

Návrh projektového řešení nákladových kalkulací, úspor nákladů a dalšího možného rozvoje firmy XY.

Bc. Petr Hladký

Diplomové práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Petr Hladký
Osobní číslo: M12850
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Forma studia: kombinovaná

Téma práce: Návrh projektového řešení nákladových kalkulací, úspor nákladů a dalšího možného rozvoje firmy XY s.r.o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární průzkum a zhodnoťte teoretické poznatky v oblasti kalkulací a nákladového řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte firmu XY a analyzujte její vnější a vnitřní prostředí.
- Proveďte analýzu nákladů.
- Navrhněte projekt aplikace kalkulace Activity-Based Costing, navrhněte možné nákladové úspory a následný potenciální rozvoj firmy.
- Zhodnoťte přínosy, náklady a rizika projektu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

COKINS, Gary, 2003. *Activity-based cost management: an executive's guide*. New York: John Wiley, 2003. ISBN 04-714-4328-X.
HRADECKÝ, Mojmir, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3.
LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck. ISBN 80-717-9419-8.
MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4574-9.
POPEŠKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Petr Novák, 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. Boris Popesko, 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 záverečných prací:

(1) Vysoká škola pověřená zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výkladů obhajoby prostřednictvím databáze školních prací, která spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odrodané nechráněné k obhajobě musí být při uzavření při pracovních dních před konáním obhajoby zveřejněny či nahrazeny veřejností v místě určení vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určení, v místě pracovních vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce požičovat ne své náklady výpis, výtisk nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odroděná 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 nezahrnuje škola nebo školská či vzdělávací zařízení, když-li nikoli ze zájmu přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené dílem nebo usnadňuje ke splnění školních nebo studijních povinností vyučujících z jeho právního vztahu ke škole nebo školské či vzdělávacího zařízení (školské 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 školská 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 náhrady dílně, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení obvyklého profey jako náhr. v rozs. Ústanovení § 35 odst. 3 zůstává nezměněno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít 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 24.4.2014


.....

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o ochraně některých záloh (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Škola dílo:

- (2) Nemá-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školního či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školní či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výjímky jen dočasného v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíží k výši výjímky dočasného školou nebo školním či vzdělávacím zařízením s užitím školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je věnována projektovému řešení kalkulační metody Activity Based Costing a následnému návrhu nákladových úspor ve firmě XY s.r.o. První část je zaměřena na teoretické poznatky z oblasti účetnictví, nákladů a kalkulací, včetně moderní metody Activity Based Costing. Na teoretickou část navazuje praktická část, která je zaměřená na strategickou analýzu, a následně na ní navazuje podrobná nákladová analýza. V poslední části, již je projekt, jsou shrnuty poznatky a informace z předešlých částí v podobě ABC kalkulace, na jejímž základě byly identifikovány oblasti nákladových úspor a vypočten jejich vliv na situaci firmy a její další možný rozvoj.

Klíčová slova: účetnictví, náklady, kalkulace, Activity Based Costing, nákladové úspory

ABSTRACT

The diploma thesis deals with the project solution of the Activity Based Costing calculation method and subsequently with the suggestion of the cost savings in the XY Company. First part introduces theoretical knowledge of accounting, costs and calculation, including the modern method called Activity Based Costing. The practical part follows the theoretical one and presents the strategic analysis which is continued in detailed cost analysis. The last part is a project summarizing knowledge and information of the previous sections in the form of ABC calculation. The areas of cost savings are identified on the basis of the calculation and afterwards the impacts on the company's situation are concluded and further development in XY Company.

Keywords: Accounting, Costs, Calculation, Activity Based Costing, Cost Savings.

Mé poděkování patří generálnímu řediteli společnosti XY, který mi poskytl veškeré potřebné informace, čas a zkušenosti, bez nichž bych se při tvorbě diplomové práce neobešel.

Poděkovat bych chtěl také Ing. Petru Novákovi, Ph.D., který mi jako vedoucí práce poskytl odbornou pomoc, čas a také mnoho trpělivosti, bez nichž bych práci nemohl dokončit.

Nakonec chci poděkovat svým rodičům a všem blízkým, kteří mě při mém studiu podporovali a pomáhali svou vstřícností, trpělivostí a pochopením.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ÚČETNICTVÍ	14
1.1 FUNKCE ÚČETNICTVÍ	14
1.2 HISTORIE ÚČETNICTVÍ	15
1.3 DĚLENÍ ÚČETNICTVÍ	16
1.3.1 Finanční účetnictví	16
1.3.2 Daňové účetnictví.....	17
1.3.3 Manažerské účetnictví.....	17
1.3.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	18
2 NÁKLADY	20
2.1 ÚČETNÍ POHLED NA NÁKLADY	20
2.2 EKONOMICKÝ POHLED NA NÁKLADY	20
2.2.1 Náklady firmy v krátkém období	20
2.2.2 Náklady v dlouhém období	22
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	23
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	23
2.3.2 Účelové členění nákladů	25
2.3.3 Kalkulační členění nákladů	26
2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu	27
2.4 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	29
2.5 TRADIČNÍ KALKULAČNÍ METODY	30
2.5.1 Přirážková kalkulace	30
2.5.2 Kalkulace dělením.....	30
2.5.3 Kalkulace sdružených výkonů	30
2.5.4 Dynamická kalkulace	31
3 MODERNÍ SYSTÉMY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	32
3.1 ACTIVITY BASED COSTING A ACTIVITY BASED MANAGEMENT	33
3.2 TOK NÁKLADŮ V ABC KALKULACI	34
3.3 AKTIVITY A HIERARCHIE AKTIVIT	35
3.4 HIERARCHIE AKTIVIT PODNIKU	37
3.5 ZÁKLADNÍ ETAPY ABC KALKULACE	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	43
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY	44
4.1.1 Charakteristika společnosti XY.....	44
4.1.2 Organizační struktura společnosti XY	44
4.1.3 Poslání společnosti	45
4.1.4 Vize společnosti	45
5 STRATEGICKÁ ANALÝZA	46
5.1 PEEST ANALÝZA	46
5.1.1 Politicko-legislativní faktory.....	46
5.1.2 Ekonomické faktory	46

5.1.3	Sociální faktory	47
5.1.4	Technologické faktory	47
5.1.5	Demografické faktory	48
5.1.6	Vyhodnocení PEEST analýzy	48
5.2	PORTERŮV MODEL PĚTI SIL.....	50
5.2.1	Konkurence uvnitř odvětví.....	50
5.2.2	Vstup potenciální konkurence.....	51
5.2.3	Vyjednávající síla dodavatelů	51
5.2.4	Vyjednávající síla odběratelů	52
5.2.5	Hrozba substitutů	52
5.2.6	Vyhodnocení Porterova modelu.....	52
5.3	SWOT ANALÝZA	53
5.3.1	Silné stránky	53
5.3.2	Slabé stránky	54
5.3.3	Příležitosti	55
5.3.4	Hrozby	56
5.3.5	Vyhodnocení SWOT analýzy společnosti XY	57
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	59
6.1	ANALÝZA NÁKLADŮ V LETECH 2011-2013	59
6.1.1	Analýza roku 2011	60
6.1.2	Analýza roku 2012	61
6.1.3	Analýza roku 2013	62
6.1.4	Vyhodnocení analýzy nákladů v letech 2011-2013	63
6.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ ROKU 2013	64
6.2.1	Spotřebované nákupy	64
6.2.2	Služby.....	66
6.2.3	Osobní náklady.....	68
6.2.4	Daně a poplatky.....	69
6.2.5	Jiné provozní náklady	69
6.2.6	Odpisy, rezervy, komplexní náklady	69
6.2.7	Finanční náklady	69
6.2.8	Vyhodnocení druhového členění nákladů za rok 2013	69
6.3	ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ NA VARIABILNÍ A FIXNÍ	70
6.3.1	Spotřebované nákupy	70
6.3.2	Služby.....	71
6.3.3	Osobní náklady.....	72
6.3.4	Ostatní skupiny nákladů	72
6.3.5	Vyhodnocení	73
6.4	ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ NA PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ.....	73
7	VYHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI.....	76
8	PROJEKT ABC KALKULACE A NÁKLADOVÝCH ÚSPOR FIRMY XY	77
9	AKTIVITY BASED COSTING	79

9.1	AKTIVITY	79
9.2	ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT	81
9.3	PROCESNÍ NÁKLADOVÁ ANALÝZA	83
9.4	ZÁVĚR ABC KALKULACE.....	89
9.4.1	Příkladová kalkulace	89
10	NÁKLADOVÉ ÚSPORY FIRMY XY	91
10.1	ZHODNOCENÍ PRODEJNÍ SÍTĚ FIRMY XY	91
10.1.1	Zhodnocení úprav v rámci prodejní sítě společnosti XY	94
10.2	MZDOVÉ ÚPRAVY A OPTIMALIZACE POČTU ZAMĚSTNANCŮ VE FIRMĚ XY.....	95
10.2.1	Vyhodnocení mzdových úprav a optimalizace počtu zaměstnanců.....	98
10.3	NOVÝ PRÉMIOVÝ ŘÁD	98
10.4	TELEFONNÍ SLUŽBY	102
10.4.1	Vyhodnocení nového nastavení telefonní služeb	105
10.5	NÁKUP VLASTNÍHO AUTOMOBILU	105
10.5.1	Vyhodnocení nákupu nového vozu do vlastnictví firmy XY.....	108
10.6	SHRNUTÍ NÁKLADOVÝCH ÚSPOR	109
11	VYHODNOCENÍ DŮSLEDKŮ NÁKLADOVÝCH ÚSPOR NA AKTIVITY FIRMY XY	112
12	ROZVOJ FIRMY XY	115
12.1	ROZVOJ PRODEJNÍ SÍTĚ	115
12.2	ZAVEDENÍ INFORMAČNÍHO SYSTÉMU	116
12.3	NOVÉ SEGMENTAČNÍ ZAMĚŘENÍ.....	117
12.4	VYHODNOCENÍ.....	118
13	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	119
13.1	VÝHODY PROJEKTU	119
13.2	NEVÝHODY PROJEKTU.....	120
	ZÁVĚR	122
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	124
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	127
	SEZNAM OBRÁZKŮ	128
	SEZNAM TABULEK.....	129

ÚVOD

Základní schopnost managementu nákladů vychází již z tohoto anglického slova to manage, což znamená řídit či ovládat. Jestliže firma nemá své náklady pod kontrolou a nezná smysl jejich vynaložení, pak náklady nemusí plnit svůj prvotní úkol, který je charakterizován jako vynaložení finančních prostředků pro získání výnosů.

Oblast nákladového řízení je v současné době, která je charakteristická turbulentními změnami v podnikatelském a ekonomickém prostředí, velmi aktuálním tématem. Náklady mohou pro firmu znamenat její konec, nebo se mohou pro firmu stát významným klíčem k pochopení všech činností ve firmě, což může vést k následnému získání výhod před konkurencí. Důležitou úlohu v oblasti pochopení nákladů, procesů ve firmě a jejich provázanosti hraje Activity Based Costing. Tuto moderní kalkulační metodu je možné přeložit jako kalkulace podle aktivit.

Hlavním cílem diplomové práce je na základě Activity Based Costingu stanovit oblasti, které jsou z pohledu této kalkulace neefektivní, dále rozkrýt tyto aktivity v nákladech, určit oblasti úspor nákladů a následný způsob řešení úsporných opatření.

Hlavní přínos diplomové práce vychází z hlavního cíle a spočívá v její schopnosti implementovat ABC kalkulaci na podnik, v pochopení všech činností uvnitř podniku a s nimi spojenými náklady a následném nalezení oblastí s možnými úsporami.

