duchac, 2012, s. 452)

Hlavní předností metody ABC je zpřesnění informací o nákladech na jednotlivé výkony, ale především analýza vzniku nákladů, která umožňuje následnou optimalizaci procesů, snížení nákladů a zvýšení hospodárnosti. Metoda ABC umožňuje analyzovat náklady nejen z pohledu výrobku, ale také z hledisek např. zákazníka, dodavatele, trhu atd.

3.5.3 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů bývá označována jako metoda krycího příspěvku. Stále rostoucí podíl režijních nákladů na celkových nákladech podniku začal odhalovat nedostatky klasických přírážkových metod. Ukázalo se být stále složitější stanovit relevantní rozvrhové základny. Proto se ukázalo vhodnější nealokovat fixní náklady vůbec, než je alokovat nesprávně a zdeformovat tak skutečnou výši nákladů na jednotku výstupu.

Proto kalkulace variabilních nákladů pracuje pouze s neúplnými náklady, konkrétně s variabilními. Mezi variabilní náklady se zahrnují jak jednicové náklady, tak i variabilní část režijních nákladů. Fixní náklady jsou považovány za nákladový celek, který je třeba uhradit z rozdílu výnosů a variabilních nákladů. Proto se zde zavádí pojem příspěvku na úhradu fixních nákladů.

3.6 Speciální typy nákladových kalkulací

V průběhu vývoje manažerského účetnictví byly vyvinuty další kalkulační metody, které se od výše zmíněných typů liší principem alokace režijních nákladů nebo způsobem využití. Následující metody jsou využitelné pro specifické typy výkonů nebo specifické rozhodovací procesy.

Kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační metodou. Lze ji použít v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou. Celkové náklady za období se dělí množstvím výkonů vyprodukovaných za toto období. Výsledkem jsou v podstatě průměrné jednotkové náklady. Tento způsob je však podmíněn nejen homogenním produktem, ale i stejným způsobem distribuce. Náklady doprovodných služeb a jiných vyvolaných činností by pak mohly tuto jednoduchou kalkulaci značně zkreslit.

Kalkulace sdružených výkonů se používá v případech, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být technologicky oddělena od výroby druhého. Tato výroba je charakteristická tím, že do určitého bodu je výrobní proces společný a až po překročení této fáze můžeme identifikovat jednotlivý produkt. Rozlišujeme dvě varianty stanovení nákladů: rozčítací a odčítací metoda. Rozčítací metoda se používá v případě, že oba druhy výrobků budou mít stejnou prodejní hodnotu. V případě, že jeden z výrobků lze označit za vedlejší s nižší prodejní cenou, použije se metoda odčítací, kdy od celkových nákladů odečtou náklady na vedlejší výrobek ve výši prodejní ceny. Zůstatek se považuje za náklady hlavního produktu.

Dynamická kalkulace nemusí být chápána jako komplexní metoda, ale spíše jako princip, který lze použít i u jiných kalkulačních metod. Je při ní zohledněna skutečnost, že výše přiřazovaných fixních nákladů na jednotku výstupu se mění s celkovým objemem výstupu. Při větším objemu výstupu jsou kalkulovány nižší fixní náklady na jednotku, proto i celkové náklady na jednotku klesají. Pokud firma dokáže nabídnout různé ceny v závislosti na množství, může tím odběratele motivovat k většímu odběru a firma optimálním využitím svých kapacit snižuje mezní náklady.

4 ANALÝZA ÚČETNICTVÍ

„Řízení v praxi je dnes souhrnem odborných znalostí podnikové ekonomiky, vysoké sociální kompetence, schopnosti rozvoje pracovníků, reálné dávky optimismu, získaných hodnot, orientace na výsledek, komplexního myšlení, improvizace, odvahy k vypočitatelnému zisku, kreativního způsobu řešení, citu, pohledu na omezené možnosti řízení komplexních systémů, pokusu a omylu, rychlosti reakce, zdravého lidského rozumu, ale také náhody a štěstí. (Eschenbach, Siller, 2011, s. 14)

Podniky dnes působí v prostředí, kde jsou vystavovány nesčítelným vlivům, které mohou nabízet příležitosti, ale také mohou znamenat rizika. Ne vždy jsou úspěchy či neúspěchy vyvolány osobou manažera nebo managementem podniku, ale v praxi jsou velmi často ovlivňovány rozsahem a kvalitou informací potřebných pro řízení.

Každý podnik používá pro tvorbu plánů informace získané z účetnictví. Jak víme z předchozích kapitol, můžeme účetnictví rozdělit na externí (finanční a daňové) a interní (manažerské). Při řízení nákladů je v popředí zájmu samozřejmě interní účetnictví. Účtování o nákladech a výnosech je základním stavebním kamenem interního účetnictví a zároveň nejdůležitějším zdrojem informací v procesu řízení nákladů.

Srovnáváním hodnoty výkonů a hodnoty spotřebovaných vstupů se zjišťuje kalkulační hospodářský výsledek. Tyto kalkulace se pak stávají podkladem prognóz hospodářských dopadů alternativních manažerských rozhodnutí. Zpětnou vazbu mezi předpokládaným efektem řídicích rozhodnutí a skutečností zajišťují analýzy účetních výkazů.

Oficiální metodika finanční analýzy neexistuje. Přesto se vyvinuly určité obecně přijímané analytické postupy. S ohledem na konkrétní potřeby lze analýzu účetních výkazů provádět různým způsobem, v různé míře podrobnosti, pomocí různých forem a technik. Vedle kvantitativních metod testování se nejčastěji používají absolutní, rozdílové či poměrové ukazatele.

Absolutní ukazatele používáme zejména k analýze vývojových trendů – horizontální analýze a k analýze komponent – vertikální analýze.

Vertikální a horizontální analýzy jsou výchozím bodem rozboru účetních výkazů a patří k nejjednodušším nástrojům hodnocení ekonomické situace firmy. Oba postupy umožňují vidět ekonomické údaje v určitých souvislostech a slouží k prvotní orientaci v hospodaření

podniku. Upozorní na ty problémové oblasti, které bude potřeba podrobit hlubšímu zkoumání.

4.1 Horizontální analýza

V rámci horizontální analýzy se srovnávají meziroční výsledky účetních výkazů. Nazývá se také analýzou po řádcích a s její pomocí může být odhadnut pravděpodobný vývoj sledovaných ukazatelů v budoucnosti. Aby data měla co největší vypovídací schopnost, je potřeba mít dostatečně dlouhou časovou řadu. Základním předpokladem srovnávání účetních dat je, že způsob účtování se v průběhu srovnávaných období nezměnil.

4.2 Vertikální analýza

Při vertikální analýze se na jednotlivé položky pohlíží ve vztahu k nějaké veličině a zjišťuje se procentní podíl na zvoleném základu. U analýzy rozvahy bývají položky výkazu vyjádřeny jak procento z celkových aktiv nebo pasiv. U analýzy výkazu zisku a ztrát jsou jednotlivé položky obvykle vyjádřeny jako procentuální podíl k celkovým výnosům nebo nákladům.

SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část je souhrnem poznatků, získaných z literárních zdrojů, které tvoří základ pro praktickou část diplomové práce.

V první kapitole byly popsány druhy účetnictví, které jsou základním zdrojem informací pro ekonomické rozhodování a řízení každého podniku. Bylo zde popsáno finanční a manažerské účetnictví, jejich přístup k nákladům, rozdíly ve způsobu sledování a vyhodnocování procesů v podniku a jejich vzájemný vztah.

Druhá kapitola byla věnována samotným nákladům a různým způsobům pohledu na ně. Byly zde definovány jednotlivé druhy členění nákladů, které se od sebe liší účelem sledování a kritériem třídění. Popsáno je zde druhové, účelové, kalkulační členění a členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů.

Tématem třetí kapitoly jsou kalkulace. Jsou zde objasněny základní kalkulační pojmy jako předmět kalkulace, nákladová alokace, rozvrhová základna. Charakterizovali jsme podstatu tradičních kalkulačních metod, jako přírážková kalkulace, kalkulace podle aktivit a kalkulace variabilních nákladů, ale i speciální typy kalkulací.

Základním východiskem a zdrojem informací pro řízení nákladů je analýza účetních dat. Proto poslední kapitola byla věnována nejjednodušším nástrojům hodnocení ekonomické situace firmy, tedy horizontální a vertikální analýze.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOST XYLAB, A.S.

V této kapitole bude charakterizována firma XYLAB, a.s. a předmět její činnosti. Dále bude popsáno její postavení na trhu a organizační struktura společnosti.

Společnost XYLAB, a.s. je nestátní zdravotnické zařízení, provozující laboratoře. Začínala jako malá laboratoř, s malým počtem odborností a omezeným rozsahem laboratorních výkonů. V roce 2009 byla laboratoř od původního majitele odkoupena holdingovou společností AX, a.s., která je jediným akcionářem.

Společnost provozuje laboratoře v odbornostech biochemie, hematologie, mikrobiologie, imunologie, molekulární genetiky, cytogenetiky, toxikologie, patologie a nukleární medicíny. V sídle společnosti je vždy zastoupena jedna centrální laboratoř dané odbornosti, na detašovaných pracovištích jsou provozovány většinou menší multioborové laboratoře, které provádějí laboratorní vyšetření v základním rozsahu v odbornostech biochemie a hematologie. Mikrobiologická detašovaná pracoviště se rozsahem výkonů příliš neliší od centrální mikrobiologické laboratoře. Vzorky, které neumí satelity zpracovat, se svážejí do centrálních laboratoří.

5.1 Postavení na trhu

Společnost XYLAB, a.s. poskytuje své služby lékařům na území Moravskoslezského kraje a v několika lokalitách kraje Olomouckého, Zlínského i Středočeského. Příliv investic po převzetí společnosti novým majitelem zajistil velmi rychlý rozvoj laboratoře až do dnešní podoby, kdy se laboratoř rozsahem vyšetření, počtem klientů i počtem zaměstnanců, řadí na druhou (popř. třetí- dle zdroje) pozici v republice. V Moravskoslezském kraji můžeme konkurenci označit za vysokou. Hlavním konkurentem je laboratoř SX a.s., založená bývalým majitelem laboratoře, který se po prodeji pokusil, a to poměrně úspěšně, převzít značnou část trhu. Operuje tedy na totožném území jako společnost XYLAB a.s. Osobním jednáním a individuálním přístupem se mu podařilo získat velkou část především praktických lékařů v okrese. Proto je velkým konkurentem v odbornostech biochemie, hematologie a imunologie.

Dalším velkým konkurentem na Ostravsku je Zdravotní ústav, který disponuje rozsahem odborností podobným našemu. Vzhledem k tomu, že se jedná o státní zařízení, nejsou

z jeho strany patrný snahy o přebírání trhu. U potencionálních klientů však přetrvává spíše důvěra ve státní zařízení s dlouholetou tradicí, než v soukromou laboratoř, což značně stěžíje jednání o budoucí spolupráci.

Za konkurenta můžeme dále označit každou jednu nemocnici, protože každá nemocnice, až na výjimky, provozuje svou laboratoř v základních odbornostech.

Pak zde ještě existuje několik malých laboratoř, které provádějí vyšetření pouze pro nejbližší okruh lékařů, většinou v rámci poliklinik a lékařských domů. Snahy o expanzi nebyly zaznamenány.

Noví potencionální konkurenti nejsou v zásadě omezování legislativou. Problémem jsou vysoké vstupní náklady na přístrojové vybavení a získání potřebného počtu odborného personálu. Vhledem k legislativě se také doba návratnosti investic pořád prodlužuje. Analýzou trhu musí navíc každý potencionální zájemce zjistit, že trh je již beze zbytku rozdělen a síla konkurence vysoká.

Vyjednávací síla zákazníka je tedy s ohledem na konkurenci také vysoká. Téměř každý lékař, kterého osloví i konkurence, logicky očekává nějaké výhody, aby zůstal, resp. změnil dodavatele služeb. Jednání musí být rychlé a dá se říci, že požadavky lékaře jsou téměř vždy splněny.

Celkové hodnocení postavení na trhu pomocí procentuálního vyjádření poměru zpracovávaných vzorků např. v Moravskoslezském kraji není možné, protože společnosti není známo, jaký je celkový počet zpracovávaných vzorků, ani celkový počet vykázaných bodů všemi laboratořemi operujícími v regionu.

5.2 SWOT analýza

Jako součást charakteristiky společnosti byla provedena SWOT analýza, která popisuje silné a slabé stránky společnosti, hrozby a příležitosti. Tato analýza pomůže lépe popsat postavení společnosti na trhu, celkové fungování firmy a identifikovat možné problematické oblasti.