Diplomová práce je klasicky rozdělena do tří částí na teoretickou, praktickou a projektovou. Projektová část je součástí praktické části. V teoretické části je důraz kladen nejdříve na účetnictví, jeho funkci, historii a dále je zaměřena na členění účetnictví a především porovnání účetnictví finančního a manažerského. Na toto téma navazuje problematika nákladů, která s účetnictvím úzce souvisí. Nejprve jsou definovány a charakterizovány náklady jednak z pohledu účetního a následně také z pohledu ekonomické teorie, které dělí náklady na krátké a dlouhé období. Dále je zpracována oblast členění nákladů podle druhového, účelového, kalkulačního a členění podle závislosti na objemu výkonu. Třetí kapitola je zaměřena na popis kalkulačního vzorce a na tradiční kalkulační metody, kterými jsou přírážková kalkulace, kalkulace dělením, kalkulace sdružených výkonů a dynamická kalkulace. Z této části bezprostředně vyplývá moderní kalkulační metoda Activity Based Costing a její principy a postup zpracování ABC kalkulace.

Praktická část diplomové práce vychází z teoretické části. Nejdříve je vypracována strategická analýza firmy. Po zhodnocení vnějšího, blízkého a vnitřního prostředí jsou podrobně rozebrány náklady firmy. Analýza nákladů je uskutečněna nejdříve za období let 2011-2013, na což poté navazuje podrobný rozbor nákladů roku 2013 podle druhového členění. Po zjištění nákladů z pohledu účetního přichází na řadu rozdělení nákladů na variabilní a fixní a dělení nákladů na přímé a nepřímé.

Z analytické části vychází projektové řešení zaměřené na využití ABC kalkulace v rámci účetnictví roku 2013. Z výsledků analýzy a vyčíslení nákladů na jednotlivé aktivity jsou určeny oblasti nákladových úspor a poté je vypracována jejich možná praktická realizace.

Výsledkem Activity Based Costingu a z toho vyplývajících nákladových úspor je pro firmu přínos v podobě pochopení procesů prováděných ve firmě, znalost velikosti nákladů a jejich opodstatněnosti. Hlavní přínos spočívá ve velké úspoře nákladů, která může firmu stabilizovat a pomoci jejímu dalšímu rozvoji.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je možné podle Loušeho (2012, s. 7) charakterizovat jako systém, který má jako svůj hlavní cíl podávat co nejpřesnější informace, které se zabývají stavem majetku, závazků, pohledávek, výnosů, nákladů a z nich plynoucím výsledkem hospodaření.

Tyto informace podává nejen vlastníkům (shareholderů) a vedení firmy, ale také ostatním uživatelům účetnictví, tzv. stakeholderům. Tento pojem byl poprvé použit v šedesátých letech minulého století a je možné jej definovat jako skupinu těch, kteří mají zájem na činnosti firmy či na podnikání firmy participují. Mezi ně se řadí zaměstnanci, zákazníci, dodavatelé, konkurence, věřitelné, vláda i veřejnost samotná. (Putnová, 2007, s. 112)

Účetnictví musí plnit určité zásady, bez kterých by nebyl naplněn jeho smysl. Jako nejdůležitější zásadu vidí Máče (2013, s. 19) a také Zákon o účetnictví, zásadu věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Tato zásada je nadřazena všem ostatním zásadám, které se snaží o co nejlepší naplnění právě věrného a poctivého obrazu účetnictví. Mezi tyto zásady patří například:

- zásada opatrnosti,
- zásada konzistence mezi účetními obdobími,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada srozumitelnosti,
- zásada srovnatelnosti informací,
- zásada relevantnosti vykazovaných informací a další.

1.1 Funkce účetnictví

- **Dokumentační a informační** - poskytování informací o situaci firmy (financí i majetku) a to vyjádřené v penězích za určité období.
- **Dispoziční** - poskytování informací v rámci řízení firmy, tzv. vnitropodnikové účetnictví,
- **Kontrolní** - veškeré údaje umožňují zpětnou kontrolu, jak pro zaměstnance a vedení firmy, tak i pro veřejnou správu (např. finanční úřad) (Rubáková, 2007, s. 11).

1.2 Historie účetnictví

Dějiny účetnictví sahají až k době 10000 let př. n. l. z území Mezopotámie. Zachycení v podobě hliněných destiček, kde byla zachycena např. hojnost úrody, půjček či dluhů se objevuje poprvé kolem 4500 let př. n. l.

Další vývoj přinesl rozvoj za starověkého Říma a vlády Julia Ceasera, kdy již účetnictví vedeno v podobě více knih, které odlišovaly výdaje a příjmy.

Po rozpadu Západořímské říše došlo k velkému úpadku účetnictví, který se zastavil až s expanzí arabských národů do Evropy. Významný rozvoj začíná až kolem 14. století v Itálii, kde se velmi rychle rozvíjel obchod a také bankovníctví.

Velkou zásluhu na rozvoji účetnictví měl Luca Pacioli, jenž je považován za otce účetnictví. Luca Pacioli nejdříve působil na univerzitě v Perugii jako první profesor matematiky. Poté přijal nabídku milánského vévody Lodovica u něhož začal vyučovat. Mezi jeho studenty patřil také Leonardo da Vinci, s nímž významně spolupracoval a také se přátelil. V roce 1494 bylo vydáno jeho největší dílo s názvem *Summa de arithmetica, geometria, proporioni et proportionalita*, jímž prakticky vynalezl podvojně účetnictví. V tomto díle zavedl princip dvou stran – Má dáti a Dal.

Cílem a hlavní funkcí účetnictví v té době byla:

- podpora a rozšíření paměti podnikatele,
- poskytování spolehlivých informací o podnikatelské úspěšnosti podniku a o schopnosti vytvářet zisk,
- čerpání údajů pro rozhodování a řízení.

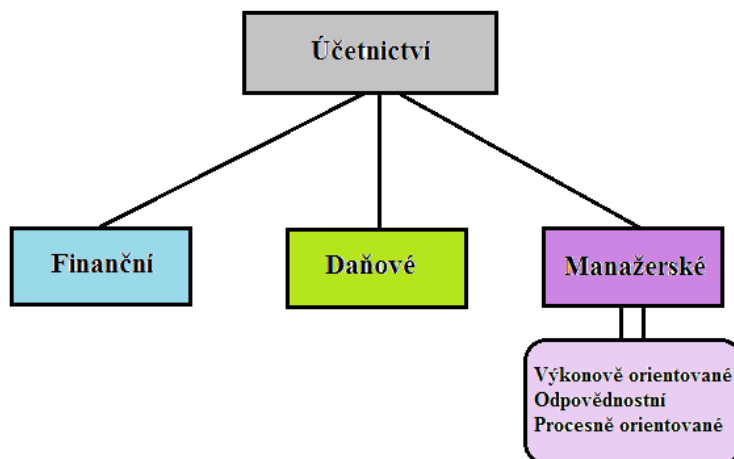
Tyto funkce účetnictví zcela platí také v dnešní době, pouze jsou dále rozšířeny o mnoho nástrojů, které je prohlubují.

Ve Spojených státech se účetnictví řídí podle tzv. obecně uznávaných účetních zásad *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. GAAP byl vyvinut více než 500 let po Paciolim, ale je v něm mnoho podobností stejně jako v Mezinárodních účetních standardech (IFRS) používaných v EU, protože jak GAAP, tak také IFRS vychází z jeho díla.

(*WyzAnt.com*, © 2014; *Www.spisovatele.cz*, 2013; TPA HORWATH NOTIA AUDIT, 2010, s 16)

1.3 Dělení účetnictví

Základní dělení účetnictví ve firmě je na účetnictví finanční, daňové a manažerské. Tyto koncepty se od sebe liší a každý z nich je určen pro jiné subjekty či uživatele.



Obrázek 1 – Dělení účetnictví (Král, 2002, s. 23)

1.3.1 Finanční účetnictví

Smysl finančního účetnictví tkví v zachycení skutečností, které jsou důležité z hlediska postavení firmy k externím uživatelům. Finanční účetnictví plní evidenční a znázorňující funkci ve formě transakcí, která se skládá z jednotlivých účtů, dokumentace a informovanosti externích zájemců, kteří mají co dočinění s podnikem, viz stakeholderů (Lang, 2005, s. 1).

Finanční účetnictví má přesně stanovenou podobu a náležitosti, jaké musí mít. Hlavním předpisem, který je v oblasti finančního účetnictví využíván, je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a také České účetní standardy.

Hlavními informačními zdroji jsou:

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztrát,
- přehled o peněžních tocích.

Finanční účetnictví má za cíl, aby firma měla dostatečný výsledek hospodaření z důvodu silnější postavení ke svým věřitelům, možným investorům či dodavatelům (Lang, 2005, s. 2).

1.3.2 Daňové účetnictví

Cílem daňového účetnictví je platit co možná nejnižší daně, tedy snaha je upřena na optimalizaci daňové povinnosti. Podniky se snaží o co nejmenší možný hospodářský výsledek v rámci zákonných norem a předpisů. Tento pohled je tedy zaměřený na státní orgány.

Daňové účetnictví informace přebírá z finančního účetnictví. Rozpor cílů finančního a daňového účetnictví se firmy snaží co nejvíce vyvažovat, aby jejich konečný výsledek hospodaření byl optimální.

Rozpor je možné také najít mezi daňovým a manažerským účetnictvím. Jako příklad je možné uvést odpisy majetku. Firma v rámci zákonných možností využívá odpisy, které však nesouvisí s jeho skutečnou dobou životnosti a mírou opotřebení. Jedná se o rozdíl mezi daňovými odpisy, které jsou uplatňované a odpisy účetními, který firma vede v rámci manažerského účetnictví (Lang, 2005, s. 2).

1.3.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví, jak je naznačuje již název, je určeno manažerům. Jedná se o vnitropodnikové účetnictví, které primárně zachycuje informace, které jsou podstatné pro řízení firmy.

Manažerské účetnictví je zcela v gesci podniku samotného a jeho vedení není nijak určeno zákony. Pohled manažerského účetnictví je upřen do budoucnosti na důležitá rozhodnutí strategického, ale i operativního (každodenního) významu. (Lang, 2005, s. 1).

Jak je vidět na schématu viz *Obrázek 1 – Dělení účetnictví*, manažerské účetnictví se skládá z výkonově orientovaného, odpovědnostního a procesně orientovaného účetnictví, které jsou zaměřeny na náklady a pomáhají v řízení a rozhodování.

Výkonově orientované – zaměřuje se na splnění stanovených cílů, které se soustředí na úroveň výkonu a s nimi související náklady, výnosy, marže a nakonec zisky. Druhý zaměření je na úroveň střediskovou, která sleduje náklady jednotlivých středisek firmy (Máče, 2013, s. 373).

Odpovědnostně orientované účetnictví - aby bylo možné odpovědnostně orientované účetnictví uplatňovat, je nutné stanovit plánované náklady a výnosy. Základem je rozdělení oblastí, podle odpovědnosti jednotlivých pracovníků či útvarů. Dále se musí stanovit dílčí úkoly pracovníků a jejich přínos k hlavním cílům útvaru či celého podniku. Následně je nutné podle Máčeho (2013, s. 377) postupovat podle postupu: zjištění skutečnosti → stanovení nových cílů pro budoucí období → analýza rozdílů.

Procesně orientované účetnictví - podle Máčeho (2013, s. 384) zahrnuje v sobě jak výkonnostně orientované, tak také odpovědnostně orientované účetnictví a analýzu odchylek. Hlavními pojmy v tomto typu účetnictví jsou právě proces a aktivity, které mohou lépe vystihnout smysluplnost vynaložených nákladů. Cílem je na základě výsledků procesně orientovaného účetnictví poskytnout informace pro rozhodování o řízení (změnách) v rámci procesů ve firmě.

1.3.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Jak je již výše uvedeno, finanční a manažerské účetnictví jsou velmi rozdílné. Tyto rozdíly jsou způsobeny celkovým smyslem těchto druhů účetnictví.

Finanční účetnictví a jeho směřování je dáno legislativou daného státu, naopak manažerské účetnictví je v podnicích sestavováno na základě požadavků manažerů, kteří potřebují na základě informací činit rozhodnutí.

Finanční účetnictví vyjadřuje spíše pouze tzv. „pohled do zpětného zrcátka“, podle kterého by bylo velmi riskantní a v některých případech téměř nemožné řídit podnik. Manažerské účetnictví se tento nedostatek snaží řešit pomocí kalkulací, plánů a jejich porovnání se skutečností a následnou analýzou odchylek. Tímto způsobem je tedy zaměřeno na budoucí ovlivňování podniku.

Informace ve finančním účetnictví jsou veřejné. Každý podnik má povinnost uveřejňovat účetní závěrku, což však všechny podniky nedělají. Tyto údaje však nemohou zcela vyjadřovat skutečnost, jak si podnik stojí. Například není možné vyčíst z účetní závěrky, jak si vedly jednotlivá střediska firmy. Hlavně oblast výnosů, ale samozřejmě i nákladů, je velmi výrazně střežena jako podnikové tajemství. Proto mají informace v manažerském účetnictví neveřejnou, téměř utajenou formu.

Uživateli finančního účetnictví jsou externí uživatelé, tzv. stakeholderi, tedy všechny subjekty, které mají na fungování podniku zájem. Manažerské účetnictví je zcela interní záležitostí firmy a využívají ho hlavně ekonomičtí pracovníci a manažeři pro své rozhodování.

Regulace finančního účetnictví je dána legislativou. Legislativa určuje míru, v jaké bude účetnictví v podniku vedeno. Naopak manažerské účetnictví a jeho rozsah je zcela záležitostí podniku.

Finanční účetnictví se zaměřuje pouze na peněžní toky. Manažerské účetnictví vyjadřuje své výsledky jak v peněžních jednotkách, tak také v naturálních, které jsou v některých případech pro rozhodování některých manažerů důležitější.

Tabulka 1 – Finanční vs. manažerské účetnictví (vlastní zpracování)

	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Směřování	na legislativu	na manažera
Časové zaměření	na minulost	na budoucnost
Informace	veřejné	neveřejné
Uživatelé	externí	interní
Regulace	vysoká regulace státem	zcela v rukou účetní jednotky
Jednotky	pouze peněžní	peněžní i naturální

2 NÁKLADY

Náklady je možné definovat podle Máče (2012, s. 35) jako snížení ekonomického prospěchu firmy. K tomuto snížení dochází vynaložením prostředků pro dosažení budoucích výnosů. Vlastností nákladů je možnost jejich spolehlivého vyjádření v peněžních jednotkách.

2.1 Účetní pohled na náklady

S každým vynaloženým nákladem je spojen výkon, který by měl následně firmě přinést výnos. S tímto souvisí dva principy, které musí vynaložené náklady plnit. Jednak musí být náklady souměřitelné s výnosy a jednak musí spolu časově souviset, čemuž se říká akruární princip (Máče, 2012, s. 35).

Z pohledu účetnictví jsou náklady vyjádřením zvýšení závazků či naopak úbytkem hodnoty aktiv, které se projevuje ve snížení kapitálu podniku. Účetnictví dělí náklady do třech kategorií, které charakterizují, jaký význam měly vynaložené náklady. Jsou to:

- náklady na dosažení zisku,
- náklady, které jsou ztrátou pro podnik, označované z anglického slova „losses“,
- náklady vynaložené v určitém sledovaném období (Máče, 2012, s. 35).

2.2 Ekonomický pohled na náklady

Ekonomický pohled na náklady firmy je pojat odlišně než náklady z pohledu účetního. Ekonomie je považována za vědní disciplínu zaměřenou na efektivní alokaci a využívání zdrojů. Proto jsou z pohledu ekonomického náklady považovány za oběť. Tento pohled pojmenovává náklady jako náklady obětované příležitosti, které jsou charakteristické tím, že při výrobě výrobku A, nemohl být díky omezeným výrobním faktorům vyráběn i výrobek B. Hodnota výrobku B, který nebyl vyroben, je tedy nákladem obětované příležitosti. Typickým příkladem je přednost daná studiu před prací, kdy výdělek, který by člověk vydělal za dobu svého studia, je také považován za náklad obětované příležitosti (Jurečka, 2010, s. 145).

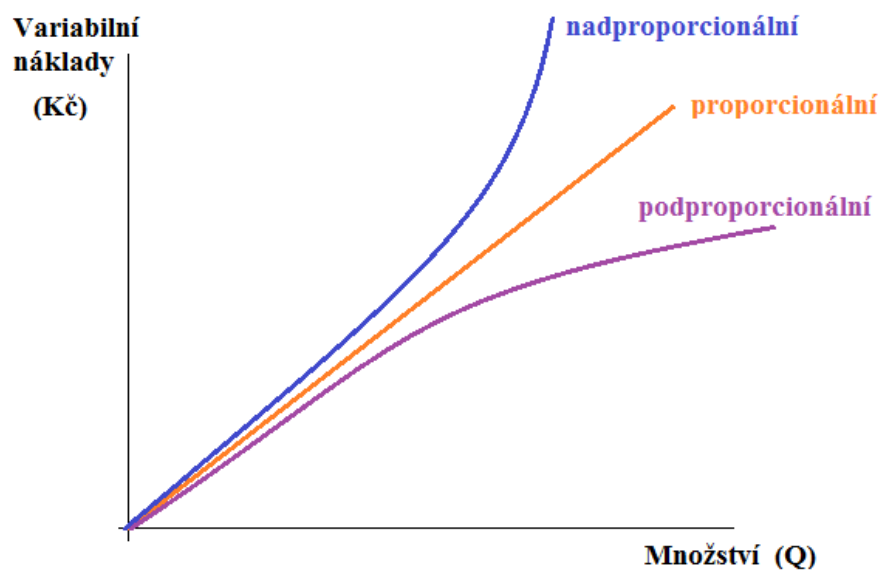
2.2.1 Náklady firmy v krátkém období

Krátké období z pohledu nákladů je definované jako období, kdy je alespoň jeden výrobní faktor fixní. Ostatní výrobní faktory již mohou být variabilní.

Fixní náklady se nemění v rozsahu produkce, jsou stále stejné. Mezi nejčastější fixní náklady patří mzdy pracovníků, odpisy majetku, náklady na energie či úrokové náklady na úvěr.

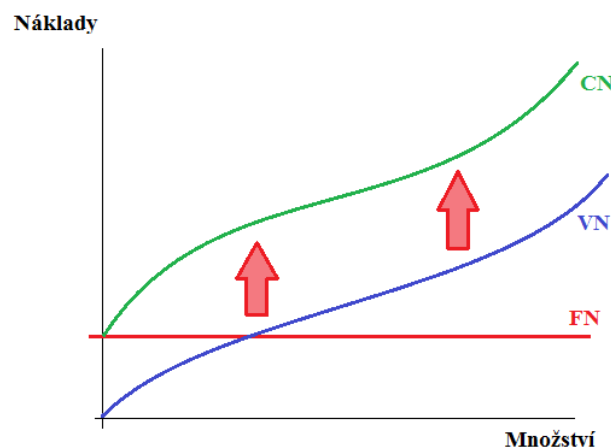
Variabilní náklady se při změně množství výroby mění spolu s ní. Variabilními náklady jsou materiál, náklady na energie a na mzdy spojené s výrobou. Důležitou vlastností variabilních nákladů je jejich proporcionalita, která vyjadřuje vývoj výrobních nákladů při změně produkce. Proporcionalita variabilních nákladů, jak uvádí Hradecký (2008, s. 79), má tři úrovně:

- **proporcionální** = náklady rostou stejným tempem, jako produkce (příklad: spotřeba materiálu na výrobek),
- **nadproporcionální** = náklady rostou rychleji než produkce (příklad: přesčasové mzdy výrobních pracovníků),
- **podproporcionální** = náklady rostou pomaleji než objem výroby (příklad: zkušenostní efekt).



Obrázek 2 – Proporcionalita variabilních nákladů
(vlastní zpracování)

Celkové náklady jsou sumou vynaložených fixních a variabilních nákladů. Tvar křivky celkových nákladů se skládá z horizontální křivky fixních nákladů a z rostoucí křivky variabilních nákladů. Křivka celkových nákladů je vzdálená od křivky variabilních nákladů o velikost fixních nákladů (Jurečka, 2010, s. 147).

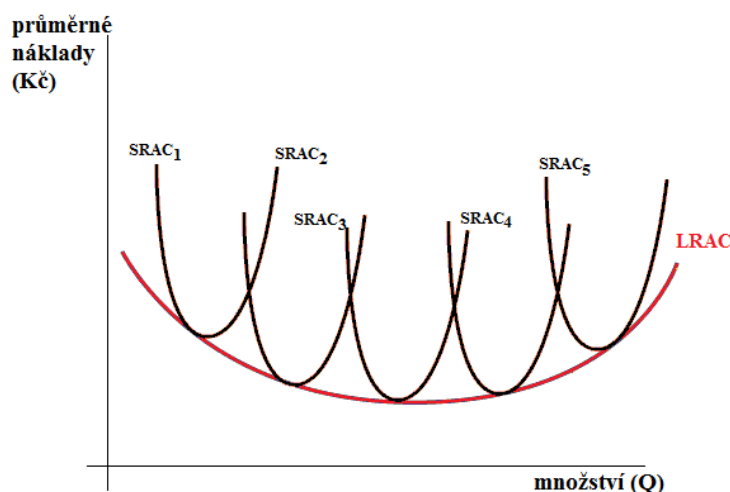


Obrázek 3 – Náklady firmy v krátkém období
(Jurečka, 2010, s. 147)

2.2.2 Náklady v dlouhém období

Dlouhé období je charakterizováno dobou, během níž jsou všechny výrobní faktory považovány za variabilní. Jak uvádí Jurečka (2010, s. 154) časový úsek dlouhého období je tak rozsáhlý, že během něho dochází k obnovování a nákupu nových strojů či výrobních linek, které v krátkém období jsou považovány za fixní. Také mzdové náklady jsou variabilní, protože v dlouhém období klesá vliv kolektivních smluv a je možné je měnit, stejně jako smlouvy na dobu určitou. Platí však pravidlo, že jakmile dojde v podniku rozhodnutí dlouhodobého charakteru, mění se dlouhé období zpět na krátké.

V dlouhém období již rozlišování na náklady fixní a variabilní postrádá význam. V ekonomické teorii jsou v problematice dlouhého období využívány průměrné náklady. Průměrné náklady se vypočítají jako podíl celkových nákladů k množství produkce. Znázornění grafu nákladů v dlouhém období je rozděleno na části křivek krátkodobých průměrných nákladů (SRAC) a křivky dlouhodobých průměrných nákladů (LRAC). Křivka LRAC, kterou označuje Jurečka (2010, s. 157) obálkovou, je takto nazývána, protože obaluje všechny SRAC a protíná je v jejich minimech. Z toho vyplývá, že křivka dlouhodobých průměrných nákladů vyjadřuje minimální průměrné náklady na jednotku produkce.