Silné stránky

Vysoký počet kvalifikovaných pracovníků: Společnost klade po zkušenostech z minulosti velký důraz na to, aby personální zastoupení atestovaných lékařů a odborných pracovníků

v laboratorních metodách byl vyšší, než jsou počty stanovené legislativně pro činnost zdravotní laboratoře. Dává jí to tak strategickou výhodu při konkurenčním boji o tyto pracovníky, protože jejich počet na trhu práce není zcela optimální. Nemalé prostředky jsou tak vynakládány na specializační vzdělávání ve všech odbornostech. Z celkového počtu 226 zaměstnanců ke konci roku 2013 je 43% lékařů nebo odborných pracovníků v laboratorních metodách, z nichž dvě třetiny již specializovanou způsobilost získali. Následkem legislativní změny v požadavcích na odbornou způsobilost laborantů je z 38% středního zdravotnického personálu atestována pouze necelá polovina. Laboranti mohou odbornou způsobilost získat pouze studiem na vysokých školách, což nemálo komplikuje jejich do vzdělávání. Přesto společnost případným zájemcům toto studium umožňuje.

Silné stránky	Slabé stránky
Dostatek vysoce kvalifikovaného personálu	Neprovázanost marketingové a ekonomické koncepce
Široké spektrum vyšetření	Nepružnost rozhodování
Moderní přístrojové vybavení	Rostoucí náklady
Rozsáhlá síť svozů	Nemožnost vyjednávání o cenách s dodavateli
Dobré jméno u odborné veřejnosti	
Účast na výzkumných grantech	
Příležitosti	Hrozby
Smlouvy s velkými podniky o PLS	Další snižování hodnoty bodu
Akreditace na vzdělávání	Ztráta získaných nemocnic po volbách (městské, krajské)
Větší zapojení do grantových projektů a dotací	Podcenění tlaku konkurence

Tab. č. 1 SWOT analýza společnosti XYLAB a.s. (vlastní zpracování)

Široké spektrum vyšetření: Za silnou stránku společnosti XYLAB, a.s. můžeme považovat široké spektrum vyšetření v různých laboratorních odbornostech. Proto může laboratoř poskytnout kompletní servis, včetně antibiotických konzultací ATB centra mikrobiologické laboratoře a služeb znaleckého ústavu v oboru genetika. Vzhledem k vysokému počtu odborníků nejsou tito pracovníci nuceni se věnovat pouze uvolňování a kontrole zpracovaných výsledků. Neustále sledují nejnovější trendy v laboratorní diagnostice a sami navrhují nové možnosti ve vyšetřování a inovativní metody. Všechny tyto metody jsou následně akreditovány.

Rozsáhlá síť svozových tras: Jak již bylo dříve řečeno, společnost zajišťuje laboratorní rozborů na území několika krajů. Svozy vzorků do laboratoří jsou zajišťovány na třiceti

dvou svozových trasách, na kterých svozoví řidiči ročně najezdí přes 1 800 tis. km. Tak to je zajišťován svoz vzorků od cca. 2830 ambulantních pracovišť a cca. 300 lůžkových oddělení nemocnic, LDN apod. V případě získání nového klienta nemusí proto nutně vznikat další náklady na zřízení nové svozové trasy, ale svoz jeho vzorků je zajištěn bez problémů pomocí tras stávajících, nebo reorganizací svozů.

Moderní přístrojové vybavení: Technologické postupy v oblasti laboratorní praxe se zdokonalují každým okamžikem, nové způsoby a metody vyšetřování se neustále vyvíjejí společně s nacházením nových způsobů diagnostikování. Z tohoto důvodu přístroje poměrně rychle zastarávají. Každoroční plánované investice do obnovy popř. modernizace přístrojového vybavení jsou nevyhnutelné pro práci v souladu s nejnovějšími trendy ve vyšetřování. Aby společnost mohla být průkopníkem nejnovějších metod, bývají do moderního přístrojového vybavení investovány nemalé částky.

Dobré jméno u odborné veřejnosti: Laboratoře každým rokem pořádají semináře pro širokou odbornou veřejnost, kde prezentují nejnovější poznatky z oblasti laboratorní diagnostiky a novinky ve vyšetřovacích metodách. Pracovníci se také často prezentují se svými poznatky na mezinárodních kongresech a seminářích, což velice napomáhá propagaci a vytváření dobrého jména a to ne jen na území České republiky. Někteří odborní pracovníci a lékaři jsou také přednášejícími na vysokých školách a IPVZ. Díky tomu bývají odborní pracovníci vyzýváni k *účasti na grantových výzkumných projektech*, což je vedením společnosti přijímáno kladně.

Slabé stránky

Neprovozanost marketingové a ekonomické koncepce: Společnost je neustále vystavována na nekonceptním protichůdným tlakům ze strany holdingu. Na jedné straně je podporována a vyžadována expanze, obsazování trhu a neustálé zvyšování sledovaného bodového nárůstu, na straně druhé jsou tlaky na neustálé zlepšování hospodářského výsledku. Získávání nových klientů je bohužel podmíněno expanzí do vzdálenějších lokalit, což s sebou přináší zvyšování nákladů, v podobě zřizování nových tras, popř. zřizování nových pracovišť ve vzdálenějších lokalitách. Získávání velkých klientů je často spojeno s vyplácením provizí, bonusů, doprovodných služeb. Noví klienti sice přinášejí velké bodové nárůsty, ale celkový hospodářský výsledek nedosáhne takových zlepšení, jaká byla očekávána.

Nepružnost rozhodování: Při rozhodovacím procesu můžeme sledovat nedostatky funkční organizační struktury. Úsek obchodní sleduje kvantitu získaných klientů, ekonomický úsek analyzuje spojené náklady. Konečné rozhodnutí je na řediteli společnosti. Všichni ředitelé se scházejí na týdenních poradách. Příprava argumentů pro a proti každého ředitele úseku vyžaduje čas. Žádný z ředitelů jednotlivých úseků není dostatečně kompetentní k samostatnému pružnému rozhodnutí. Z tohoto důvodu jsou jednání s potencionálními klienty příliš dlouhá, na avíza o tlaku ze strany konkurence je reagováno s velkým zpožděním.

Rostoucí náklady: Růst nákladů je spojen s již dříve zmiňovanou personální politikou, resp. se vzděláváním a odborným rozvojem zaměstnanců, se získáváním nových zaměstnanců a udržení stávajících především vysoce kvalifikovaných zaměstnanců, s náklady na získávání nových klientů, s pořádáním seminářů a konferencí. Podrobněji se problematice růstu nákladů budeme věnovat při analýze nákladů.

Nemožnost vyjednávání o cenách s dodavateli: Růst nákladů je dán z velké části velkou vyjednávací silou dodavatelů laboratorní techniky. Dodavatelů není mnoho, a proto si mohou diktovat ceny. S dodavateli reagensů a spotřebního materiálu do přístrojů, které tvoří největší podíl na vynaložených prostředcích, nemá společnost možnost vyjednat vůbec. Společnost XYLAB, a.s. je vázána holdingovým nařízením nakupovat výhradně přes určenou zprostředkovatelkou firmu, která garantuje pouze to, že ceny neporostou. Společnost přijímá ceny domluvené holdingem. Synergické se příliš neprojevují.

Příležitosti

Smlouvy o PLS: Příležitost společnost spatřuje v legislativní změně pracovně lékařských služeb, které již nejsou hrazeny ze zdravotního pojištění. Zvláště vyšetření na rizika toxických látek a těžkých kovů jsou velmi drahá. V případě nasmlouvání velkých firem pracujících v takovémto riziku je toto příležitostí vylepšit výnosovou stránku výkazu zisku a ztrát.

Zapojování do grantových programů a dotací: Některé laboratoře se již nyní účastní na výzvu jiných subjektů grantových projektů, provádějí statistická zjištění výskytu diagnóz apod. V některých oblastech se snaží být první na trhu s metodami vyvinutými dle nejnovějších výzkumů. Zvýšení aktivity při získávání nových vlastních grantů by umožnilo pokrýt část vynaložených nákladů na výzkum. Dotace jsou vypisovány také na rezidenční místa při vzdělávání lékařů. Získání dotace je však spojeno s velkou administrativní činností, které se v současné době nikdo nechce věnovat. Získané dotace by však mohly po-

krýt až polovinu mzdových nákladů na každého vzdělávaného lékaře před atestací i lektory, kteří jsou tak jako tak zaměstnanci společnosti.

Akreditace na vzdělávání: Lékaři, odborní pracovníci i laboranti musí při získávání odborné a specializované způsobilosti absolvovat povinné praxe v rozsahu i několika týdnů na pracovištích akreditovaných pro vzdělávání. Společnost XYLAB, a.s. provozuje laboratoře v široké škále odborností, která téměř bezvýtku odpovídá požadované praxi. Jediným problémem je, že většina laboratoří není akreditována pro vzdělávání. Proto i vlastní zaměstnanci jsou povinni absolvovat tuto praxi jinde. Absolvování praxe u jiných subjektů je navíc zpoplatněno. V případě, že by společnost akreditovala svá pracoviště, mohli by její zaměstnanci absolvovat převážnou část povinné praxe na vlastním pracovišti. Navíc by se na těchto pracovištích mohli vzdělávat také zaměstnanci jiných laboratoří, což by přineslo jednak ekonomický přínos a jednak by to napomohlo zvýšení prestiže společnosti.

Hrozby

Snižování hodnoty bodu je bezpochyby nejvýraznější z uvedených hrozeb. Snahy státu o regulaci výdajů na zdravotnictví jsou předmětem diskuzí před každým projednáváním návrhu nové úhradové vyhlášky. Také společnost XYLAB, a.s. se každým rokem potýká s rostoucími regulacemi na úhradu za laboratorní vyšetření. Nejcitelnější regulace jsou především u genetické odbornosti. Společnost však právě do rozvoje a průkopnictví v této odbornosti vkládala velké naděje, což způsobilo, že bodová produkce je z jedné třetiny tvořena právě výkony genetickými a meziroční požadovaný nárůst je genetikou tvořen téměř z poloviny. V případě důraznějších regulací právě v této oblasti, a při současném způsobu řízení nákladů, by se společnost mohla snadno propracovat k ekonomickým problémům.

Další hrozbou je **ztráta již nasmlouvaných spolupracujících nemocnic**, jejichž zřizovatelem je kraj, nebo město. Soukromá zdravotnická zařízení tohoto typu si důvěru získávají obtížněji a úředníci i veřejnost mají vůči nim často předsudky. Proto se občas stává, že se po volbách smlouvy ruší.

Podcenění tlaku konkurence: Nejvýraznějším konkurentem společnosti je bývalý majitel laboratoře, jehož nová laboratoř operuje ve stejném regionu. Na trhu se pohybuje dlouhou dobu, s mnohými lékaři má osobní vazby. Obchodní jednání a setkání vede osobně, což lékařům lichotí. V laboratorní problematice je odborně zdatný a při jednání s lékaři je

kompetentní rozhodnout o splnění jejich požadavků okamžitě, bez dalších průtahů. Z tohoto důvodu se mu daří poměrně úspěšně přebírat společnosti XYLAB, a.s. klienty z řad především praktických lékařů a menších ambulancí specialistů. Jak bylo dříve řečeno, je pro společnost značně riskantní se specializovat pouze na některé odbornosti. V posledních letech se sice podařilo zajistit velké klienty, kteří přinesli bodový nárůst. Jednalo se však především o nemocnice, které si základní hematologická a biochemická vyšetření provádějí ve vlastních laboratořích a zasílají právě speciální vyšetření, která neumějí zpracovat. Proto je nutné neustále sledovat aktivity konkurence, aby nepozorovaně nepřebrala malé subjekty na trhu, což by mohlo později společnosti způsobit nemalé problémy.

5.3 Organizační struktura společnosti

Organizační strukturu společnosti lze charakterizovat jako funkční. V čele společnosti stojí ředitel společnosti, který je zároveň předsedou představenstva. Jemu je přímo podřízen zdravotní ředitel, finanční ředitel, obchodní ředitel, a ředitel pro strategii a rozvoj.

Úsek finančního ředitele zajišťuje vedení finančního účetnictví, mzdové agendy, administrativní činnosti, vykazování na zdravotní pojišťovny, zasmulňování poskytovaných služeb. Do tohoto úseku patří finanční účetní, mzdová účetní, výkonová účetní, metodik pro zdravotní pojišťovny a oddělení IT. Účetní a metodik a vedoucí IT oddělení jsou přímo podřízeni finančnímu řediteli. Pracovníci IT jsou podřízeni vedoucímu.

Do úseku obchodního ředitele patří obchodní zástupci, kteří jsou přímo podřízeni obchodnímu řediteli. Dále je zde zahrnuto oddělení dopravy, jehož vedoucí je přímým podřízeným obchodního ředitele. Úkolem obchodního úseku je zajištění a koordinace svozu vzorků do laboratoří, plánování a realizace marketingových strategií, přímý kontakt se zákazníky a hodnocení jejich spokojenosti, propagace a reklama společnosti.

Úsek zdravotního ředitele je nejširším úsekem společnosti. Zdravotní ředitel je přímým nadřízeným všech vedoucích centrálních laboratoří i některých větších detašovaných pracovišť. Zástupce zdravotního ředitele přebírá jeho kompetence pouze za jeho nepřítomnosti. Vedoucí malých detašovaných pracovišť jsou podřízeni vedoucím centrální laboratoře dané odbornosti. Přesné určení podřízenosti je stanoveno v organizačním řádu společnosti, viz. příloha. Činnost laboratoří je navíc kontrolována a regulována manažerem kvality, protože většina laboratoří je akreditována podle ČSN EN ISO 15189:2007. Manažer kvality je podřízen zdravotnímu řediteli.

Ředitel pro strategii a rozvoj slouží spíše jako poradní hlas a konzultant ve věcech strategického plánování. Nemá žádné přímé podřízené.

Ve společnosti pracuje 226 zaměstnanců, evidovaných ke konci roku 2013. Lékaři a odborní pracovníci v laboratorních metodách, tvoří 43% zastoupení. Z 38% jsou zastoupeni laboranti, 4% laboratorní asistenti a sanitáři. Zbýlých 15% je tvořeno svozovými řidiči a ostatními THP (administrativní pracovníci, IT pracovníci, údržba a management).

6 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V této kapitole budou na základě teoretických východisek klasifikovány současné náklady společnosti dle druhového, účelového a kalkulačního členění. Následně bude provedena horizontální analýza nákladů za období 2010-2013. Pro přiblížení celkové problematiky řízení zdravotnického zařízení bude popsán způsob financování, provedena analýza výnosů a analýza celkových hospodářských výsledků společnosti za období 2010-2013. Na závěr budou identifikovány nedostatky současného stavu řízení nákladů ve společnosti a stanovena východiska pro projektovou část.

6.1 Klasifikace nákladů

Vzhledem k tomu, že zdravotní laboratoř u naprosté většiny provedených výkonů musí přijímat prodejní cenu stanovenou externě, jediná možnost jak ovlivnit hospodářský výsledek, je optimalizace nákladů, jejíž základním krokem je správná klasifikace.

6.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vychází z výkazu zisku a ztrát a hlavní knihy roku 2013.

Náklady společnosti jsou členěny na následující druhy:

- **Spotřebované nákupy**, zde jsou účtovány nákupy reagentů do přístrojů, spotřeba energie, nakoupené krve k dalšímu prodeji.
- **Služby** zahrnují opravy a údržbu přístrojové techniky a vozového parku, náklady na cestovné a reprezentaci, kurzy a semináře pro vzdělávání, leasingy, a řídicí činnost.
- **Osobní náklady**, zde jsou účtovány mzdové náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady, které jsou tvořeny především příspěvky zaměstnavatele na stravné a životní pojištění.
- **Daně a poplatky**, tato položka je z největší části tvořena neuplatněnou částí DPH a dále silniční daní, členskými poplatky členských komor a úhradou kolků, dálničních známek.
- **Ostatní provozní náklady**, zde jsou účtovány pojistky a vyplacené bonusy a provize.
- **Odpisy** dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

- **Finanční náklady** jsou z největší části tvořeny úroky ze zákaznických úvěrů, na které jsou pořizovány přístroje a automobily. Dále jsou zde kurzové ztráty a bankovní poplatky.

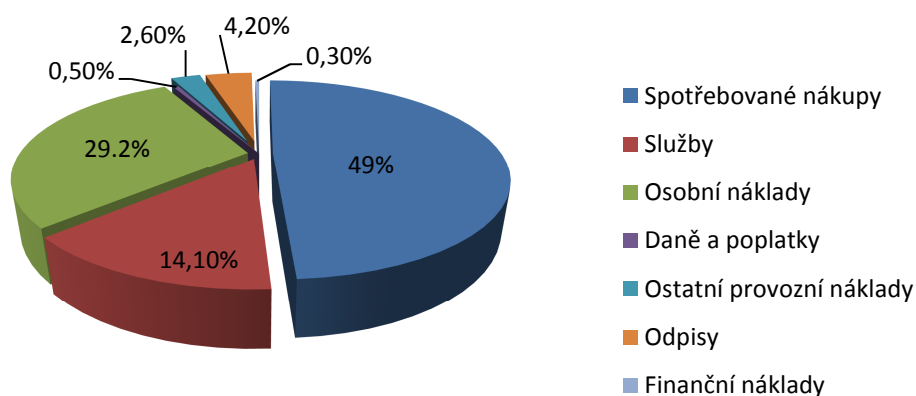
Následující tabulka ukazuje výši vynaložených nákladů dle jednotlivých druhů. Vertikální analýza s procentuálními hodnotami je znázorněna graficky.

Rok	2013
Název účtu	Částka v Kč
Spotřeba materiálu	132 792 355,49
Spotřeba energie	3 175 176,83
Prodané zboží	603 703,80
Celkem	136 571 236,13
Opravy a udržování	4 997 566,94
Náklady na cestovné	759 213,51
Náklady na reprezentaci	117 929,24
Ostatní služby	33 486 907,92
Celkem	39 361 617,61
Mzdové náklady	59 438 599,86
Odměny členům orgánů společnosti	64 321,80
Zákonné pojištění	20 032 284,38
Ostatní sociální náklady	1 834 397,11
Celkem	81 369 603,15
Daně a poplatky	1 287 355,82
Celkem	1 287 355,82
Opravné položky k pohledávkám	102 889,32
Ostatní provozní náklady	7 261 989,07
Celkem	7 364 878,39
Odpisy dlouhodobého majetku	11 696 711,10
Celkem	11 696 711,10
Úroky	803 296,05
Ostatní finanční náklady	140 957,96
Celkem	944 254,01
	278 595 656,21

Tab. 2. Druhové členění nákladů společnosti
2013(vlastní zpracování)

V grafu je vyjádřen procentuální podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech. Největší podíl na nákladech tvoří spotřebované nákupy- 49%. Takto vysoký podíl vstupů na nákladech je typický spíše pro výrobní podniky, než pro subjekty zabývající se

službami. Odrážejí se zde drahé ceny reagensů, tedy chemikálií používaných v laboratorních přístrojích, na které je vynaloženo 132 mil. Kč. Dále jsou zde zahrnuty náklady na PHM, kancelářské potřeby, výpočetní technika a spotřební materiál do 10 tis Kč. Ceny energií a zboží jsou v celkové částce méně podstatné. Druhou nejvýznamnější položkou jsou mzdové náklady, které tvoří 29%. Mimo mzdové náklady a pojistné na zdravotní a sociální pojištění jsou zde účtovány odměny členů dozorčí rady, příspěvky na stravné zaměstnanců, příspěvek na životní pojištění zaměstnanců dle kolektivní smlouvy. Ve výši 14 % jsou zde zastoupeny náklady na služby. Náklady na opravy a údržbu spojeny především se servis a kalibracemi zdravotnické techniky. Třetinu pak tvoří servis rozsáhlého vozového parku. Společnost nevlastní žádné nemovitosti. Náklady na cestovné jsou spojeny téměř výhradně se vzděláváním zaměstnanců, tedy jejich účastí na seminářích, zahraničních kongresech, postgraduálním vzděláváním a podobně. Ostatní služby jsou pak především nájmy provozních prostor, náklady na řídicí činnost, kterou si účtuje mateřská společnost a leasingy. Velmi zajímavou položkou jsou náklady na vzdělávání zaměstnanců ve výši cca 700 tis. Kč. Pokud ji přičteme k výše zmíněným nákladům na cestovné, tvoří náklady na vzdělávání zaměstnanců 1,4 mil. Kč, což můžeme myslím označit za nestandardní.



Obr. 6. Druhé členění nákladů společnosti 2013 (vlastní zpracování)

Odepisovány jsou laboratorní přístroje, automobily, které nejsou na leasing a, také dle nařízení holdingu, veškerý hmotný a nehmotný majetek nad 10 tis. Kč. Ostatní provozní náklady jsou z 80% tvořeny bonusy a provizemi, vyplacenými spolupracujícími zdravotnic-

kým zařízením. Náklady na daně a poplatky jsou tvořeny především na zúčtování DPH, konkrétně neuplatněným DPH. Společnost totiž poskytuje převážně služby, které jsou od DPH osvobozeny. DPH proto uplatňuje pouze koeficientem.

Jak bylo řečeno v teoretické části, druhové členění nákladů je standardním způsobem vykazování pro externí uživatele, jako např. finanční úřad, ČSÚ apod. Pro vnitropodnikové řízení je vhodné pro získání prvotního přehledu o vývoji, hlavně pomocí horizontální analýzy druhového členění. K analýze hospodaření jednotlivých nákladových středisek je vhodnější účelové členění nákladů.

6.1.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje vazbu nákladů na konkrétní výkon, činnost, výrobu. Společnost XYLAB, a.s. produkuje ve všech střediscích homogenní výstup, a tím je bod. Proto pro potřeby společnosti je nejvhodnější účelové členění na jednotlivé laboratoře a společnost toto členění používá v účetnictví formou nákladových středisek.

Účetní středisko	Laboratoř	Náklady	Náklady v %
100701	Biochemie	50,5	18
100702	Mikrobiologie	21,6	8
100703	Cytogenetika	5,8	2
100704	Patologie	21,1	8
100706	Laboratoř B	7,9	3
100708	Imunologie	30	11
100709	Genetika	25,2	9
100710	Toxikologie	6,8	2
100712	Laboratoř H	2,7	1
100713	Laboratoř K	4,1	1
100714	Laboratoř T	5,8	2
100715	Hematologie	9,7	3
100721	Laboratoř Š	23,7	8
100732	Laboratoř B	1,4	1
100707	THP	53,8	19
100717	Řidiči	11,2	4
Celkem			100

Tab. 3. Účelové členění nákladů 2013 (vlastní zpracování)

Toto členění nám zároveň rozděluje výkony podle odborností. V tabulce je vyčísleno rozdělení celkových nákladů roku 2013 na jednotlivá účetní střediska.

Největší podíl nákladů má středisko THP, na které jsou účtovány všechny náklady, které nelze přiřadit některé konkrétní náklady. Druhé největší náklady jsou vynakládány na účetní středisko biochemie. Pod toto účetní středisko jsou však účtovány i náklady na malá detašovaná pracoviště Laboratoř F, Laboratoř S a náklady na nově zřízený centrální příjem. Následuje laboratoř imunologie, genetiky a mikrobiologie.

V podmínkách laboratoře by bylo velmi složité, spíše nemožné, použít podrobnější analýzy zmiňované v literatuře, jako např. jednicové / režijní náklady. Laboratorní vzorky musí být ve většině případů zpracovány v limitovaném čase, proto se nebere ohled na naplněnost analyzátorů a proto se náklady na jednotlivá vyšetření mohou podstatně lišit. Laboratorní analyzátoři generují velké množství jednotlivých vyšetření a jejich počet nelze naplánovat. A v neposlední řadě až na malé výjimky neexistují žádné normy pro laboratorní personál. Proto také bývá velmi složité posoudit produktivitu práce zaměstnanců.

Lze provést klasifikaci nákladů na *náklady technologické* a *náklady na obsluhu a řízení*. Toto členění bychom provedli vymezením technologických nákladů, které vstupují přímo do procesu zpracování vzorku.

Technologické náklady	Náklady v Kč
Náklady na reagenty	132 792 355,49
Osobní náklady zdravotnických pracovníků	74 741 454,96
Odpisy zdravotnické techniky	2 918 907,80
Náklady celkem	210 452 718,25

Režijní náklady	68 142 937,96
------------------------	----------------------

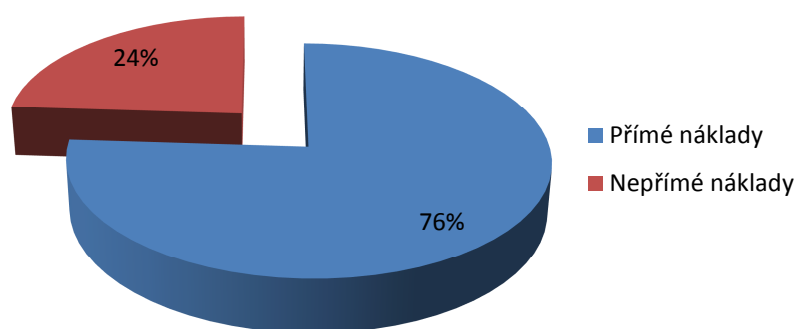
Tab. 4. Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení 2013 (vlastní zpracování)

Ostatní náklady by pak byly zařazeny do nákladů na obsluhu a řízení. Pak by technologické náklady tvořily 75% a náklady na obsluhu a řízení 25%. V následující kapitole si však zdůvodníme, proč toto členění nelze brát zcela dogmaticky.

6.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nemůžeme analyzovat doslova na jednotku výkonu jako ve výrobním podniku. Nikdy nebude možné zjistit náklady na konkrétní výkon, ale lze zjistit

např. měsíční náklady na sumu vyprodukovaných bodů. Na první pohled by se mohlo zdát, že můžeme za přímé náklady označit pouze reagentie a mzdy zdravotnických pracovníků, popř. odpisy. Je však nutné si uvědomit několik dalších skutečností. Zdravotničtí pracovníci potřebují pro výkon práce nejen přístroje, ale i počítače (především odborní pracovníci a lékaři, kteří vyhodnocují a uvolňují výsledky), odbornou literaturu, telefony atd. Zcela zásadní jsou náklady na vzdělávání, resp. prohlubování kvalifikace, které je zdravotnickým pracovníkům ukládáno legislativně (Zákon 96/2004 Sb. o podmínkách získávání a uznávání způsobilosti k výkonu nelékařských zdravotnických povolání a k výkonu činnosti souvisejících s poskytováním zdravotní péče a o změně některých souvisejících zákonů a Zákon 95/2004 Sb. o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta). Z tohoto hlediska se tyto náklady mohou začlenit jako přímé náklady na sumu vyprodukovaných bodů za časové období.