Obrázek 4 – Průměrné náklady v dlouhém období
(Jurečka, 2010, s. 158)

2.3 Členění nákladů

2.3.1 Druhové členění nákladů

Členění nákladů podle druhu se používá nejčastěji, protože je součástí finančního účetnictví. Toto rozdělení nákladů se využívá pro výkaz zisku a ztráty a podává podniku informace, jaké druhy nákladů a v jakém finančním ohodnocení byly za dané období vynaloženy. Mezi základní druhy nákladů patří:

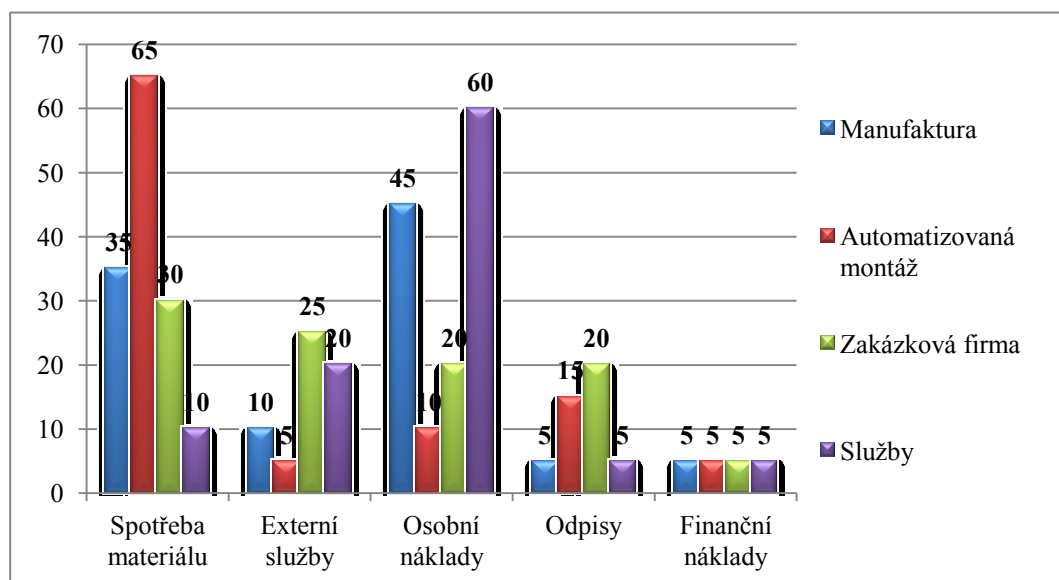
- spotřební náklady (spotřeba materiálu, energie a ostatních neskladovatelných zásob),
- služby (oprava, cestovné, služby),
- osobní náklady (hrubé mzdy, sociální a zdravotní pojištění),
- daně a poplatky,
- odpisy (odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku),
- finanční náklady (kurzová ztráta, úrok),
- mimořádné náklady (Hradecký, 2008, s. 78).

Druhové členění, jak uvádí Popesko (2009, s. 35), je důležité pro možnost optimalizace nákladů. Nákladové druhy napomáhají nalézt výši a smysluplnost jednotlivých nákladů. Na základě druhového členění nákladů je možné určit směr, kterým se má firma vydat

při optimalizaci nákladů, nebo na základě struktury nákladů určit o jaký typ společnosti se jedná.

Tabulka 2 – Skladba druhových nákladů u různých typů podniků (v %) (Popesko, 2009, s. 36)

	Manufaktura	Automatizovaná montáž	Zakázková firma	Služby
Spotřeba materiálu	35	65	30	10
Externí služby	10	5	25	20
Osobní náklady	45	10	20	60
Odpisy	5	15	20	5
Finanční náklady	5	5	5	5
Celkem	100	100	100	100



Obrázek 5 – Skladba druhových nákladů u různých typů podniků (v %) (Popesko, 2009, s. 36)

Manufaktura

Manufaktura je charakteristická tím, že osobní náklady v tomto typu podniku jsou vysoké a jsou zároveň přímé. V manufaktuře se příliš nenachází automatizace a tedy i náklady v podobě odpisů nejsou příliš vysoké. Druhou největší položkou jsou náklady na spotřebovaný materiál. Příkladem může být např. výroba šatů (Popesko, 2009, s. 35)

Manufakturní firma může uspět pouze za předpokladu, že bude schopna umět správným způsobem řídit své osobní náklady. Osobní náklady je možno snížit jednak automatizací (tedy nahrazením člověka), nebo zdokonalováním procesů a postupů výroby či maximálně možným omezením plýtvání (Popesko, 2009, s. 36).

Automatizovaná montáž

U automatizované montáže je významnou charakteristikou vysoký podíl nákladů na materiál a vysoký podíl odpisů, který je spojený s kapitálovým vybavením. Naopak nižší jsou již náklady osobní. Častým příkladem je výroba automobilů (Popesko, 2009, s. 35). Podle procentuální náročnosti jednotlivých skupin nákladů je důležitá snaha o co nejnižší ceny vstupujících materiálů (Popesko, 2009, s. 36).

Zakázková firma a firma poskytující služby

Zakázkový typ firmy se zaměřuje na různé výrobky, které jsou vyráběny podle přání zákazníka přímo jemu na míru. Zakázková firma má procentuelní rozdělení nákladů velmi rovnoměrně rozdělené mezi spotřebovaný materiál, služby, osobní náklady i odpisy. Oblast služeb je častokrát u zakázkové výroby nejvyšší v porovnání s ostatními typy firem (Popesko, 2009, s. 35).

Firma poskytující služby se diametrálně odlišuje od výrobních firem v oblasti struktury nákladů. Spotřeba materiálu je velmi nízká a zároveň osobní náklady na zaměstnance jsou výrazně nejvyšší položkou, která je zároveň největší možností pro úspory (Popesko, 2009, s. 35).

U obou těchto typů jsou hlavními nákladovými položkami osobní náklady a externí služby, které však nejsou povahou přímé náklady, ale spíše náklady nepřímé (režijní). Poté již je nutné nalézt účel nákladů, čemuž napomáhá právě účelové členění nákladů (Popesko, 2009, s. 36).

2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je zaměřeno na nalezení příčiny jejich vzniku. Rozdíl mezi účelovým hlediskem a druhovým je v tom, že účelové náklady jsou vynakládány až ve chvíli, kdy jsou vykázány zisky, na rozdíl od druhových nákladů, které jsou účtovány během pohybu peněz či případně faktur. Účelové členění nákladů je z pohledu manažerů vhodnější metodou, ale většina účetních jednotek vede své náklady v členění druhovém, z kterého se následně hledá účel těchto nákladů (Knápková, 2013, s. 38).

Podle Hradeckého (2008, s. 78-79) je největší výhodou účelového členění možnost kontrolovat přiměřenost nákladů. Podstata účelovosti nákladů je spjata hlavně s technologickým procesem. V této oblasti jsou náklady rozlišovány na:

- náklady technologické,
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu.

Technologické náklady se zaobírají kalkulační jednicí. Tyto náklady přímo souvisí s vykonanými výrobními operacemi. Základem kontroly technologických nákladů je stanovení norem, které jsou nutné pro srovnání. Jednicové náklady je možno dělit na jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady (Hradecký, 2008, s. 79).

Náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu výrobní či jiné činnosti, které Popesko (2009, s. 37) uvádí jako **náklady na obsluhu a řízení**, slouží ke kvalitnímu doplnění a doprovodu technologického procesu. Úkolem těchto nákladů je zajistit ideální podmínky a infrastrukturu pro výrobu.

Protože toto rozdělení není příliš přehledné pro podniky, je daleko využívanějším členěním účelového typu nákladů dělení na náklady:

- **jednicové** = přímo souvisí s technologickým procesem i s jednotkou prováděného výkonu,
- **režijní** = jejich součástí jsou náklady na obsluhu a řízení a také ta část technologických nákladů, které není možné přiřadit jednotce výkonu, ale souvisí s výrobním procesem jako celkem (Popesko, 2009, s. 37)

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

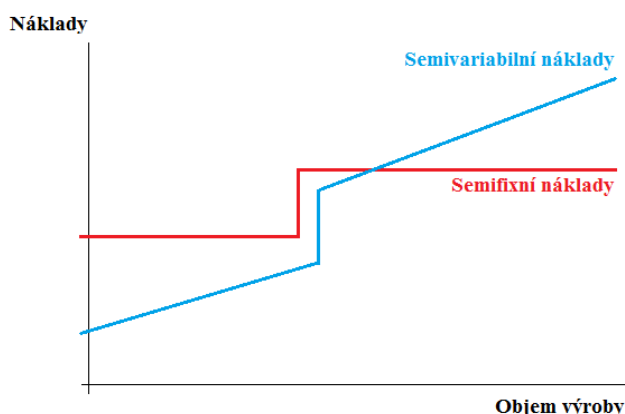
Kalkulační členění je využíváno při stanovení ceny výrobku. Náklady se dělí na:

- **přímé** - náklady, které jsou přímo přiřaditelné jednotce nákladového objektu (př. výrobek),
- **nepřímé** - jsou specifickou formou nákladů a není možné je k nákladovému objektu přímo přiřadit; náklady jsou rozpočítávány např. procentní sazbou. Neschopnost přiřazení nepřímých nákladů je podle Popeska (2009, s. 38) způsobena neexistující vazbou mezi nákladem a objektem (režijní náklad) nebo neschopností identifikace nákladů v účetní evidenci.

2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonu

Problematika závislosti nákladů na objemu výkonu byla již z větší části rozebrána v kapitole Náklady firmy v krátkém období. Náklady podle závislosti na objemu výkonu je možné rozdělit na tyto čtyři části:

- **Fixní náklady** – náklady se nemění se změnou objemu výkonu,
- **Variabilní náklady** - mění se s objemem výkonu,
- **Semifixní náklady** - fixní náklady, které se od určité výše objemu výkonu skokově zvyšují. Jako příklad uvádí Keřkovský náklady na nájem nové výrobní linky.
- **Semivariabilní náklady** - náklady, které skokově vzrostou při určitém objemu výkonu a následně se mění na variabilní náklady. Příkladem je např. daň z příjmů. (Keřkovský, 2004, s. 77).

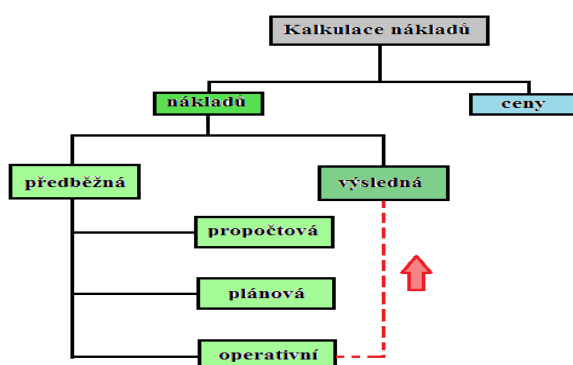


Obrázek 6 – Semifixní a semivariabilní náklady (Keřkovský, 2004, s. 77)

Kalkulace je považována za nezbytnou součást manažerského účetnictví. Manažeři potřebují identifikovat náklady, které jsou spojeny s podnikovými aktivitami. Definici kalkulace je možné vyjádřit podle Popeska (2009, s. 55) jako systematické přiřazování nákladů, marže, zisku a ceny k výrobku, službě či jiným operacím, které jsou v rámci podniku prováděny. Základem výpočtu pomocí nákladové kalkulace je rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady. Problémem dnešních kalkulací je stále zvyšující se podíl režijních nákladů na celkových nákladech výroby daného výrobku.

Typy kalkulací se tedy liší jednak propočtem režijních nákladů, a také tím, s jakým účelem je kalkulace sestavována. Podle Šoljakové (2010, s. 157) existují tyto typy kalkulací:

- a) **Předběžné** – Jsou sestavovány v době, kdy ještě nebyl zahájen samotný výkon. Plní hlavně funkci plánovací, tedy stanovuje jednotlivé cíle a zadává úkoly. Mezi předběžné kalkulace patří: propočtová, plánová a operativní kalkulace.
- **Propočtová kalkulace** – je sestavována v době výzkumu a vývoje výrobku. V této fázi jsou upřesňovány konstrukční a technologické parametry produktu. Propočtová kalkulace je nejdůležitější ve fázi ukončení vývoje těsně před zahájením konstrukční a technologické přípravy.
 - **Plánová kalkulace** – je využívána v určitém časovém období, kdy vyjadřuje množství nákladů výkonu, kterého by během něho mělo být dosaženo. Vychází z existujících podmínek, které jsou dány konstrukcí výrobku a technologickými postupy. Nutné je také počítat se změnami, které mohou významně ovlivnit výši nákladů na stanovené období.
 - **Operativní kalkulace** – klíčový význam operativní kalkulace je vnímán v hospodárném vynaložení nákladů výrobního střediska. Na základě operativní kalkulace se sestavují úkoly spotřeby jednicových nákladů a také probíhá kontrola racionálnosti plánovaně vynaložených nákladů.
- b) **Výsledné** - pomocí ní je vyjadřována skutečnost, tedy opravdu vynaložené náklady na jednotku výkonu produkce za určité období. Výsledná kalkulace je využívána pro porovnání s operativní kalkulací, aby mohla být vyhodnocena hospodárnost výroby.