*Obr. 7. Kalkulační členění nákladů společnosti 2013
(vlastní zpracování)*

Všechny takovéto náklady jsou účtovány přímo na jednotlivá nákladová střediska. Proto můžeme klasifikaci dle kalkulačního členění provést dle nákladových středisek, viz. účelové členění. Všechna účetní střediska představující laboratoře začleníme do přímých nákladů a nezdravotnická (THP a řidiči) jsou klasifikována jako režie. Toto členění se příliš neliší od předchozího členění na technologické náklady a na obsluhu řízení. Jedno procento rozdílu však v celkovém objemu představuje 2,78 mil. Kč, což zcela zanedbatelný rozdíl není.

6.2 Analýza nákladů

Analýza nákladů je provedena srovnáním nákladů v letech 2010-2013 *v druhovém členění*. Důvodem této analýzy je stanovit důvody neustálého zvyšování nákladů společnosti a identifikovat druhy náklady, které by mohly být vynakládány nevhodně.

Rok		2013	2012	2011	2010
Slupina	Název účtu	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu	132 792 355,49	120 724 405,24	103 103 386,02	95 832 105,43
	Spotřeba energie	3 175 176,83	2 891 217,48	2 874 673,09	794 065,65
	Prodané zboží	603 703,80	614 668,63	621 045,86	717 667,58
	Celkem	136 571 236,13	124 230 291,35	106 599 104,97	97 343 838,66
Služby	Opravy a udržování	4 997 566,94	4 517 602,16	5 765 073,35	5 071 494,98
	Náklady na cestovné	759 213,51	547 575,62	570 904,55	548 324,75
	Náklady na reprezentaci	117 929,24	86 118,48	117 583,60	235 946,85
	Ostatní služby	33 486 907,92	35 194 308,09	31 623 119,33	33 869 929,81
	Celkem	39 361 617,61	40 345 604,35	38 076 680,83	39 725 696,39
Osobní náklady	Mzdové náklady	59 438 599,86	61 324 459,42	55 062 525,21	51 087 084,84
	Odměny členům orgánů spol.	64 321,80	47 400,00	47 400,00	31 600,00
	Zákonné pojištění	20 032 284,38	20 154 758,48	18 676 677,96	17 274 922,10
	Ostatní sociální náklady	1 834 397,11	1 928 450,98	1 878 246,98	1 876 363,15
	Celkem	81 369 603,15	83 455 068,88	75 664 850,14	70 269 970,09
Daně a poplatky	Daně a poplatky	1 287 355,82	1 882 803,53	2 437 763,70	2 055 796,87
	Celkem	1 287 355,82	1 882 803,53	2 437 763,70	2 055 796,87
Ostatní provozní náklady	Opravné položky k pohl.	102 889,32	-42 392,53	-316 807,61	-504 553,71
	Ostatní provozní náklady	7 261 989,07	6 570 378,83	6 123 141,86	6 151 510,91
	Celkem	7 364 878,39	6 527 986,30	5 806 334,25	5 646 957,20
Odpisy	Odpisy dlouhodobého maj.	11 696 711,10	10 835 381,42	7 603 567,20	7 276 441,70
	Celkem	11 696 711,10	10 835 381,42	7 603 567,20	7 276 441,70
Finanční náklady	Úroky	803 296,05	865 845,81	650 150,46	638 612,93
	Ostatní finanční náklady	140 957,96	45 333,38	32 535,28	76 204,62
	Celkem	944 254,01	911 179,19	682 685,74	714 817,56
Náklady celkem		278 595 656,21	268 188 315,01	236 870 986,84	223 033 518,47

Tab. 5. Horizontální analýza nákladů v letech 2010-2013 (vlastní zpracování)

Analýzu je vhodnější provádět s pomocí hlavní knihy nebo výsledovky. Už při prvním pohledu však můžeme konstatovat nárůst nákladů u všech nákladových druhů. Celkové náklady vzrostly od roku 2010 o 20%, což v celkovém objemu činí cca. 55 mil. Kč. Pokles můžeme zaznamenat pouze u následujících nákladů:

Daně a poplatky- největší podíl těchto nákladů tvoří neuplatněné DPH, proto je pokles způsoben hlavně změnou skupinového koeficientu. Mírný pokles u nákladů na ostatní služby je způsoben výhradně snížením nákladů na leasingy zdravotnických přístrojů o 4,5 mil. Kč. Všechny ostatní náklady na služby vzrostly. Vývoj nákladů na opravy a údržbu je závislý především na údržbě zdravotní techniky. Půl milionové výkyvy není nutné příliš analyzovat, protože oprava např. porouchaného genetického analyzátoru může stát i 400 tis.

Největší nárůst je u spotřebovaných nákupů. Náklady na reagentie vzrostly o 36,8 mil. Kč a spotřeba energií o 2,3 mil. Vzhledem k průběžnému zvyšování bodové produkce je růst těchto nákladů opodstatněný. Přesto je nutné upozornit na skutečnost, bodový nárůst nemusí být vždy způsoben pouze nárůstem vzorků. Někdy dojde k výraznému posunu změnou kódování jednotlivých vyšetření po nasmlouvání dražších kódů u pojišťoven. Je na posouzení analytiků, popř. controllerů, do jaké míry může bodový nárůst způsobit i růst dalších nákladů.

Jako výrazný může být označen 11-ti mil. nárůst osobních nákladů. Od roku 2009, kdy došlo k poměrně radikálnímu a náhlému rozdělení trhu, musela společnost řešit personální problémy, které souvisely s odchodem bývalého majitele. Ten si s sebou odvedl také citelnou část odborníků, které nebylo tak snadné nahradit, jak se později ukázalo. Aby se situace neopakovala, rozhodlo se vedení investovat do vzdělávání zaměstnanců tak, aby počet odborníků byl vyšší než nepodkročitelná minima, stanovená pojišťovnami a odbornými společnostmi. Postupně však, aby se někteří necítili poškozeni, se studium postgraduálu povoluje všem, kteří mají zájem, nikoli na základě potřeby. Za účelem stabilizace došlo téměř k plošnému zvýšení platů. Společnost se od té doby potýká s poměrně vysokými náklady na mzdy, vzdělávání a s ním související cestovné. Dá se předpokládat, že tyto náklady na mzdy ještě narostou po dokončení specializací studujících. Aby byli odborníci získáni nebo udrženi, bývají jim část poskytovány nejen nadstandardní platy, ale i automobily do osobního užívání všem (vedoucím laboratoří - a ne jen jim), notebooky pro domácí přípravu a úhrada jízdného při nástupu do zaměstnání po dobu dvou let, dle zákoníku práce. Služební mobilní telefon má téměř každý pracovník, zařazený jako VŠ nebo lékař. Nárůst nákladů na PHM, opravy automobilů a IT techniky souvisí tedy i s touto štedrou personální politikou společnosti. Náklady na zahraniční a tuzemské kongresy, semináře a postgraduály byly zmíněny již dříve.

Nárůst nákladů na odpisy a úroky je zdůvodněn nákupy nových laboratorních přístrojů a automobilů na spotřební úvěry. Technologické postupy v oblasti laboratorní praxe se zdokonalují každým okamžikem, nové způsoby a metody vyšetřování se neustále vyvíjejí společně s nacházením nových způsobů diagnostikování. Z tohoto důvodu přístroje poměrně rychle zastarávají. Každoroční plánované investice do obnovy popř. modernizace přístrojového vybavení jsou nevyhnutelné pro práci v souladu s nejnovějšími trendy ve vyšetřování. Některé investice také souvisí s otvíráním nových pracovišť, automobily pak s přijímáním nových pracovníků.

Nárůst ostatních provozních nákladů je způsoben téměř výhradně nárůstem vyplacených bonusů a provizí spolupracujícím subjektům.

Horizontální analýzu nákladů by bylo za normálních okolností možné provést také *v účelovém členění*. Výsledkem takové analýzy by bylo srovnání vývoje přímých nákladů u jednotlivých nákladových středisek. U společnosti XYLAB, a.s. však došlo v průběhu posledních dvou let ke změně struktury nákladových středisek. Získané informace by proto neměly dostatečnou vypovídací schopnost a proto jsou pro vyvození nějakých závěrů nepoužitelné.

6.3 Výnosy

Na rozdíl od výrobních podniků nemusí zdravotnická zařízení kalkulovat a stanovovat cenu za své výkony. Tato cena je jim stanovena legislativně. Každoročně vydává ministerstvo zdravotnictví Seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami. Každý zdravotní výkon je zde ohodnocen určitým počtem bodů. Tato hodnota je kalkulována na základě předpokládaných nákladů na reagenty, čas pracovníků, režie atd. Příklad kalkulace ukazuje obrázek.

<u>Číslo</u>	<u>Hlavní odbornost</u>							
81499	801 - klinická biochemie							
KREATININ								
Čas výkonu: 1	Přímé náklady na výkon: 14	Nositel L2	INDX 2	Čas 0,5				
Nositelé výkonu								
<u>nositel výkonu</u>	<u>funkce</u>	<u>ate stace</u>	<u>praxe v letech</u>	<u>index</u>	<u>čas v minutách</u>	<u>poznámka</u>	<u>osobní náklady</u>	
Lékař	lékař	L2	6	12	0,5	nebo JVS se spec. přípravou	1,99	
Střední zdravotnický	SZP	N	1	0	0,5	zdravotní laborant	0,00	
Součet:							1,99	
Přístroje:								
<u>název</u>	<u>pořizov. hodnota</u>	<u>životnost</u>	<u>údržba</u>	<u>H</u>	<u>počet použití</u>	<u>náklady na</u>		
Analyzátor biochemický v ceně 2 500 000,-	2 500 000	5	125 000 ?	5,0%	6,00	432 000	7,23	
Součet:							7,23	
Přímo spotřebovaný materiál - PMAT								
<u>název</u>	<u>kód</u>	<u>skupina PZT</u>	<u>jednotka</u>	<u>cena jednotky v Kč</u>	<u>počet jednotek</u>	<u>náklady na výkon</u>		
Kontrolní materiál - lyofil. lidské sérum	M1509	7	ml	74,23	0,015	1,11		
Reagencie pro kalibraci a kontrolu	M1510	7	ml	5,41	0,05	0,27		
Reagencie pro test	M1511	7	ml	5,41	0,4	2,16		
Kalibrátor - lyofil. lidské sérum	M1548	7	ml	79,41	0,015	1,19		
Součet:							4,73	

Obr. 8. Kalkulace bodového hodnocení výkonu (RL, 2009)

Výkony jsou pod stanovenými číselnými kódy vykazovány na pojišťovny a pojišťovna za uznané výkony přiznává počty bodů, které jsou v průběhu roku placeny v základní sazbě. Po ukončení roku je provedeno vyúčtování, použity regulační kroky a následuje úhrada doplatku, nebo srážka přeplatku v závislosti na výši průběžných ročních plateb.

Česká republika se stejně jako všechny rozvinuté státy potýká s rychle rostoucími výdaji na zdravotnictví. Proto jsou čím dál viditelnější snahy státu o omezování těchto výdajů. Hospodaření laboratoře se v první řadě dotýká neustálé snižování hodnoty body za provedená vyšetření:

Hodnota bodu 2009...0,88 Kč	degres...0,40 Kč
Hodnota bodu 2010...0,70 Kč	degres...0,40 Kč
Hodnota bodu 2011...0,70 Kč	degres...0,36 Kč
Hodnota bodu 2012...0,67 Kč	degres...0,40-0,20Kč dle odbornosti
Hodnota bodu 2013...0,70 Kč	degres...0,37 Kč. pro odb. mimo genetiku
Genetika...0,50 Kč	degres...0,20 Kč pro genetiku

(pozn. Pro neakreditované laboratoře byla základní hodnota bodu 0,55 Kč)

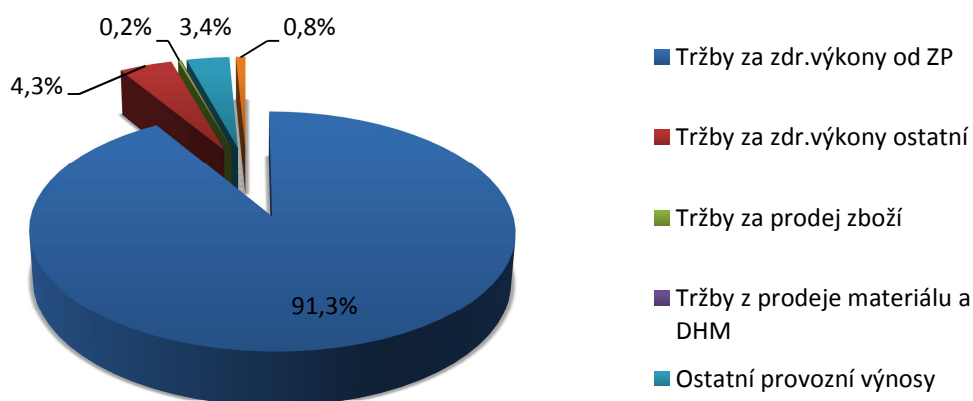
Slovo degres označuje hodnotu bodu za regulační hranici. Regulační hranicí je počet bodů, který zdravotnické zařízení vykazovalo v referenčním období- obvykle předminulé období. Do této hranice jsou body hrazeny v základní sazbě, zbytek vykázaných a uznaných bodů je hrazen ve snížené hodnotě.

Tyto regulace jsou jedním z důvodů, proč i při velkém meziročním nárůstu bodové produkce není společnost XYLAB, a.s. schopna dosáhnout stejných ekonomických výsledků, jako v roce 2010.

K těmto regulacím se pak přidávají regulace na vyžádanou péči u jednotlivých lékařů ze strany pojišťoven. Dále pak omezování výkonů, které jsou hrazeny z veřejného pojištění, např. některá těhotenská vyšetření, nebo preventivní prohlídky zaměstnanců, včetně rizikových prací. Tato vyšetření si musí pacienti popř. zaměstnavatelé hradit sami, a proto může docházet k postupnému poklesu těchto vyšetření.

Od bodového ohodnocení stanoveného vyhláškou se většinou odvíjí oceňování výkonů i pro samoplátce, nebo stanovování věrnostních prémie (bonusů) apod. Např. společnost XYLAB, a.s. má cenu pro samoplátce stanovenou 1,10 Kč/bod, ale při vyjednávání s velkými klienty je tato cena vyjednána odlišně, samozřejmě směrem dolů.

V následujícím grafu je znázorněna vertikální analýza výnosů roku 2013.



Obr. 9. Struktura výnosů 2013 (vlastní zpracování)

Výnosy společnosti jsou tvořeny především úhradami za výkony vyúčtované zdravotním pojišťovnám. Tržby za zdravotní výkony ostatní zahrnují vyúčtované agregované výkony lůžkový zdravotnickým zařízením, výkony pro samoplátce, např. laboratorní rozborů v rámci pracovně lékařské péče, testy otcovství a jiné testy DNA, testy HIV bez indikace apod.

Tržby za prodej zboží zahrnují pouze prodej nakřídlené krve z provozované krevní banky. Ostatní provozní výnosy jsou tvořeny úhradami za drobné doprovodné služby, jako svozy nebezpečného zdravotního odpadu, dále nájmy movitého majetku a přefakturacemi v rámci

holdingu za proplacené bonusy a provize ze skupinových projektů. V tabulce je provedena horizontální analýza výnosů roku 2010-2013. Pro názorné doložení předchozích tvrzení o poklesu hodnoty bodu je pod tabulku výnosů přidán přehled o celkové bodové produkci. Jak je vidět, bodová produkce vzrostla mezi lety 2010-2013 o cca 50% ale výnosy pouze o cca 16 %. Tento nepoměr je způsoben především zmiňovanými regulacemi ze strany pojišťoven. Výnosy od pojišťoven vzrostly ve sledovaném období pouze o 18%. Je však možné vysledovat také výrazný pokles u plateb samoplátců a finančních výnosů, které jsou tvořeny především výnosy z dlouhodobého finančního majetku. Společnost XYLAB, a.s. je jedním z akcionářů další zdravotní laboratoře, která se pravděpodobně potýká s podobným zhoršováním HV.

Výnosy	Název účtu	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Tržby za zdrav. výkony od ZP	Zdravotní pojišťovny	255 663 551,16	239 376 946,96	219 818 118,23	240 075 125,18
	Dohady	21 622 300,00	15 764 450,00	14 838 965,00	-4 227 935,93
	Rozdíly z dohadů minulých let	313 991,65	-2 857 226,39	9 922 639,39	2 867 943,43
	Celkem	277 599 842,80	252 284 170,57	244 579 722,62	238 715 132,68
Tržby za zdrav. výkony-ostatní	Zdrav. výkony mimo DPH skupinu	3 514 487,16	2 874 015,99	4 492 207,32	3 061 874,00
	Zdrav. výkony do DPH skupiny	7 112 249,73	5 296 907,90	2 713 501,40	2 713 997,76
	Zdravotní výkony samoplátců	2 309 717,57	4 196 541,86	5 236 947,45	5 019 808,04
	Celkem	12 936 454,47	12 367 465,75	12 442 656,17	10 795 679,79
Ostatní výnosy	Tržby za prodej zboží	601 959,25	608 633,21	626 022,86	699 080,88
	Tržby z prodeje materiálu a DHM	108 181,35	7 238 993,78	117 964,38	160 138,14
	Ostatní provozní výnosy	10 391 019,97	5 916 368,93	5 649 981,76	4 178 127,05
	Finanční výnosy	2 320 109,11	4 451 305,71	3 456 505,34	7 459 864,35
Výnosy celkem		303 957 566,94	282 866 937,95	266 872 853,14	262 008 022,90

Bodová produkce	519 424 542	425 089 425	328 348 070	327 004 668
------------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

Tab. 6. Horizontální analýza výnosů, (vlastní zpracování)

Naproti tomu je zde vidět nárůst ostatních provozních výnosů, který je způsoben přijatými bonusy od výhradního dodavatele reagentů.

Finančního analytika, který se nepohybuje ve zdravotnictví, může překvapit výše dohadných položek. Jak již bylo řečeno, vyúčtování zdravotních pojišťoven je prováděno až po ukončení účetního období. Je proto na každém zdravotnickém zařízení, aby si samo spočítalo očekávané výnosy, včetně regulací, což je podmíněno pečlivým vedením výkonového

výkaznictví. Je zřejmé, že chybně spočítané dohady mohou značně zkreslit hospodářský výsledek, ať už k horšímu, nebo k lepšímu - což bývá v praxi častější.

6.4 Analýza hospodářských výsledků

Horizontální analýza hospodářského výsledku je zhodnocením úspěšnosti podnikání daného subjektu. V následující tabulce je znázorněn vývoj hospodářských výsledků v letech 2010-2013.

Rok	2013	2012	2011	2010
Výnos (v tis. Kč)	303 958	282 967	266 873	262 008
Náklady (v tis. Kč)	278 596	268 188	236 871	223 034
HV po zdanění (v tis. Kč)	25 362	14 779	30 002	38 974

Tab. 7. Analýza hospodářských výsledků v letech 2010-2013
(vlastní zpracování)

Z tabulky je patrné, že společnost hospodaří ve všech sledovaných letech se ziskem. Nelze však přehlédnout prudký pokles od roku 2010 téměř na polovinu v roce 2013. Tento pokles však není způsoben poklesem příjmů, ale právě prudkým nárůstem na straně nákladové. Dle výnosů je zřejmé, že společnost stále expanduje. Získání každého nového klienta sebou však přináší dodatečné náklady, mezní výnos neustále klesá. Nemocnice vyžadují cenová zvýhodnění a dary (v podstatě jde o provize), ambulantní lékaři navíc žádají doprovodné služby, (svoz nebezpečného odpadu, praní prádla).

Vyvstávají zde také další problémy. Čím více se laboratoř specializuje na velké klienty, jako jsou nemocnice, dochází sice k nárůstu počtu vyšetření speciálních, ale také k radikálnímu poklesu základních biochemických a hematologických vyšetření, která většinou žádají obvodní lékaři. Nemocnice si takováto vyšetření provádějí samy ve vlastních laboratořích. Prudký nárůst např., genetických nebo patologických (v letech 2012 a 2011 viz. úhradová vyhláška) vyšetření s sebou nepřináší odpovídající výnosy, z důvodu vysoké regulace hodnoty bodu na tato vyšetření. HV posledních let je tedy odrazem dvou protichůdných tendencí: trvalý nárůst nákladů a trvalý pokles výnosu za bod.

6.5 Hodnocení systému řízení nákladů společnosti

V následující podkapitole bude zhodnocen současný stav řízení nákladů. Toto hodnocení bude provedeno na základě osobní znalosti interních procesů, kontroly a způsobů manažerských rozhodování. Způsob řízení nákladů ve společnosti XYLAB, a.s. nemůže být bohužel hodnocen uspokojivě. Vzhledem k tomu, že společnost nemusí sledovat a řídit své náklady kvůli stanovování konkurenceschopné prodejní ceny, management se náklady příliš nezabývá. Analyzuje se spíše bodová produkce. Business plány se sestavují za dohledu controllerů mateřské společnosti, kteří kladou důraz především na trvalý meziroční nárůst bodové produkce a stanovení požadovaného zisku. Bodový nárůst pak ospravedlní plánované nárůsty nákladů. Tento způsob hospodaření nebude v delším časovém horizontu dostačující, vzhledem k omezenému počtu možných spolupracujících zdravotnických zařízení a vysoké konkurenci. Dovážení vzorků z větších vzdáleností je u některých odborností limitováno časovými hranicemi, a navíc si vyžádá příliš vysoké náklady na zřizování nových svozových tras, popřípadě nových detašovaných pracovišť. Bohužel právě toto je směr, kterým se rozhodlo vedení společnosti ubírat. Proto se začátkem loňského roku otevřela nová Laboratoř R, bez provedení předběžných kalkulací rentability, pouze s vidinou bodového nárůstu. Dopad tohoto rozhodnutí bude možné zhodnotit v projektové části práce. Úhradová vyhláška pro rok 2014 jednoznačně nepřeje expandujícím společnostem, protože de facto zmrazila referenční hodnoty na úrovni roku 2010, což bude mít velmi negativní dopady i do hospodaření společnosti.

Obecně ve společnosti XYLAB, a.s. není vyhodnocována rentabilita jednotlivých nákladových středisek. Protože nejsou stanoveny žádné normy na práci, není posuzována potřeba personálního obsazení, což může být považováno za výrazný nedostatek, vzhledem k nákladům, souvisejícím s personálním zabezpečením. Přijímání nových pracovníků není vázáno ani na bodový nárůst, ani na HV laboratoře, ale na subjektivní posouzení pracovního vytížení pracovníků vedoucím laboratoře.

Další problematickou oblastí se jeví stanovování výše bonusů, provizí a poskytování doprovodných služeb spolupracujícím subjektů. Jako benefit je ambulantním lékařům nabízen svoz nebezpečného odpadu, který pak společnost eviduje dle legislativy a likviduje na vlastní náklady. Nedochozí pak ale ke zpětnému hodnocení návratnosti takovýchto výdajů. V případě, že lékař přejde ke konkurenci a počet vzorků zasílaných společností omezí na minimum, svoz odpadu se v tu chvíli stává ztrátovým výdajem.

Při vyjednáváních o výši provizí se zřejmě vůbec nezohledňují celkové náklady společnosti. Vychází se z očekávaného výnosu. Nejlépe to může být demonstrováno na ukázkovém příkladu z posledního roku: při domlouvání podmínek o spolupráci byl slíben bonus ve výši 20% z celkových výnosů za dodané vzorky. Jelikož se jedná o klienta, pro něhož se nebudou provádět genetické rozборы, cena bodu v základní sazbě je 0,7 Kč. Po úhradě bonusu by laboratořím zůstalo 0,56 Kč, což by bylo nad hranicí průměrných nákladů za bod.

		Body	Průměrné veličiny
Celkové náklady před zdaněním	278 595 656,21	519 347 906	0,536433579
Celkové výnosy	303 957 566,94	519 347 906	0,585267724

Tab. 8. Průměrné náklady a výnosy na bod (vlastní zpracování)

Jestliže však zohledníme regulace, a vyjdeme z hodnoty bodu 0,58 Kč, výnos pro laboratoř je 0,47 Kč, což už je 0,06 Kč pod náklady. Laboratoře tak tyto vzorky zpracovávají se ztrátou. Jediný přínos je zlepšení referenčních hodnot pro příští období.

Náklady na reagentie jsou sledovány pouze z hlediska slíbené stability cen, kterou výhradní dodavatel garantoval. Tyto náklady se staly také jakýmsi kritériem pro rozdělování odměn zaměstnanců. Poslední dva roky jsou srovnávány náklady na reagentie/bod a je požadováno vysvětlení případného nárůstu. Pokud se průměrné náklady na bod nezměnily, laboratoř dostane stejný objem finančních prostředků na odměny, jako v předchozím roce. Vzhledem k tomu, že nemohou vedoucí cenu reagentií ovlivnit, jeví se toto kritérium nevhodně zvolené.

Každým rokem se také sestavují napříč holdingem investiční plány na nákupy zdravotnické techniky. Tyto plány jsou schvalovány mateřskou společností. Rovněž nákupy pak probíhají výhradně přes mateřskou společnost. Jedná se o jistý druh regulace těchto výdajů.

Controllingové procesy částečně probíhají také na controllingovém oddělení mateřské společnosti. Odchylky od nákladů a výnosů naplánovaných v business plánech musí být neustále zdůvodňovány. Někteří klienti a podmínky jejich spolupráce jsou domlouvány jejich managementem a společnost XYLAB, a.s. tyto smlouvy přijímá jako dané. Objevilo se i několik pokusů o ověření účelovosti výdajů a následné snahy o učinění opatření. Bohužel se nakonec vždy ukázalo, že bez podrobné znalosti interních procesů a personálně – sociálních systémů nelze nikdy dobře odhadnout organizační, personální a hlavně ekonomické dopady manažerských rozhodnutí, učiněných od „kulatého stolu“.