Obrázek 7 – Kalkulační systém (Popesko, 2009, s. 57)

2.4 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec je podle Hradeckého (2008, s. 178) minimalistickou podobou kalkulačního vzorce. Dá se považovat za standardizovanou variantu kalkulačního vzorce, která vyhovuje většině podniků, které si jej následně upraví podle vlastních potřeb. Doplňují jej o položky jednak jednicových (přímých) nákladů, ale také nákladů nepřímých tedy na režijní straně nákladů.

Tabulka 3 – Typový kalkulační vzorec (Hradecký, 2008, s. 178)

Složka typového kalkulačního vzorce	Popis
Přímý materiál	Přímý materiál je využit přímo při výrobě a napomáhá tomu, aby výrobek získal potřebné vlastnosti. Do přímého materiálu může být řazen materiál, který se nestane přímo součástí výrobku, ale bez jeho využití by nebylo možné realizovat technologický postup. Mezi přímý materiál se často považují také obaly. Nesmí se také zapomínat na odpad z výroby, který je možné dále využít.
Přímé mzdy	Přímé mzdy jsou mzdy vyplacené v rámci výroby produktu. Mzda je cenou práce. Pokud je práce vykonávána přímo na výrobku a souvisí s kalkulační jednicí, poté se tyto náklady považují za přímé. Do této oblasti nespadá režie v rámci oprav a udržování strojů.
Ostatní přímé náklady	Ostatní přímé náklady v sobě zahrnují náklady, které je podnik schopný přiřadit přímo na kalkulační jednici. Může se jednat např. o určitým způsobem spotřebovanou energii.
Výrobní režie	Výrobní režie v sobě zahrnuje náklady, které podnik není schopen přiřadit přímo na kalkulační jednici. Jedná se hlavně o energii, odpisy strojů či jejich opravy a údržbu.
Vlastní náklady výroby	Σ Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie
Správní režie	Správní režie v sobě zahrnuje náklady v souvislosti se řízením a správou podniku. Jedná se hlavně o náklady na administrativu a administrativní pracovníky - tedy zahrnuje všechn spotřební materiál, mzdy, energie, odpisy, pojistné apod.
Vlastní náklady výkonu:	Σ Vlastní náklady výroby + správní režie
Odbytové náklady	Náklady související s distribučními kanály firmy. Jedná se o náklady na dopravu a servis, který je poskytován zákazníkovi v rámci nákupu výrobku.
Úplné vlastní náklady výkonu	Σ Úplné vlastní náklady výroby + správní režie
Zisk (ztráta)	Stanovený procentuelní zisk z úplných vlastních nákladů výkonu.
Cena výkonu	Σ Úplné vlastní náklady výkonu + zisk

2.5 Tradiční kalkulační metody

Mezi tradiční kalkulační metody, na které upozorňuje Popesko (2009, s. 62-67), patří:

1. přírážková kalkulace,
2. kalkulace dělením,
3. kalkulace sdružených výkonů,
4. dynamická kalkulace.

2.5.1 Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace je využitelná hlavně u typů výrob, kde je vyráběno mnoho specifických druhů výrobků, ale v hromadné formě. U přírážkové metody jsou přímé náklady přímo přiřazeny k přímému materiálu, mzdám a ostatním přímým nákladům. Přírážka se vypočítává pro režijní náklady a je stanovena většinou jako procento z vynaložených celkových nepřímých nákladů. Rozvrhovou základnou pro rozdělení režijních nákladů je většinou některá položka přímých nákladů, např. přímý materiál, na jehož základě se následně rozdělují nepřímé náklady. Režie je nejčastěji rozdělena na část zásobovací, výrobní, správní a odbytovou (Popesko, 2009, s. 69).

2.5.2 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je charakteristická tím, že dělí náklady organizace jednoduše počtem výkonů, které byly vykonány. Problémem této prosté kalkulace je její malá využitelnost.

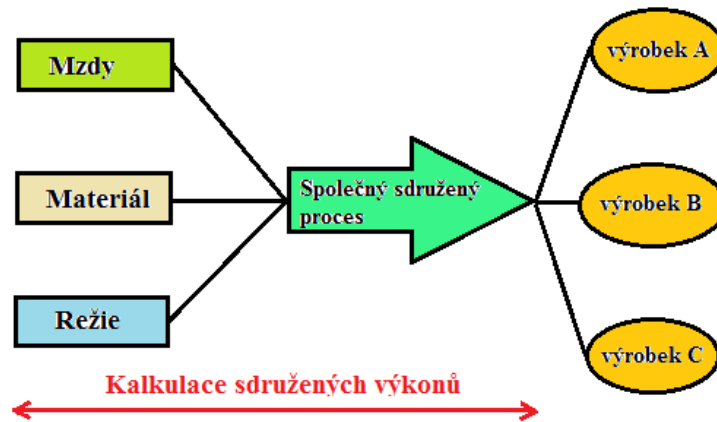
Prostá kalkulace dělením se využívá pouze u homogenní výroby, např. odvětví zaměřené na výrobu energie. Celkové náklady se sumarizují a dělí se podle počtu vyrobených produktů.

Druhou možností je **kalkulace dělením s ekvivalentními čísly**, která se používá hlavně u hromadné výroby. Ekvivalentním číslem je například výška, váha či kvalita. Stejně jako u prosté kalkulace je i kalkulace s ekvivalentními čísly těžko využitelná v současné praxi (Popesko, 2009, s. 62-63).

2.5.3 Kalkulace sdružených výkonů

Specifickou metodou je kalkulace sdružených nákladů. Sdružené náklady jsou takové, které se vyskytují u druhů výrobků, které není možné vyrábět odděleně. Smyslem je,

že výrobky jsou vyráběny do určité části společně a následně jsou rozdělovány ve výrobě podle vlastních potřeb jednotlivých výrobků.



Obrázek 8 – Sdružené výkony (Popesko, 2009, s. 64)

V rámci kalkulace sdružených výkonů rozlišujeme:

- **rozčítací metoda** - všechny výrobky jsou považovány za hlavní a mají stejnou prodejní hodnotu,
- **odčítací metoda** - využívá se, jestliže některé výrobky ze sdruženého procesu mají nižší hodnotu a nejsou pro podnik významné, tzn., že jsou vedlejší. (Popesko, 2009, s. 64)

2.5.4 Dynamická kalkulace

Dynamickou kalkulaci je možné podle Popeska (2009, s. 67) považovat spíše za určitý alokační princip, jenž je možné následně dosadit do dalších kalkulačních metod. Dynamická kalkulace je podobná přírážkové kalkulaci, ale navíc dává odpověď na otázku, jak se budou vyvíjet náklady v jednotlivých fázích provádění výkonů. Dynamická kalkulace tedy ukazuje jednotkové náklady výrobku při různých objemech výroby.

Každá činnost, ať se to týká služby či produktu má svá určitá specifika, která můžeme považovat za fixní náklady, které nejsou závislé na objemu produkce. Může se jednat například vyřízení objednávky či přichystání smlouvy. Tyto činnosti firmu něco stojí, ale jsou nezávislé na velikosti zakázky (objemu výroby). Následně tedy při vyšším objemu výroby, se bude fixní část nákladů rozpočítávat na více výrobků a firma tím získává konkurenční výhodu.

3 MODERNÍ SYSTÉMY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Během druhé poloviny minulého století se začal měnit smysl účetnictví z nákladového na manažerské, které se mělo snažit především o podporu manažerů v oblasti informací i budoucího vývoje. Koncem 80. let kritika sílila a přicházely nové metody řízení účetnictví a firem vůbec. Mezi ně patřil například reengineering, který měl za úkol radikální změnu v podnikových procesech. S procesy souvisel také Activity Based Costing, který byl rozvíjen v podobě procesně orientovaného účetnictví a kalkulace (Hradecký, 2008, s. 15).

V současnosti jsou firmy obklopeny nestabilním prostředím, které se neustále mění a vyvíjí. Dnes, více než kdy předtím, je v téměř v každém odvětví či oboru velká konkurence a velký boj o zákazníka. Tento boj vede ke snižování cen a nutnosti hledat možné úspory, aby firma nemusela toto snížení ceny financovat ze svého zisku (Popesko, 2009, s. 20 – 21).

Proto je nutné dívat se na podnik novým pohledem. Během posledních deseti let se podniky změnili z podniků řízených vertikálně, tedy podle organizačního členění, na organizace řízené horizontálně. Změna pohledu tedy přešla od pohledu klasického, kde byla brána v potaz hlavně organizační struktura s oddělenými pravomocemi a činnostmi, na pohled procesní, který mapuje procesy a orientuje se na totální kvalitu, systémy Just in Time, Business Process Reengineering a další, aby se firma co nejvíce zaměřovala na činnosti přidávající hodnotu. Tato přidaná hodnota však něco stojí a touto cenou jsou náklady. Ty můžeme členit druhově, tedy podle účetního hlediska, nebo funkčně, kdy jsou náklady rozděleny pouze podle jednotlivých středisek a jejich oddělení. Tento způsob členění nákladů je však již dnešní době z větší části překonaný. Firmy musí mapovat své procesy a hledat klíčové aktivity, aby byly schopny nalézt rozhodující úspory, ve kterých leží konkurenční výhoda a cesta k úspěchu (Leitner, 2004, s. 2).

Jedna ze základních příčin vzniku moderních metod kalkulací, byla důležitost přiřazení všech nákladů určitým aktivitám. Velmi důležité je nalézt příčinnou souvislost mezi náklady a výkony, které firma provádí. Výsledkem poté může být nalezení kritických nákladných aktivit, které je nutné zeštíhlit nebo jiným způsobem přetransformovat. Podle Popeska (2009, s. 100), který definuje základní požadavky na moderní systém řízení nákladů, by měl každý moderní systém splňovat tyto podmínky:

- čas jako důležitý nositel nákladů,

- využívání moderních high-tech technologií,
- odraz fyzického průběhu procesu,
- detailnost při vyjadřování přesnosti nákladů,
- informovanost při rozhodování po celý životní cyklus výrobku,
- identifikování a eliminace procesů nepřidávajících hodnotu,
- nutnost měřit kvalitu, produktivitu, kapacity,
- mapování nákladů z pohledu vstupů i výstupů,
- kvantifikování plýtvání a hledání řešení,
- pozornost zaměřená na plánování a samotné řízení nákladů,
- snaha o řízení a tvorbu přidané hodnoty,
- podpora klíčových manažerských rozhodnutí,
- respektování hmotného toku výrobků.

3.1 Activity Based Costing a Activity Based Management

Activity Based Costing je možné přeložit jako kalkulace nákladů podle aktivit. Tato charakteristika poukazuje na fakt, že při využití této metody je nutné přesně a odborně zmapovat procesy ve firmě. Hodnotový management, který je u této metody využíván, je zaměřený na každou jednotlivou aktivitu ve firmě a to během všech fází životního cyklu výrobku, tedy od vývoje, přes nákup, výrobu a prodej až po likvidaci samotného výrobku (Synek, 2011, s. 114).

Charakteristiku metody Activity Based Costing je možné nalézt hlavně v anglicko-jazyčné literatuře. Cookins (2003, s. 2) ve své knize poukazuje jednak na možné chyby při použití ABC analýzy, a přirovnává ji k lékařskému stetoskopu, čímž velmi umě charakterizuje vlastnosti ABC analýzy.

„It is a mistake for ABC/M project teams to refer to ABC/M as an improvement program or a change initiative. The ABC/M data are simply used as a means to an end. If ABC/M is described as an improvement program, it might be regarded by managers and employees as a fad, fashion, or "project of the month". ABC/M data make visible the economics of the organization and its consumption of resource expenses.“

(Překlad autora: Je chybou projektového týmu mluvit o Activity Based Cost Managementu jako o programovém vylepšení nebo iniciativní změně. Data ABC analýzy jsou jednoduše použitelná jako prostředek k dosažení cíle. Jestliže je Activity Based Costing popisován

jako programové vylepšení, mohlo by to být považováno manažery a zaměstnanci jako móda nebo "Projekt měsíce". Údaje z ABC analýzy zviditelňují ekonomiku organizace a její spotřeby zdrojů.)