6.6 Závěry pro projektovou část

Výsledkem analytické části je základní zjištění, že existují nákladové oblasti, které společnost XYLAB, a.s. nemůže ovlivnit, nebo mohou být ovlivněny pouze v zanedbatelném rozsahu. Jedná se především o oblast rozšiřování klientely, bez předchozích kalkulací rentability. Zvláště u velkých klientů jsou tyto smlouvy vyjednávány centralizovaně. Stejným způsobem jsou smlouvány také bonusy a provize. Ceny přístrojů a spotřebního materiálu rovněž nemohou být výrazně ovlivněny.

Poslední výraznou nákladovou oblastí, která může být vhodným předmětem optimalizace, je oblast personální a s ní související výdaje, které byly popsány v analytické části. Právě na tuto oblast bude zaměřena projektová část diplomové práce. Vzhledem k tomu, že společnost nemá nastaveny téměř žádné controllingové mechanismy, budou základní úkoly projektové části následující:

- navrhnout kalkulační metodu, pomocí které bude možné přiřazovat výnosy jednotlivým nákladovým střediskům,
- navrhnout nejvhodnější kalkulační metodu alokace režijních nákladů,
- pomocí navrhovaných metod vyhodnotit hospodaření jednotlivých nákladových středisek,
- stanovit možné způsoby vyhodnocování personální potřebnosti u nákladových středisek,
- navrhnout opatření pro optimalizaci nákladů společnosti a zpracovat doporučení pro vedení společnosti.

7 PROJEKT OPTIMALIZACE NÁKLADŮ

Základním nedostatkem řízení nákladů společnosti XYLAB, a.s. je naprostá absence analýzy rentability jednotlivých laboratoří. Laboratorní výkony jsou vykazovány na pojišťovny v tzv. k-dávkách hromadně, pouze dle IČP, což jsou identifikační čísla, určená pouze pro komunikaci s pojišťovny. Do účetnictví se proto výnosy účtují pouze na jediné nákladové středisko. Hospodaření jednotlivých laboratoří proto není možné na základě účetních výkazů. Výkaznictví pro zdravotní pojišťovny je vedeno v jiné, s účetnictvím nepropojené databázi. Ta je také zdrojem pro analýzy bodové produkce a to jak pro management, tak pro controllery mateřské společnosti. Protože členění IČP plně neodpovídá struktuře nákladových středisek, bylo do roku 2012 nemožné jakékoli analýzy hospodaření provádět, vyjma globálních čísel. V roce 2012 však byly do výkaznictví pro pojišťovny (dále jen výkaznictví) přidány variabilní symboly jednotlivých laboratoří, které se generují dle místa zpracování. Toto opatření umožňuje provést hodnocení.

7.1 Návrh kalkulační metody výnosů

Náklady jsou v účetní evidenci sledovány dle jednotlivých laboratoří, s výjimkou dvou malých pracovišť, jejichž náklady by se musely vyčlenit z celkových nákladů střediska 100701.

Výnosy není možné určit přímo. Bude nutné stanovit kalkulační metodu, kterou určíme výnosy každé laboratoře. Z výkaznictví díky analytice známe počet bodů, vygenerovaných každým pracovištěm. Ty vynásobíme průměrnou hodnotou bodu. Nemůžeme použít základní sazbu z úhradové vyhlášky, protože jak již víme, tyto úhrady podléhají značné regulaci. Průměrnou úhradu určíme vydělením nákladů příjmů za zdravotní výkony a celkovým počtem vyprodukovaných bodů, stejně jako v předchozí kapitole. Pro analýzu jednotlivých středisek je však nezbytné rozlišovat různé výše úhrad pro různé odbornosti. Rozdělení úhrad a bodů podle odborností jsou dostupná z každoročních kalkulací dohadných položek, jejichž podstata byla vysvětlena dříve. Z kalkulací roku 2013 vyplývá, že genetické výkony jsou průměrně hrazeny 0,37 Kč /bod, ostatní odbornosti 0,64 Kč/bod. Genetickou odbornost mají střediska 100703 a 100709. Jejich bodovou produkci roku 2013 vynásobíme hodnotou 0,37 Kč, ostatní střediska hodnotou 0,64 Kč.

Účetní středisko	Laboratoř	Náklady	Výnosy	HV
100701	Biochemie	50,5	68,4	17,9
100702	Mikrobiologie	21,6	22	0,4
100703	Cytogenetika	5,8	8,6	2,8
100704	Patologie	21,1	25	3,9
100706	Laboratoř B	7,9	5,5	-2,4
100708	Imunologie	30	65,9	35,9
100709	Genetika	25,2	38,9	13,7
100710	Toxikologie	6,8	8,4	1,6
100712	Laboratoř H	2,7	1,2	-1,5
100713	Laboratoř K	4,1	2,8	-1,3
100714	Laboratoř T	5,8	4,9	-0,9
100715	Hematologie	9,7	9	-0,7
100721	Laboratoř Š	23,7	30,3	6,6
100732	Laboratoř R	1,4	0,9	-0,5
100707	THP	53,8		
100717	Řidiči	11,2		

Tab. 9. Hospodářský výsledek středisek v mil. Kč
(vlastní zpracování)

Tabulka ukazuje hospodářský výsledek jednotlivých laboratoří. Náklady jsou pouze přímé, bez rozpočítávání režijních nákladů.

Touto analýzou získáme první závěry o rentabilitě jednotlivých laboratoří. Jak vidíme, většina detašovaných pracovišť má problém pokrýt vlastní přímé náklady. Výjimkou je pouze laboratoř Š. Se ztrátou ale hospodaří i centrální laboratoř hematologie.

7.2 Návrh kalkulační metody alokace režijních nákladů

Dalším krokem je stanovení způsobu nákladové alokace režijních nákladů. Režijní náklady jsou v našem případě náklady středisek 100707 a 100717. Tato náklady představují 23% celkových nákladů. Volba způsobu nákladové alokace může značně ovlivnit výsledek hospodaření každé laboratoře.

Dle návrhu finanční ředitelky společnosti bude nejprve provedena nákladová alokace, jejíž rozvrhovou základnou bude bodová produkce laboratoří. Nejdříve vyčíslíme bodovou produkci každé laboratoře. Tu pak vydělíme celkovým počtem bodů, vyprodukovaných za ob-

Účetní středisko	Bodová prokuce	Přepočtový koef.
100701	106 972 674	0,20597
100702	34 378 312	0,06620
100703	23 275 366	0,04482
100704	39 084 486	0,07526
100706	8 612 649	0,01658
100708	106 077 812	0,20425
100709	110 571 977	0,21291
100710	13 199 276	0,02542
100712	2 000 138	0,00385
100713	4 430 164	0,00853
100714	7 791 341	0,01500
100715	14 111 824	0,02717
100721	47 406 909	0,09128
100732	1 434 979	0,00276
Body celkem	519 347 906	1,00000

Tab. 10. Alokace nákladů- rozvrhová základna body (vlastní zpracování)

dobí, v tomto případě za rok 2013. Jedná se kalkulaci dělením. Tímto postupem vypočítáme u každého účetního střediska přepočtový koeficient, kterým pak násobíme celkové režijní náklady.

Účetní středisko	Laboratoř	Náklady	Výnosy	HV střediska
100701	Biochemie	61,1	68,4	7,3
100702	Mikrobiologie	25,0	22	-3,0
100703	Cytogenetika	8,1	8,6	0,5
100704	Patologie	25,0	25	0,0
100706	Laboratoř B	8,8	5,5	-3,3
100708	Imunologie	40,5	65,9	25,4
100709	Genetika	36,2	38,9	2,7
100710	Toxikologie	8,1	8,4	0,3
100712	Laboratoř H	2,9	1,2	-1,7
100713	Laboratoř K	4,5	2,8	-1,7
100714	Laboratoř T	6,6	4,9	-1,7
100715	Hematologie	11,1	9	-2,1
100721	Laboratoř Š	28,4	30,3	1,9
100732	Laboratoř R	1,5	0,9	-0,6

Režijní náklady	51,587
------------------------	--------

Tab. 11. HV v mil. Kč po alokaci- rozvrhová základna body (vlastní zpracování)

Takto stanovíme každému účetnímu středisku podíl režijních nákladů, které se přičtou k nákladům přímým. Je nutné si uvědomit, že výnosy jsou kalkulovány pouze z bodové produkce. Proto je nutné upravit celkovou výši režijních nákladů odpočtem výnosů, které nemají vazbu na bodovou produkci. V případě, že bychom tak neučinili, dostali bychom součtem hospodářských výsledků naprosto rozdílné celkové HV, než je skutečný výsledek účetního období.

Alokace režijních nákladů podle počtu bodů, dle mého názoru, není tak zcela v zájmu společnosti. Znevýhodňuje laboratoře s vysokou produkcí a k laboratořím ve ztrátě je shovívavá. Pokud bychom chtěli najít způsob jak motivovat vedoucí laboratoří k úsporám, není tato rozvrhová základna vhodně zvolena.

Vhodnější se jeví vzít jako rozvrhovou základnu např. objem mzdových prostředků. Právě personální náklady jsou jedním z mála druhů, které může společnost ovlivňovat bez intervencí matky a zároveň tvoří druhou největší část vynakládaných prostředků.

Účetní středisko	Mzdové náklady	Přepočtový koeficient
100701	7 486 499	0,159666295
100702	6 083 640	0,129747195
100703	2 254 762	0,048087829
100704	9 102 732	0,194136077
100706	2 171 667	0,046315651
100708	3 092 843	0,065961775
100709	5 098 617	0,108739391
100710	1 512 831	0,032264497
100712	742 192	0,015828908
100713	682 020	0,014545591
100714	1 219 544	0,026009504
100715	2 493 146	0,053171901
100721	4 225 083	0,090109317
100732	722 835	0,015416069
Mzdy laborat.	46 888 412	
100717	4 604 510	
100707	7 945 678	
	12 550 188	
Celkem mzd.náklady	59 438 600	

Tab. 12. Alokace nákladů- rozvrhová základna mzdy (vlastní zpracování)

Laboratoře s nízkou produktivitou práce při této kalkulaci budou znevýhodněny a pro zlepšení svého HV budou muset optimalizovat všechny náklady spojené s personální oblastí.

Opět musíme nejdříve stanovit přepočtové koeficienty podílem mzdových nákladů laboratoře a celkových nákladů na mzdy zdravotnického personálu. Získaným koeficientem pak násobíme zbylé mzdy režijních středisek.

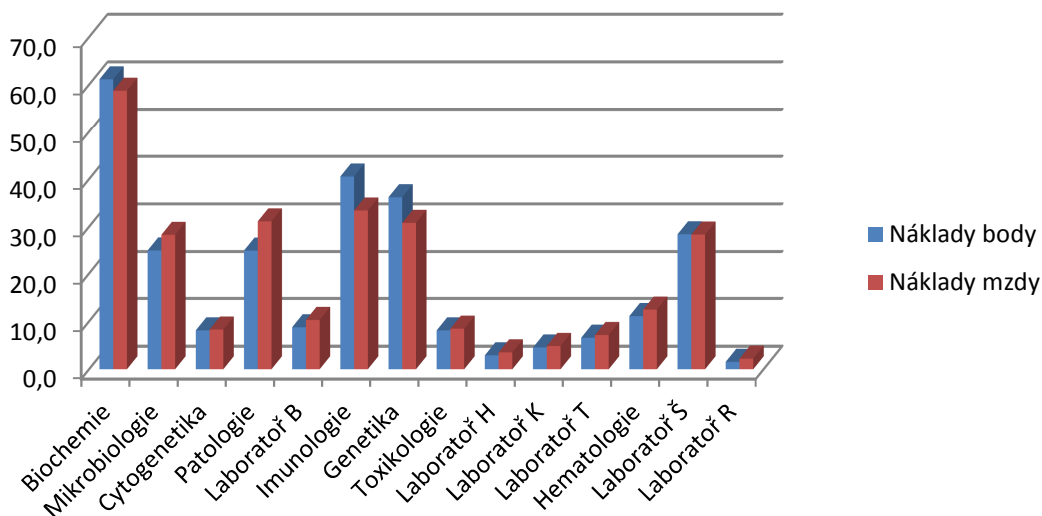
V následující tabulce jsou hospodářské výsledky laboratoří vyplývající z této absorpční kalkulace s rozvrhovou základnou objemu mzdových prostředků.

Účetní středisko	Laboratoř	Náklady	Výnosy	HV střediska
100701	Biochemie	58,7	68,4	9,7
100702	Mikrobiologie	28,3	22	-6,3
100703	Cytogenetika	8,3	8,6	0,3
100704	Patologie	31,1	25	-6,1
100706	Laboratoř B	10,3	5,5	-4,8
100708	Imunologie	33,4	65,9	32,5
100709	Genetika	30,8	38,9	8,1
100710	Toxikologie	8,5	8,4	-0,1
100712	Laboratoř H	3,5	1,2	-2,3
100713	Laboratoř K	4,9	2,8	-2,1
100714	Laboratoř T	7,1	4,9	-2,2
100715	Hematologie	12,4	9	-3,4
100721	Laboratoř Š	28,3	30,3	2,0
100732	Laboratoř R	2,2	0,9	-1,3

Tab. 13. HV v mil. Kč po alokaci- rozvrhová základna mzdy (vlastní zpracování)

V grafu můžeme porovnat dopad různých zvolení rozvrhové základny na celkové náklady jednotlivých laboratoří. U laboratoří, které mají menší náklady při RZ mzdy se dá předpokládat optimálnější poměr mezi produkcí a počtem pracovníků (mzdovým objemem). U laboratoří, které mají při této základně velký nárůst nákladů, budeme vyvozovat příliš vysokou personální obsazenost v poměru k produkci. Logickým důsledkem těchto analýz jsou úvahy, jakým způsobem posoudit personální potřebnost na jednotlivých laboratořích.

Hned po první analýze přímých nákladů bylo zjištěno, že některé laboratoře, především detašovaná pracoviště, mají problém pokrýt své vlastní přímé náklady. Prvním krokem optimalizace nákladů by mělo být vyřešení otázky, zda by nebylo ekonomičtější některé pobočky zrušit a vzorky svážet do centrální laboratoře.



Obr. 10. Náklady středisek při různých rozvrhových základnách (vlastní zpracování)

7.3 Návrh opatření k optimalizaci nákladů

Při řešení těchto otázek je důležité vzít v úvahu spoustu hledisek. Je důležité vždy nejdříve zanalyzovat, zda detašované pracoviště, které vykazuje ztrátu, není zároveň záchytným místem pro složitější speciální vyšetření. Jedná se o vyšetření, která neumí malá pracoviště zpracovat, ale přeposílá je do centrálních laboratoří. Jedná se především o vyšetření imunologická, některá složitější vyšetření biochemická a genetická. Malé laboratoře bývají často umístěny na lokálních poliklinikách a lékařských domech. Ambulantní lékaři spolupracují mnohdy právě proto, že je laboratoř blízko, výsledky jsou zpracovány ve statimových časech a laboranty znají osobně. V případě nahrazení laboratoře svozem se vždy zvyšuje riziko převzetí celé lokality konkurencí.

Analýzy tohoto typu jsou velmi složité, podrobné a časově náročné. Provádějí se po jednotlivých doktorech a analyzuje se potencionální ztráta bodové produkce. Pokud se analýzou dojde k závěru, že ušlý zisk je významně menší, než náklady na provoz laboratoře, může být vedení předložen návrh na zrušení laboratoře.

Vzhledem k náročnosti byly pro potřeby této práce provedeny analýzy u vybraných detašovaných pracovišť - Laboratoře F a Laboratoře R.

Laboratoř F je malá biochemicko-hematologická laboratoř. V roce 2011 si konkurenční firma otevřela laboratoř v blízkém zdravotním středisku. Od té doby počet vzorků neustále

klesá. Do laboratoře se svážejí vzorky z blízkého okolí vlastním svozem. Vzorky z ranního svozu jsou odevzdány v Laboratoři F. Polední svoz je již svážen do centrální laboratoře spolu se vzorky, které neumí detašované pracoviště zpracovat.

Analýza rentability Laboratoř F	
Body laboratoř	254 489
Body lokalita	313 273
Výnos v Kč laboratoř	162 873
Výnos v Kč lokalita	200 495
Mzdy 2013	715 127
Reagencie	212 083
Servisy přístrojů	7 900
Náklady PHM a servisy aut	74 864
Nájem + úklid + energie	189 600
Náklady v Kč lokalita	1 199 573

Tab. 14. Rentabilita Laboratoře F rok 2013
(vlastní zpracování)

Laboratoř během roku 2013 vykázala bodovou produkci 254 489 bodů. Podrobnou analýzou jednotlivých žadatelů péče bylo zjištěno, že celková bodová produkce všech laboratoří vyžádána lékaři z lokality F je 313 273. Při průměrné úhradě za bod 0,64 Kč jsou celkové výnosy této lokality 200 tis., což je i potencionální celková ztráta v případě, že by všichni spolupracující lékaři přešli ke konkurenci. Je zřejmé, že konkurenční boj v této oblasti společnost XYLAB prohrála.

V laboratoři pracují dva VŠ s přidělenými automobily do osobního užívání. V tabulce jsou uvedeny základní náklady na provoz a personální obsazení této laboratoře. Hospodářský výsledek Laboratoře F je ztráta minimálně 1 mil. Kč. Na základě kalkulace *je jednoznačným doporučením tuto laboratoř zrušit a vzorky svážet ve dvou cyklech do centrální laboratoře.*

Laboratoř R byla zřízena od 1.6.2013. Vzhledem k tomu, že její spadová oblast se částečně kryje se spadovou oblastí Laboratoře Š, její bodová produkce je částečně tvořena vzorky, které se dříve zpracovávaly v Laboratoři Š. Pro validní zhodnocení rentability této laboratoře je nutné rovněž analyzovat jednotlivé žadatele a zjistit bodovou produkci ze vzorků lékařů, kteří začali spolupracovat až po otevření Laboratoře R. Pro větší objektivitu byla analyzována data za období 6/2013-2/2014.

V laboratoři pracují čtyři zaměstnanci – lékař, VŠ a dvě laborantky. Tato laboratoř vznikla za hektických podmínek při náhlém přerozdělování trhu. Z toho důvodu jsou v této lokalitě sváženy vzorky externí svozovou službou. Náklady na tyto svozy jsou 140-160 tis. měsíčně.

Analýza rentability Laboratoř R	
Body laboratoř	1 300 013
Body lokalita	2 546 867
Výnos v Kč laboratoř	832 008,28
Výnos v Kč lokalita	1 629 994,74
Mzdové náklady	849 265,56
Reagencie	3 562 250,40
Nájem, energie	133 366,13
Opravy, svozy, ostatní služby	1 118 030,36
Odpisy	20 628,94
Náklady v Kč lokalita	5 683 541,38

Tab. 15. Rentabilita Laboratoře R, 6/2013-2/2014 (vlastní zpracování)

Počty bodů byly očištěny o body lékařů, kteří spolupracovali již dříve a jejich odběry byly zpracovávány v Laboratoři Š. Analýzou bylo zjištěno, že nová laboratoř zpracovává pouze 67 % nových vzorků, které by společnost bez otevření laboratoře v této lokalitě pravděpodobně nezískala. Proto byly pokráceny také náklady o odpovídající procento. Výsledná kalkulace ukazuje, že Laboratoř B hospodaří za posledních 9 měsíců se ztrátou 4 mil. Kč. Vedení společnosti **doporučuji** zvážit, zda by nebylo vhodnější riskovat ztrátu některých lékařů, a **laboratoř v této lokalitě dále neprovozovat**. Navrhuji upravit svozové trasy do předchozí podoby, pro pokrytí nových lékařů zřídit dvě nové trasy a vzorky svážet do Laboratoře Š, která čistý přírůstek vzorků v bodové hodnotě 144 tis. bodů měsíčně zvládne bez personálních změn.

Analýzou rentability nákladových středisek bylo dále zjištěno, že náklady přesahují výnosy i u některých centrálních laboratořích, jako například mikrobiologie a patologie. Tyto laboratoře však není možné zrušit, proto je nutné najít jiná řešení optimalizace nákladů. Jak již bylo dříve řečeno, nejvhodnějším nástrojem optimalizace je v těchto případech snížení mzdových nákladů na základě analýzy personální potřeby. Jelikož pro výkon práce laborantů, odborných pracovníků v laboratorních metodách a lékařů většinou neexistují žádné časové ani kvantitativní normy, je nutné stanovit alternativní metody hodnocení.

Navrhovaným postupem v případě *mikrobiologie* je srovnání bodové produktivity na jednoho zaměstnance. Společnost XYLAB, a.s. provozuje několik laboratoří s mikrobiologickou odborností. Ne všechny jsou vhodné pro účely srovnání s centrální laboratoří. Laboratoř Š však provádí stejné druhy vyšetření a nepřeposílá žádná mikrobiologická vyšetření do centrální laboratoře. Liší se pouze kvantitativně. Dle analýzy rentability vytváří zisk. Je tedy vhodným srovnávacím objektem.

	Laboratoř Š	Mikrobiologie
Bodová produkce	47 406 909	34 378 312
Počet zaměstnanců	18	20
počet bodů na 1 zaměstnance	2 633 717	1 718 916
Kalkulovaná personální potřeba	13	

Tab. 16. Kalkulace personální potřeby laboratoře mikrobiologie (vlastní zpracování)

Kalkulace je provedena tak, že průměrným počtem bodové produktivity zaměstnance se vydělí celkový počet bodů, vyprodukovaný centrální laboratoří. Výsledek je téměř šokující. Na základě této kalkule bych navrhovala prověřit způsob kódování výkonů v centrální laboratoři, který by mohl způsobovat rozdíly v produktivitě pracovníků jednotlivých laboratoří. Tyto rozdíly však nemohou být v plném rozsahu důvodem této odchylky. **Výsledným doporučením je snížení stavu zaměstnanců mikrobiologie min. o čtyři osoby.**

Pro ověření personální potřeby pracovníků laboratoře *patologie* však nemáme žádné ekvivalentní srovnání. Musíme tedy zvolit metodu jinou. Navrhovanou metodou v tomto případě je srovnání v čase. Laboratoř patologie má dostatečně dlouhou tradici, způsob vykazování je stabilní, neměnila se struktura ani nejsou známy žádné faktory, které by takové srovnávání vylučovaly.

	2013	2012	2011	2010
Bodová produkce lab. patologie	34 688 007	35 928 259	36 379 136	39 084 486
Počet zaměstnanců	37	37	37	37
Počet bodů na jednoho zaměstnance	937 514	971 034	983 220	1 056 337
Kalkulovaná personální potřeba	33			

Tab. 17. Kalkulace personální potřeby laboratoře patologie (vlastní zpracování)

Počet zaměstnanců laboratoře patologie je za poslední čtyři roky stabilní. Dle statistik však klesá bodová produkce. Kalkulace je provedena obdobným způsobem, jako předchozí.

Celkový počet bodů roku 2013 je vydělen jednotkovou produkcí roku 2010. Jelikož není žádných pochyb o tom, že pokles je způsoben poklesem počtu vzorků, *doporučením, vyplývajícím z této kalkulace je snížení stavu zaměstnanců o min. 3 osoby.*

7.4 Nákladová analýza realizace projektu

Vzhledem k tomu, že navrhovaná opatření jsou převážně personálního charakteru, výše celkových úspor je závislá na výši platů osob, kterých se tato patření v konečném důsledku dotknou. Vedení společnosti většinou nebývá nakloněno radikálním řešením, jakým by bylo propuštění přebytečných zaměstnanců. Zvláště v případě plně kvalifikovaných zaměstnanců se bude spíše přistupovat k možnosti přesunu na laboratoře se stejnou odborností. Nárůst na těchto laboratořích pak bývá vyrovnán přirozenými odchody, např. důchody, mateřské dovolené, vypršení doby určité. Proto nejsou kalkulovány náklady na odchodné.

Nákladová položka	Uspořené náklady
Reagencie	1 698 449,85
Nájmy, energie	322 966,13
Servisy, ostatní služby	1 125 930,36
Osobní náklady	4 739 280,00
Náklady na vzdělávání	91 000,00
	7 977 626,34

Nákladová položka	Vyvolané náklady
Náklady na PHM lokalita F	1 864,80
Leasing dvou vozů lokalita R	216 000,00
Osobní náklady dva řidiči	610 080,00
Náklady na PHM lokalita R	18 648,00
	846 592,80

Celková minimální úspora	7 131 033,54
---------------------------------	---------------------

Tab. 18. Nákladová analýza realizace projektu
(vlastní zpracování)

Je možné ale odhadnout výši minimálních úspor, pokud budeme kalkulovat konečný úbytek pracovníků na pozici laborant. Osobní náklady jsou kalkulovány jako úbytek celkem 13 osob s průměrným platem 20 tis. Kč, včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění. Dále je zde připočítáno 900 Kč na osobu, které jsou vynaloženy na příspěvek na stravová-

ní. Úspory na nájemné jsou započítány v celé výši nákladů na nájmy a úklid dvou laboratoří v lokalitě F a lokalitě R. Servisy přístrojů jsou ušetřeny v celé výši, protože centrální laboratoře, do kterých by se vzorky svážely, jsou plně vybaveny. Ostatní služby zahrnují úsporu na nákladech hrazených za externí svoz vzorků v lokalitě R. Náklady na vzdělávání jsou kalkulovány v průměrné výši, zjištěné podílem celkových nákladů na vzdělání a počtu zaměstnanců. Úspora nákladů na reagenty je kalkulována ve výši 45% z celkových nákladů na reagenty u rušených laboratoří. V centrálních laboratořích se náklady díky vyššímu objemu vzorků snižují. Do přístroje se použije stejné množství reagentů, ať jede nenaplněn, nebo zcela naplněn. Nevyužité reagenty proexpirují za stanovené časové období.