„Activity Based Cost Management is analogous to a physician’s stethoscope, which allows a doctor to listen one’s heartbeat. Your heart is beating regardless of the presence of the stethoscope. Similarly, an organization is continuously burning up its resources through its activities into its outputs regardless of whether ABC/M is monitoring these events.“ (Cookins, 2003, s. 2)

(Překlad autora: Activity Based Cost Management může být považován za analogii lékařského stetoskopu, který umožňuje lékaři poslouchat srdce. Lidské srdce bije bez ohledu na to, zda je použit stetoskop. Stejně tak organizace neustále spotřebovává zdroje prostřednictvím svých aktivit bez ohledu na to, zda tyto aktivity jsou sledovány.)

Prvním cílem ABC kalkulace byla snaha o vytvoření co nejpřesnějšího obrazu režijních nákladů. ABC analýza odstraňuje největší nedostatky dřívějších kalkulací, hlavně v oblasti zkresení pomocí nepřesné rozvrhové základny. Všechny náklady jsou rozpočítány aktivitám. Cílem ABC analýzy je nalézt co nejpravdivější důvody vzniku nákladů (Businessinfo.cz, ©2012).

Z metody ABC je poté možné vyčíst spoustu informací napomáhajícím rozhodování manažerů firem. Díky této vlastnosti vznikl manažerský nástroj nazvaný Activity-Based Management, což je Řízení podle aktivit, který je u nás více známý pod názvem Procesní řízení nákladů. Activity-Based Management odráží výsledky ABC analýzy do sestavování a splnění cílů podniku. ABC kalkulace je univerzálním manažerským nástrojem, který mapuje náklady, ale hlavně poskytuje možnost je kladně ovlivňovat. Negativem této metody je hlavně její náročnost a to jak po stránce odbornosti, tak také množství času, které je pro její vypracování nutné.

3.2 Tok nákladů v ABC kalkulaci

Jak již je výše zmíněno, hlavním úkolem ABC kalkulace je rozdělení nákladů k nim příslušným aktivitám. Zmapování toku nákladů je možné charakterizovat podle Popeska (2009, s. 101) v těchto třech základních bodech:

1. Vztahová veličina nákladů

2. Nákladový nositel
3. Nákladový objekt

ad 1) Vztahová veličina nákladů

V prvním kroku jsou vynaložené ekonomické prostředky, tedy vzniká náklad, který je poté přiřazen aktivitám. Problémem v tomto bodě však je, že vztahová nákladová veličina vychází převážně z účetních dat, které však nefungují jako proces, ale náklady jsou rozděleny podle druhů. Dalším problémem je ta skutečnost, že některé náklady patří k více aktivitám. Tento problém je právě vyřešen vztahovou veličinou nákladů, která napomáhá vyjádření podílu určitého typu režijních nákladů na jednotlivé položky aktivit (Popesko, 2009, s. 101 – 102).

ad 2) Nákladový nositel

Nákladový nositel neboli vztahová veličina aktivit stanovuje náklady na jednotku aktivity. Aby mohla být aktivita kvantitativně vyjádřená, je nutné, aby byly určeny jednotky, podle kterých se bude přepočít měřit. Může se jednat např. o kusy, počet hodin, počet kg, m, m², m³ atd. (Popesko, 2009, s. 102).

ad 3) Nákladový objekt

Nákladový objekt je charakterizován jako určitá služba, zákazník nebo výkon. Na základě přiřazení nákladů jednotlivých aktivitám a jejich přesnému počtu, získá firma hodnotu spotřebovanou na tento nákladový objekt. Příkladem může být objednávka zákazníka, kdy jsou oceněny všechny aktivity, které s touto činností souvisí (Popesko, 2009, s. 102).

3.3 Aktivity a hierarchie aktivit

Aktivita je základním prvkem ABC systému. Aby mohla být ABC kalkulace správně zpracována a přinesla užitek, je důležité, aby byly aktivity správně určeny. K tomuto účelu je nutné používat namísto tradičního funkčního přístupu podle organizační struktury přístup procesní. Procesní přístup ukazuje cesty, jak jsou dosahovány cíle firmy a na základě procesu je firma schopna určit právě jednotlivé aktivity. Mezi základní aktivity může patřit nákup, výroba, fakturace atd. Velmi dobrou pomůckou může být zobrazení aktivit pomocí kruhu kvality, který má dvanáct základních částí (Popesko, 2009, s. 104 – 105).



Obrázek 9 – Kruh kvality (Ikvalita.cz, ©2012)

Poznámka: Kruh kvality, který znázorňuje jednotlivé aktivity ve výrobních firmách, poukazuje ve svých barvách na tři výrobní faktory (práce, půdu a kapitál), bez nichž by nebylo možné zhmotnit výrobky. Modré pole znázorňuje informace, které proudí mezi subjekty i činnostmi.

Samotné aktivity je možné vyčíst také z Porterova hodnotového řetězce, který dělí činnosti na primární a podpůrné. Právě tento model je vhodné použít k prvotnímu nalezení aktivit. Samotný hodnotový řetězec byl určen pro identifikaci možností, jak co nejvíce zvyšovat hodnotu pro zákazníka. Porter přišel s devíti strategickými činnostmi, které hodnotu vytváří a jsou rozděleny na pět primárních a čtyři podpůrné (Kotler, 2007, s. 76).



Obrázek 10 – Hodnotový řetězec podle Portera (Kotler, 2007, s. 76)

3.4 Hierarchie aktivit podniku

Každá firma provádí různé druhy aktivit, které jsou v různé intenzitě vykonávány a rozděleny do jednotlivých úrovní. Náklady, a taktéž aktivity, se mohou v průběhu času měnit a mění se zároveň také jejich hodnota. Cooper a Kaplan, kteří se významně zasloužili o rozvoj manažerského účetnictví a nových metod, jako je právě například ABC kalkulace, přišli s hierarchií aktivit. Jejich poznatky použil Popesko (2009, s. 107) a určil různé úrovně aktivit a jejich hierarchické rozdělení. Celkem stanovil těchto pět úrovní aktivit:

- jednotkové úrovně,
- dávkové úrovně,
- podpory produktů nebo služeb,
- zákaznické úrovně,
- celopodnikové úrovně.

Ad A) Jednotkové úrovně

Jednotkovou úroveň aktivit je možné charakterizovat jako výrobu, při které je spotřebováno proporcionální množství nákladů k dané výrobě. Jednotková úroveň je dána jednicí nákladů, které jsou v tomto případě zcela variabilní. Mezi vztahové veličiny, které jsou u aktivit jednotkové úrovně používány, patří hodiny práce, strojhodiny, spotřeba materiálu a další.

Ad B) Dávkové úrovně

Tyto aktivity jsou dány jednotlivými dávkami či sériemi vyrobených či prodaných výrobků. Náklady, které s těmito aktivitami souvisí, jsou závislé na výskytu těchto dávek, což může být např. počet objednávek.

Ad C) Podpory produktů nebo služeb

Aktivity pro podporu produktů jsou zaměřeny na realizaci a prodej. Náklady, které s těmito aktivitami souvisí, nejsou závislé na tom, jaký objem výroby bude vyroben, ale spíše a hlavně na počtu různých výrobních skupin, které jsou v dané firmě vyráběny. Mezi příklad aktivity podpory produktů patří činnosti zaměřené na vývoj výrobků, např. testování kvality.

Ad D) Zákaznické úrovně

Aktivita zákaznické úrovně jsou určovány jednotlivými zákazníky. U těchto aktivit jsou použity vztahové veličiny, např. počet zákazníků.

Ad E) Celopodnikové úrovně

Na celopodnikové úrovni se vyskytují aktivity zaměřené na provoz a infrastrukturu celého podniku. Nejčastějšími náklady těchto aktivit jsou administrativní náklady, režijní náklady budov, náklady na personálním, ekonomickém a IT oddělení. Náklady tohoto typu vyžadují většinou jednorázovou částku, např. nákup počítačů, a jedná se tedy o fixní náklady, které nejsou závislé na objemu vykonané práce.

Vztahové veličiny

Aby mohla být ABC kalkulace provedena, je nutné, aby náklady byly přiřazeny aktivitám. Tyto přiřazené náklady je poté potřebné na základě vztahu mezi příčinou a náklady nějakým způsobem kvantifikovat. Tato kvantifikace se provádí pomocí vztahové veličiny aktivit, což jsou faktory, díky kterým se mění náklady aktivit. Základní členění vztahových veličin uvádí Popesko (2009, s. 109 – 110) a dělí je na:

- transakční veličiny - kvantifikace počtu výkonů (např. počet objednávek),
- časové veličiny - množství spotřebovaného času (např. počet hodin prodeje),
- silové veličiny - podle použitého množství zdroje.

3.5 Základní etapy ABC kalkulace

Activity Based Costing musí projít několika etapami, které je nutno dodržet, aby byly údaje z této kalkulace relevantní. Jedná se o pět postupných kroků, které stanovil Popesko (2009, s. 113) v tomto pořadí:

1. úprava účetních dat,
2. definování struktury ABC systému,
3. přiřazení nákladů aktivitám
4. analýza aktivit
5. přiřazení nákladů aktivit nákladových objektům.

ad 1) Úprava účetních dat

Pro správné vypracování ABC kalkulace je úprava účetních dat nezbytným krokem. Manažerské účetnictví obsahuje některé náklady, které ve finančním účetnictví není možné nalézt. Proto je nutné tyto náklady do kalkulace započítat. Patří do něj kalkulační druhy nákladů, např. kalkulační odpisy, úroky a oportunitní náklady. Naopak u finančního účetnictví jsou náklady jako např. kurzové a inventarizační rozdíly, opravné položky, dary, pokuty a penále. Tyto náklady však jsou příliš specifické a je nutné je odpočítat, protože tyto náklady žádným způsobem nesouvisí s prováděnými aktivitami. Proto by tyto náklady následně zkreslovaly konečný výsledek ABC kalkulace (Popesko, 2009, s. 113 – 116).

ad 2) Definování struktury ABC systému

Definování struktury je složeno s definování aktivit a následně nákladových objektů. Aktivity v kalkulaci by měly určitým způsobem korespondovat s procesy, které se v podniku dějí a jsou skutečným pracovním úkonem. Mezi základní pravidla definice aktivit patří:

- analýza aktivit podle organizačního uspořádání nebo procesního uspořádání,
- aktivita musí odpovídat významným nákladům,
- aktivita musí být přesně popsána (Popesko, 2009, s. 116 - 123)

Samotné aktivity je možné zařadit do skupin, které odpovídají podnikovým činnostem. Jedná se činnosti zaměřené na: nákup vstupních surovin, navázání a udržení vztahu se zákazníkem, vývoj a výroba výrobků, administrativa, řídicí a podpůrné činnosti.

Nákladový objekt je možné definovat jako předmět spotřeby výkonu a v otázce: "Náklady na něco?" je nákladovým objektem slovo "něco". Nákladovým objektem může být tedy výrobek nebo služby. Pokud se však na určité aktivity tento typ nákladového objektu nehodí, je nutné využít jiný, např. zákazník, zakázka nebo dávka.

ad 3) Přiřazení nákladů aktivitám

Přiřazení nákladů aktivitám se nazývá procesní nákladová analýza. Tato část tvorby ABC kalkulace je nákladovou alokací. Dochází zde k identifikaci nákladů s jednotlivými aktivitami, čímž podnik získá informace o tom, jakými činnostmi jsou ve firmě spotřebovávány zdroje. V procesní nákladové analýze se pracuje pouze s nepřímými náklady. Přímé nákla-

dy je možné přímo přiřadit jednotlivým aktivitám, proto se tyto náklady při kalkulaci neberou v potaz, protože při jejich započítání by výsledek zkreslovalo. Do nákladů aktivit tedy patří všechny náklady kromě těch přímých. Malá část nákladů je nerozdělitelná. Jsou to náklady, které jsou zaměřeny na celý podnik a jejich rozdělení není možné. Jako příklad bývají uváděny právní poplatky.