Náklady na PHM v lokalitě F jsou kalkulovány na přidání jednoho okruhu při svozu vzorků v lokalitě F. Řidič nyní jede do centrální laboratoře pouze jednou za den. Při zrušení Laboratoře F by se svoz vzorků po trase dlouhé 20 km opakoval dvakrát za den. Při průměrné spotřebě 6 l/100 km a ceně benzínu 37 Kč by náklady na dodatečný svoz činily 1864 Kč. Náklady na leasing dvou automobilů jsou kalkulovány v obvyklé částce 9000 Kč. Osobní náklady na dva řidiče nových tras lokality R jsou 17 tis. hrubé mzdy, sociální a zdravotní pojištění a příspěvek na stravu. Náklady na PHM vychází z předpokladu délky svozové trasy 200 km, 21 pracovních dní v měsíci a ceny benzínu 37 Kč při průměrné spotřebě 6 l/100 km.

Z konečné kalkulace nákladů na realizaci projektů vyplývá, že přijetí navrhovaných opatření přinese společnosti XYLAB, a.s. úsporu 7 mil. Kč. Tato úspora může být i vyšší při odchodu zaměstnanců s vyšším mzdovým průměrem, než je kalkulovaný. Délky svozových tras jsou také mírně nadhodnoceny.

7.5 Časová analýza realizace projektu

Odhadnout časový horizont, ve kterém by mohla společnost dosáhnout plánovaných úspor v plném rozsahu je velmi složité. Jak již bylo nastíněno, bude se vedení společnosti přiklánět spíše k nenásilným přirozeným odchodům. U zaměstnanců Laboratoře R jsou podepsány smlouvy na dobu určitou. Tito čtyři zaměstnanci by tedy nemuseli být převáděni. Pokud se do té doby podaří naplánovat a zkoordinovat nové trasy, mohlo by navrhované opatření v lokalitě R být realizováno do 3-5 měsíců. Změny v lokalitě F jsou mnohem jednodušší, trasa je zavedena, je nutné pouze oznámit změny času svozů spolupracujícím lékařům. Návrh pro lokalitu F by mohl být realizován do 3 měsíců. Průběžné snižování počtů zaměstnanců

na laboratořích mikrobiologie a patologie bohužel nebude možný v kratším čase. Odhaduje se 12-18 měsíců.

7.6 Závěrečná doporučení

Projektová část prokázala, že přestože společnost XYLAB, a.s. vykazuje v každém roce zisk, nemusí nutně své ekonomické zdroje vynakládat účelně a hospodárně. Realizací návrhů by společnost mohla dosáhnout nemalé úspory v minimální výši 7 mil. Kč za rok. Vedení společnosti bych doporučila provést analýzy rentability u zbývajících dvanácti pracovišť, což by přineslo jistě další zajímavé výsledky. Konečné výsledky kalkulací mohou dosahovat takových objemů, které bezpochyby budou pro vedení společnosti důkazem nutnosti změny způsobu řízení nákladů. Jak bylo v průběhu celé práce zdůrazňováno, za dané situace je efektivním a mnohdy jediným prostředkem změna systému řízení lidských zdrojů. Personální potřebnost zdravotních laboratoří nelze vždy posuzovat pouze podle produktivity. Legislativně jsou stanovena tzv. nepodkročitelná minima, která určují minimální úvazky lékaře, odborného pracovníka a atestovaných laborantů pro každou laboratoř s určitou odborností. Proto nebude možné snížit personální počty pracovníků na takovou úroveň, aby každá laboratoř vykazovala zisk. Přesto by se společnost měla neustále snažit toto nehospodárné vynakládání prostředků alespoň minimalizovat.

V projektové části byla nastíněna složitost takovýchto posuzování a analýz. Doporučila bych vedení společnosti, aby nastavila nová pravidla controllingu a periodicity vyhodnocování. Nejvhodnějším řešením se jeví zřízení pozice controllera, který bude samostatně vyhodnocovat a kalkulovat dopady jak již provedených, tak především plánovaných manažerských rozhodnutí a předkládat vedení společnosti dostatek informací pro konečné smysluplné závěry a posouzení problémů z různých hledisek. Pracovníka se znalostí interních procesů aktuálních i z historického hlediska, aby byl schopen srovnání, která jsou důležitým aspektem optimalizace u zdravotnických zařízení. Controller musí propojovat znalosti ekonomické, výkaznické, personální a částečně i zdravotnické. Měl by být účasten, nebo alespoň dostatečně informován o jednáních obchodního charakteru, aby mohl s předstihem posoudit ekonomické i ostatní dopady budoucích ujednání. Zajišťoval by zpětnou kontrolu a vyhodnocení zavedených změn, plnění smluvních závazků ze strany spolupracujících subjektů, na které je navázáno poskytování doprovodných služeb zdarma. V neposlední řadě by ve stanovených intervalech vyhodnocoval rentabilitu jednotlivých středisek, změny

v jejich hospodaření a analyzoval příčiny těchto změn ve spolupráci s vedoucími jednotlivých pracovišť a obchodně - ekonomickým úsekem.

Všechny tyto informace jsou základním podkladem pro vytváření obchodní a marketingové politiky, strategických plánů vrcholového managementu a personálního řízení společnosti.

ZÁVĚR

Hlavním cílem mé diplomové práce bylo zpravování projektu optimalizace nákladů společnosti XYLAB, a.s. Pro splnění hlavního cíle bylo nutné analyzovat strukturu a vývoj nákladů a výnosů společnosti a identifikovat nedostatky současného stavu řízení nákladů společnosti. Dílčím cílem bylo provést průzkum literárních zdrojů a zpravovat souhrn teoretických poznatků, které budou východiskem pro praktickou část diplomové práce.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je souhrnem teoretických poznatků, získaných z literárních zdrojů. Jsou zde popsány základní principy a podstata řízení nákladů. Jsou zde vymezeny základní pojmy týkající se nákladů a jejich pojetí v manažerském a finančním účetnictví. Dále byla věnována pozornost klasifikaci nákladů z různých pohledů a byly popsány nejběžnější typy kalkulací, které jsou používány jako nástroj řízení. Základním východiskem a zdrojem informací pro řízení nákladů je analýza účetních dat. Proto poslední kapitola byla věnována nejjednodušším nástrojům hodnocení ekonomické situace firmy, tedy horizontální a vertikální analýze.

V praktické části byla představena společnost XYLAB, a.s., její struktura a předmět činnosti. Byla zde provedena klasifikace a analýza nákladů a zhodnocena možnost celkové aplikace teoretických poznatků na toto zdravotnické zařízení. Mou snahou bylo popsat co nejsrozumitelněji rozdíly ve vyhodnocování efektivity hospodaření zdravotnického zařízení oproti běžným podnikům a co nejlépe specifikovat nedostatky a vymežit problémy, se kterými se musí zdravotnické zařízení potýkat při procesu řízení nákladů.

V projektové části byly navrženy konkrétní kalkulační metody pro nepřímé přiřazení výnosů jednotlivým nákladovým střediskům, ale i pro alokaci režijních nákladů. Na základě výsledků těchto kalkulací byla navržena projektová opatření, která by měla vést k celkové optimalizaci nákladů společnosti. Závěr práce je doplněn o nákladovou a časovou analýzu realizace projektu a doporučení pro vedení společnosti. Při zpracování diplomové práce jsem postupovala podle zásad pro vypracování, které jsou uvedeny v zadání.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

BOROVSKÝ, Juraj, Věra DYNTAROVÁ. *Ekonomika zdravotnických zařízení*. 2. přeprac. vyd. Praha: České vysoké učení technické, 2012, 129 s. ISBN 978-80-01-05055-2.

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Controlling professionell: Konzeption und Werkzeuge*. 2. Überarbeitet Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2011, 381 s. ISBN 978-379-1031-217.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2004, 374 s. ISBN 80-245-0746-3.

HORVÁTH & Partners. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*, [překlad Hilar Babůrek]. 1. české vyd. Profess Consulting, 2004, 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

JIŘÍČKOVÁ, Eva, Boris POPESKO a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

KRÁL, Bohumil & kol. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: Management Press, 2002, s. 547. ISBN 80-7261-062-7.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SEDLÁČKOVÁ, Helena a Karel BUCHTA. *Strategická analýza*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006, 122 s. ISBN 80-7179-367-1.

WARREN, Carl S., James M. REEVE a Jonatan E. DUCHAC. *Managerial Accounting*. 11.th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2012, 639 s. ISBN 0-538-48090-4.

Zákony:

Zákon 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

Zákon 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti k výkonu povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta.

Zákon 96/2004 Sb., o získávání a uznávání způsobilosti k výkonu nelékařských zdravotnických povolání a k výkonu činností souvisejících s poskytováním zdravotní péče.

Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon 372/2011 Sb., o zdravotních službách.

Zákon 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách.

Vyhláška 421/2013 Sb., kterou se vydává seznam zdravotních výkonů s bodovými hodnotami, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška 475/2012 Sb., o stanovení hodnot bodu, výše úhrad zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění a regulačních omezení objemu poskytnuté zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění pro rok 2013 (Úhradová vyhláška).

Úhradové vyhlášky 2012-2010.

Internetové zdroje:

BUSINESS INFO.cz., Oficiální portál pro podnikání a export. Techniky a metody finanční analýzy [online]. [Citace dne 25.3.2014]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky>.

ECORP.EUWEB.cz, Náklady v krátkém období [online]. [Citace dne 25.3.2014]. Dostupné z <http://www.ecorp.euweb.cz/Teorie%20firmy.html>

Interní dokumenty:

Hlavní knihy 2010-2013.

Organizační řád společnosti, 2013.

Personální výkazy 2010-2013.

Výsledovky 2010-2013.

Statistické výkazy z výkaznické databáze společnosti.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity – Based Costing
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
FÚ	Finanční účetnictví
HV	Hospodářský výsledek
IČP	Identifikační číslo pracoviště
IPVZ	Institut postgraduálního vzdělávání ve zdravotnictví
IT	Information Technology
MÚ	Manažerské účetnictví
NRN	Nepřímé režijní náklady
PHM	Pohonné hmoty
PLS	Pracovně lékařské služby
PP	Procento přirážky
RL	Revizní listy VZP
RZ	Rozvrhová základna
THP	Technicko–hospodářský pracovník
VŠ	Vysokoškolsky vzdělaný pracovník (Odborný prac. v laboratorních metodách).

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr.1. Vztah jednotlivých pojetí nákladů (Popesko 2009, s.32)	17
Obr.2. Celkové náklady v krátkém období (ecorp.euweb,2013)	20
Obr.3. Kalkulační systém a jeho členění (Popesko,2009, s. 57)	21
Obr.4. Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)	26
Obr.5. Logika ABC kalkulace (Warren, Reeve a Duchac, 2012, s. 452)	28
Obr.6. Druhové členění nákladů společnosti 2013 (vlastní zpracování)	44
Obr.7. Kalkulační členění nákladů společnosti 2013 (vlastní zpracování)	47
Obr.8. Kalkulace bodového hodnocení výkonu (RLSV, 2009)	51
Obr.9. Struktura výnosů 2013 (vlastní zpracování)	52
Obr.10. Náklady středisek při různých rozvrhových základnách (vlastní zpracování)	63

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. SWOT analýza společnosti XYLAB, a.s. (vlastní zpracování)	36
Tab. 2. Druhové členění nákladů společnosti 2013 (vlastní zpracování)	43
Tab. 3. Účelové členění nákladů 2013 (vlastní zpracování)	45
Tab. 4. Technologické náklady na náklady na obsluhu a řízení 2013 (vlastní zpracování)	46
Tab. 5. Horizontální analýza nákladů v letech 2010-2013, (vlastní zpracování)	48
Tab. 6. Horizontální analýza výnosů (vlastní zpracování)	53
Tab. 7. Analýza hospodářských výsledků v letech 2010-2013 (vlastní zpracování)	54
Tab. 8. Průměrné náklady a výnosy na bod (vlastní zpracování)	56
Tab. 9. Hospodářský výsledek středisek v mil. Kč (vlastní zpracování)	59
Tab.10. Alokace nákladů- rozvrhová základna body (vlastní zpracování)	60
Tab.11. HV v mil. Kč po alokaci- rozvrhová základna body (vlastní zpracování)	60
Tab.12. Alokace nákladů- rozvrhová základna mzdy (vlastní zpracování)	61
Tab.13. HV v mil. Kč po alokaci - rozvrhová základna mzdy (vlastní zpracování)	62
Tab.14. Rentabilita Laboratoře F rok 2013 (vlastní zpracování)	64
Tab.15. Rentabilita Laboratoře R, 6/2013-2/2014 (vlastní zpracování)	65
Tab.16. Kalkulace personální potřebnosti laboratoře mikrobiologie (vlastní zpracování)	66
Tab.17. Kalkulace personální potřebnosti laboratoře patologie (vlastní zpracování)	66
Tab.18. Nákladová analýza realizace projektu (vlastní zpracování)	67

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P1: Organizační struktura společnosti

Příloha P 1: Organizační struktura společnosti