U procesní nákladové analýzy se využívá Matice nákladů aktivit, která rozděluje náklady podle druhu, což znamená podle účetního dělení, a aktivit. Matice nákladů aktivit přináší firmě cenné informace (Popesko, 2009, s. 124 – 128)

ad 4) Analýza aktivit

Analýza aktivit je dalším etapou ABC kalkulace, jejíž součástí je několik na sobě závislých kroků, které mají vést k přiřazení nákladů aktivitám. Tyto kroky je možné charakterizovat podle Popeska (2009, s. 128 – 142) následovně:

- a) stanovení vztahových veličin,
- b) stanovení míry výkonu aktivity,
- c) kalkulace jednotkových nákladů aktivit,
- d) přiřazení nákladů podpurných aktivit aktivitám primárním.

Ad A) Stanovení vztahových veličin aktivit

Vztahová veličina, která je již výše charakterizována, je měřítkem výkonu u dané aktivity. U většiny aktivit je nutné, aby byly jejich náklady přiřaditelné různým výrobkům, službách či zákazníkům. Ve firmě by mělo být vždy cílem stanovit si takovou vztahovou veličinu, která bude co nejvíce odpovídat potřebám kalkulace. Je tedy možné, že vzniknou různé druhy vztahových veličin, které budou kombinovat několik jejich typů. Typickým příkladem v této oblasti je oblast skladování, kdy se kombinuje jednak časové hledisko, protože čas ovlivňuje hodnotu zásob. A dále také část objemu, kdy je nutné náklady přepočítávat na m^2 . U tohoto typu příkladu se vžil název paletoměsíc.

Ad B) Stanovení míry výkonu aktivity

Míru aktivity je možné charakterizovat jako počet výskytu vztahové veličiny za určité období. Zásadní pro zjištění míry vztahové veličiny je dostatečná informovanost uvnitř podniku. U některých vztahových veličin je jejich míru možné

jednoduše stanovit, jedná se např. o počet objednávek. Velmi důležitou součástí je tedy dostatečný podnikový informační systém, ze kterého je možné tyto data vyčíst. Pokud firma nemá dostatečné informace nebo existuje riziko při přepočtu, je možné a někdy také vhodnější vybrat metodu expertního odhadu, který však musí být podložen skutečností.

Ad C) Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

U kalkulace jednotkových nákladů vycházíme především z předešlých kroků ABC kalkulace a využíváme v ní zjištěné celkové náklady aktivity a míru výkonu aktivity. Výsledkem podílu těchto dvou zjištěných veličin jsou právě jednotkové náklady aktivity. Využití jednotkových nákladů aktivit spočívá hlavně v existenci možnosti jednoduchého přepočtu nákladů na nákladový objekt. Musí být však splněn předpoklad, kdy je nutné znát počet vztahových veličin, které patří k určitým nákladovým objektům. Využití jednotkových nákladů je možné také v oblasti zvyšování efektivnosti a zjištění, které z činností jsou prováděny neefektivně.

Ad D) Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním

V praxi není možné přiřadit náklady, které souvisí s podpůrnými aktivitami, přímo nákladovým objektům, ale je nutné nejdříve je přiřadit primárním aktivitám, aby zůstal splněn jeden ze základních cílů ABC kalkulace, jímž je to, že náklady souvisí s výkony. Aby bylo možné přiřadit podpůrné aktivity těm primárním, je nutné znát, kolik jednotek vztahových veličin podpůrných aktivit je spotřebováno primárními aktivitami. Poté již je možné provést celkový přepočet až po získání jednotkových nákladů na primární aktivity.

Náklady získané přepočtem z podpůrných aktivit na primární se nazývá podpůrné (sekundární) náklady aktivit. Naopak přímo přiřaditelné se nazývají primární náklady aktivit. Součtem těchto dvou částí jsou získány celkové náklady aktivit.

Ad 5) Přiřazení nákladů aktivit nákladových objektům.

Poslední fází ABC kalkulace je přiřazení nákladů aktivit nákladových objektům. Cílem této části je číselně vyjádřit spotřebované množství výkonu u jednotlivých aktivit. Tento přepočet se provádí na účtu aktivit, kdy je stanoven jak počet jednotek určité aktivity, tak také cesta, kterou nákladový objekt v podniku absolvuje. Poté se již vypočítají celkové náklady aktivity. Následně již jsou jednoduše stanoveny náklady u aktivit. Jejich

celkový součet nám přináší celkové režijní náklady, ke kterým jsou přiřazeny přímé náklady, a získáváme již finální kalkulaci (Popesko, 2009, s. 142 – 147).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY

4.1.1 Charakteristika společnosti XY

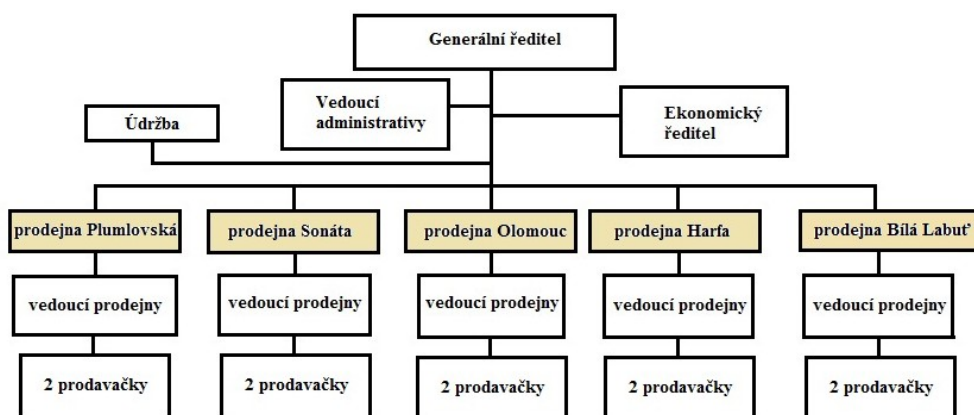
Firma XY byla založena po konkurzu oděvního gigantu, kterým bezpochyby Oděvní podnik Prostějov byl. Majitel firmy pracoval jako ředitel prodejních jednotek. Zaujetí pro módu však získal již od svých prarodičů, kteří se oba živilí krejčovstvím.

XY s.r.o. je mladou společností, která byla založena v září roku 2008. Načasování v tomto směru nebylo ideální, protože právě nastupovala doba ekonomické krize. Navzdory tomu se firmě dařilo a získala si punc významné regionální firmy v oblasti maloobchodního prodeje pánské a dámské konfekce.

Společnost XY provozuje v současné době pět obchodů. XY je regionálně zaměřenou firmou, má dva obchody v Prostějově a v Olomouci jeden. Další obchodní jednotky jsou v Praze v Obchodním centru Galerie Harfa a v obchodním domě Bílá Labuť.

4.1.2 Organizační struktura společnosti XY

Organizační struktura firmy je rozdělena na šest středisek, kdy hlavním je Centrála, kterou má na starosti generální ředitel. Organizační strukturu můžeme považovat za liniově-štabní, kde funkci štabu zaujímá ekonomický ředitel spolu s vedoucí administrativy. Ekonomický ředitel má za úkol vést ekonomickou a účetní stránku firmy a také různé oblasti v závislosti na potřebách generálního ředitele, popřípadě také vedoucích prodejen. Vedoucí administrativní stránky řídí administrativu centrály a všech prodejen a také se stará o příjem a přesuny zboží. Každá z pěti prodejen má ustanovenou svoji vedoucí, která odpovídá za chod prodejny. Vedoucí prodejen jsou v úzkém kontaktu jak s generálním ředitelem, tak také s ekonomickým ředitelem, s kterým komunikují hlavně v rámci zpracování měsíčních závěrek. Na nejnižší úrovni v podniku jsou řadové prodavačky.



Obrázek 11 - Organizační struktura firmy XY (vlastní zpracování)

4.1.3 Poslání společnosti

Posláním firmy XY s. r. o. je zabezpečení kvalitního zboží pánské a dámské konfekce pro střední až vyšší věkovou a příjmovou vrstvu obyvatel, které se snaží optimálně uspokojit.

4.1.4 Vize společnosti

V průběhu fungování firmy od jejího založení se strategie či vize firmy musela výrazně změnit kvůli situaci na trhu, která výrazně ovlivnila fungování firmy. Dřívější vize majitele se zaměřovala na velký růst prodejních jednotek. Podle dřívějších plánů firma měla mít do roku 2014 v provozu dvacet prodejních jednotek. Již dnes je jisté, že růst, pokud vůbec přijde, bude muset být postupný, strategicky a marketingově vhodně připravený. V současné chvíli vizí, kterou můžeme považovat za určitou filosofii firmy, je v případě společnosti XY získání většího segmentu zákazníků, zlepšování kvality a rozšiřování prodejen, aby se z regionální firmy stala významná firma alespoň z pohledu Moravy. Vize je možné však také naznačit určitým sloganem, který sebou nese silnou myšlenku. V rámci XY platí: "Oblečeme Vás kvalitou od hlavy až k patě."

5 STRATEGICKÁ ANALÝZA

5.1 PEEST analýza

Analýza PEEST se skládá z faktorů, které ovlivňují makroekonomické prostředí. Slovo makroekonomické upozorňuje na pohled jakým je na něj nahlíženo, tedy z pozice celého státu, ne pouze jednotlivců. Nahlíží se na faktory politicko-legislativní, ekonomické, sociální, technické a ještě například demografické. Ekologické faktory neovlivňují výraznějším způsobem prostředí firmy XY.

5.1.1 Politicko-legislativní faktory

Politicko-legislativní faktory obsahují svojí politickou a legislativní složku, které spolu významně souvisí. Tato souvislost je hlavně v zákonodárcích, kteří jsou zároveň politiky.

Velmi významný pro podnikatelský sektor je fakt, jakým směrem se vláda vydává a jakou zastává politiku. V současné chvíli je u vlády středolevá koalice ČSSD, ANO a KDU-ČSL. Tato vláda se bude snažit hlavně o zlepšení pozice obyčejných lidí a jejich větší podporu. Hrozí tedy zvýšení daní zaměstnavatelům, které však podle vládních vyjádření není na pořadu dne. Potom jen nastává tradiční otázka: „Kde na to utrácení chce vláda vzít?“.

Politické prostředí je ovlivněno hlavně specifiky naší politické scény a politikou v rámci EU. V současné době hýbe světem ruská invaze na Krymu, která může způsobit další studenou válku, což nepomůže hlavně nám jako otevřené ekonomice, která potřebuje hlavně otevřený trh.

Velkým problémem a zátěží pro firmy jsou stále se měnící zákony a podmínky fungování firem v České republice.

5.1.2 Ekonomické faktory

HDP za 4. čtvrtletí očištěné o všechny cenové a sezónní vlivy poklesl ve srovnání s čtvrtým kvartálem roku 2012 o 0,9 %. Mezi kvartály však ekonomika vzrostla o 1,9 % a meziročně ve čtvrtém kvartále o 1,3 %. Toto zvýšení může být způsobeno určitým předzásobením spotřebitelů a také je to reakce na intervenci ČNB. Proto není možné očekávat v dalším kvartále výrazný růst. I tak je odhadován na rok 2014 růst okolo 2 % (*Www.investicniweb.cz*, ©2014).

V prosinci 2013 vzrostla meziročně inflace o 1,4 %. Za celý rok však vzrostla cenová hladina o pouhé 0,1 %, což je ve srovnání s dlouhodobým cílem ČNB okolo 2 % velmi málo. Proto se také ČNB snažila rozhýbat ekonomiku a donutit lidi, aby alespoň částečně vydali své úspory. Hlavními zdroji inflace jsou zvyšující daně a ceny potravin. ČNB se musí snažit o zabránění deflace, která by sebou mohla přinést velké ekonomické problémy (Www.cnb.cz, ©2014).

Deficit státního rozpočtu za rok 2013 dosáhl necelých 81 miliard korun, což při srovnání s očekávanými 100 mld. Kč je nejnižší deficit od roku 2008. Menšímu deficitu napomohl zlepšený výběr daní (celkem o 41 miliard více) a také příjmy dotací z EU. Otázkou však zůstává, jak se bude rozpočet vyvíjet za vlády středolevé koalice, která zatím plánuje zvýšené výdaje a pracuje se s rozpočtem, který by měl mít deficit 112 miliard Kč (Zpravy.aktualne.cz, ©2014).

5.1.3 Sociální faktory

Nezaměstnanost byla v únoru 2014 na úrovni 8,6 %. Bez práce bylo celkem 625 390 lidí. Oproti lednu našlo práci zhruba čtyři tisíce lidí, což bylo způsobeno vhodnými klimatickými podmínkami. Nejhorší je situace v Ústeckém kraji, naopak tradičně nejlepší byla v Praze, kde činila 5,4 %. Ve srovnání se zeměmi EU je ČR stále pod průměrem, co se týče nezaměstnanosti. (Byznys.ihned.cz, ©2014)

Společenské klima je velmi důležitým ukazatelem. V posledních měsících je cítit hlavně nechuť lidí a také určitá lhostejnost se současným stavem. Podle průzkumů by k volbám nepřišla ani polovina oprávněných voličů, což může bohužel vést k posilování extrémistických stran.

5.1.4 Technologické faktory

Technologie hýbe dnešním světem, ať už v oblastech vývoje materiálů, počítačové techniky až po vyspělost strojů. Oblast technologických faktorů, které ovlivňují firmu XY je možné rozdělit na dvě základní části. Těmi jsou vývoj kolekce pro výrobu a technické vybavení prodejen.

Firma XY sama nemá vlastní výrobu, a proto jí starost o technickou vyspělost výrobních strojů nezatěžuje. Důležitý je však vývoj nových kolekcí, který musí brát v potaz trend

ve světě. Trend musí splňovat jak stříh, barevnost, tak také typ materiálu, ze které bude následně výrobek vyroben. Typ materiálu již z technologií výrazně souvisí.

Druhou velmi důležitou oblastí je technické vybavení prodejen. Firma nemá finanční prostředky na to, aby zavedla celopodnikový informační systém, který by velmi pomohl zpracování všech nutných účetních i inventurních dokumentů. V této oblasti je také nutné se snažit využít nové technologie, kterými by bylo možné komunikovat se zákazníky a přilákat je.

5.1.5 Demografické faktory

Podle nejrůznějších studií vymírá celá vyspělá Evropa. Ze současných zhruba 10,5 milionu obyvatel, se do roku 2100 při splnění nejhorsích odhadů může počet obyvatel v ČR snížit až téměř na 6 milionů. Nejslibnější odhady hovoří o snížení obyvatelstva na úroveň okolo 9 milionů. Tento problém se bude postupně projevovat ve zmenšeném počtu ekonomicky aktivních obyvatel a ve výrazném zastoupení lidí důchodového věku. Podle odhadů by v roce 2100 mohl být počet ekonomicky aktivních obyvatel 4,25 milionu od současných téměř 7,5 milionu Kč. Podle údajů z Českého statistického úřadu žilo v Olomouckém kraji k říjnu 2013 636 677 obyvatel. Tento počet se rok od roku snižuje. Stárnutí obyvatelstva je velmi důležité pro XY hlavně z důvodu, že její zákazníci se vyskytují téměř výhradně ve věku od 40 do 55 let věku.

S problémem vymírání souvisí také nízká porodnost, kdy spousta lidí žije tzv. single, s čímž souvisí určitá nechuť se zavazovat a také sobectví. Tento problém bude možné vyřešit přistěhovalci, což však sebou bude nést další rizika v podobě lidí jiné kultury.

5.1.6 Vyhodnocení PEEST analýzy

Hodnocení faktorů je provedeno ve škále od 1 do 5, kdy maximálně negativní vývoj je hodnocený číslem 5. Síla hodnocení jednotlivých faktorů podle hodnocení je následující: 1 – slabá, 2 – spíše slabá, 3 – střední, 4 – spíše silná, 5 – silná.

Tabulka 4 – Vyhodnocení makroprostředí podniku XY
(vlastní zpracování)

Faktor	Váha	Hodnocení	Celkem
Politicko-legislativní	0,20		
A) vládní politika	0,08	4,00	0,32
B) politická situace	0,05	3,00	0,15
C) odvody a legislativa	0,07	4,00	0,28
Ekonomické	0,40		
D) HDP	0,25	5,00	1,25
E) inflace	0,10	2,00	0,20
F) deficit veřejných financí	0,05	3,00	0,15
Sociální	0,25		
G) nezaměstnanost	0,20	4,00	0,80
H) klima ve společnosti	0,05	4,00	0,20
Technologické	0,05		
I) vývoj nových kolekcí	0,02	1,00	0,02
J) technické vybavení	0,03	2,00	0,06
Demografické	0,10		
K) stárnutí obyvatelstva	0,05	3,00	0,15
L) snižující se porodnost	0,05	2,00	0,10
Celkem	1,00		3,68

Grafické vyhodnocení PEEST analýzy je provedeno v pětiúhelníku, který je rozdělen na pět částí podle velikosti přidělených vah, kde každou jeho část zobrazuje jeden faktor. Tyto části jsou dále rozděleny podle počtu subfaktorů. Jednotlivé hodnoty subfaktorů jsou na úsečkách vyhodnoceny vždy na pravé straně.

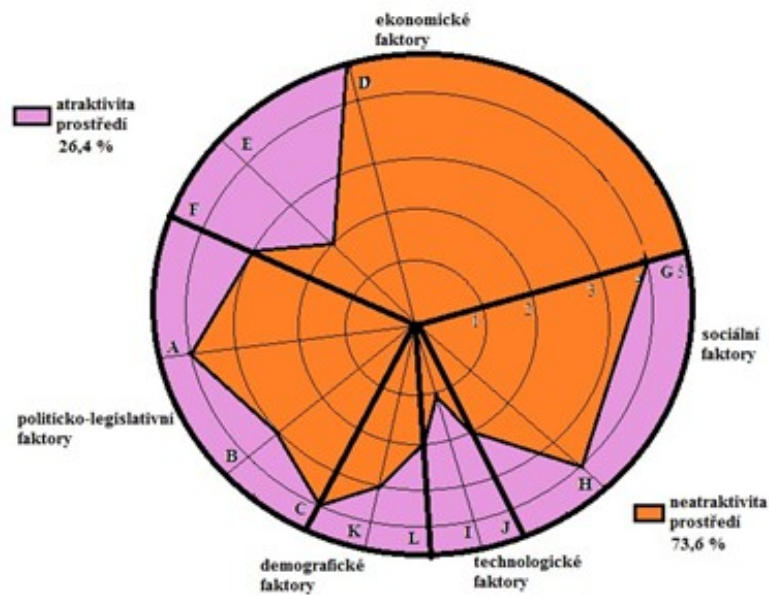
Výsledkem grafického vyhodnocení je obrazec, který podává informaci o neatraktivnosti makroprostředí firmy XY. Z čísla 3,68 je zřejmé, že 73,6 % makrookolí firmy je neatraktivní, což je znázorněno také v grafickém provedení, kde oranžová část grafu znázorňuje neatraktivní prostředí pro podnikání. Zbývající plocha je pro firmu atraktivní.

Poznámka:

Hodnota 73,6 % byla získána jako výpočet: $3,68 / 5,00 = 0,736$

3,68 – hodnota získaná z PEEST analýzy

5,00 – hodnota maximální



Obrázek 12 – Atraktivita makroprostředí firmy XY (vlastní zpracování)

5.2 Porterův model pěti sil

Konkurenční postavení na trhu je jednou z klíčových faktorů, které ovlivňují úspěšnost firmy. Snaha každé firmy je zaměřena na dosažení co nejoptimálnějšího podílu na trhu a také postavení vůči konkurentům. Stejně je to také v oděvnictví a v oblasti módy. Jedná se o maloobchodní prodej, tedy konečným zákazníkem jsou právě obyvatelé, kteří nakupují.

5.2.1 Konkurence uvnitř odvětví

Oblast Prostějovska je známá jako region zaměřený na módu. Prostějov jako město módy je spojen hlavně s největší firmou oděvního průmyslu, kterým byl OP Prostějov. Po úpadku OP Prostějov v roce 2008 vzniklo mnoho malých firem, které v současné době bojují o své postavení na trhu. Jednou z těchto firem je také firma XY.

Mezi hlavní konkurenty firmy v regionu patří firmy společnosti STYL MODA s. r. o., Koutný spol. s r. o. a firma Bábek.

Firma STYL MODA je stejně jako firma XY zaměřená jak na pánskou, tak i na dámskou konfekci. Celkem má v současné době pět prodejen a firma konkuruje ostatním v odvětví hlavně nižší cenou zboží.

Koutný spol. s. r. o. se zaměřuje na kvalitní výrobky, které je možné zařadit i mezi luxusní zboží. Postavení firmy Koutný se dá hodnotit jako silnější vůči firmě XY díky širší prodejní síti. Na rozdíl od firmy XY je na trhu delší dobu a má tedy silnější postavení.

Firma Bábek se snaží o podobnou strategii jako má firma XY, tedy soustředěnost spíše na kvalitu. XY má v současnosti lepší postavení na prostějovském trhu, což může být způsobeno větší nabídkou zboží, jak luxusního, tak i levnějšího a dostupného pro větší segment zákazníků.

5.2.2 Vstup potenciální konkurence

Pro nové konkurenty neexistují žádné překážky ve smyslu právních norem, avšak velkou překážkou je kapitálová náročnost vstupu, kterou sebou nese zařízení obchodu, platy zaměstnanců a nákup zboží. Proto je možné brát potenciální konkurenci, v již tak konkurenčně silném prostředí, za spíše slabou. Problém pro všechny firmy v odvětví skýtá konkurence velkých nadnárodních firem. Riziko vstupu těchto nových firem je mnohem větší.

5.2.3 Vyjednávací síla dodavatelů

Firma XY má své dodavatele jednak z České republiky, ale také ze zemí EU, hlavně ze Slovenska a Německa. Firma nakupuje na fakturu i přebírá zboží pouze do komise.

Dodavatelé zboží na fakturu dodávají většinou ve větších objemech i hodnotách. Firma XY má čtyři klíčové dodavatele, jedná se o firmu z ČR, Německa a dvě ze Slovenska. U německých firem je nutné striktní dodržování splatností faktur. U slovenských a českých firem, kde má firma XY vytvořeno již určité postavení, je splatnost vyšší a hlavně jsou platby postupné. Velkou nevýhodou a silou dodavatelů se dá považovat nutnost objednávat zboží zhruba s 9 měsíčním předstihem. Jarní kolekce se objednává většinou v období mezi červnem a zářím předchozího roku. Všechny tyto faktory vedou k navyšování zásob, které velmi výrazně zhoršují Cash Flow firmy. U dodavatelů zboží je tedy jejich síla výrazná.

Druhým typem dodavatelů jsou komisioní dodavatelé. Komisioní prodej mohou však nabídnout kapitálově silné společnosti, které jsou schopné pracovat s velkými zásobami. Do budoucna je však pravděpodobné, že stále méně dodavatelů bude přistupovat na komisioní typ dodávek zboží.

5.2.4 Vyjednávací síla odběratelů

Mezi odběratele firmy XY patří výhradně fyzické osoby. Kupujícími jsou menší odběratelé, mezi které patří lidé z platové i věkové a vyšší. Mezi zvláštní zákazníky generálního ředitele, který je módním poradcem, patří významné osobnosti české politiky a také vysocí manažeři různých firem. VIP zákazníci mají možnost získat výraznější slevu na nákup, což zvyšuje jejich sílu, která se projevuje také v určování si podmínek některých úprav zboží či speciálních služeb. U ostatního prodeje je síla odběratelů spíše slabší. Vyšší je u nakupujících VIP zákazníků, kteří mají pro firmu vyšší význam, jak po stránce prestiže, tak hlavně po stránce finanční.

5.2.5 Hrozba substitutů

Hrozba substitutů vychází z oblasti změny nákupních zvyklostí a zvyku se oblékat určitým způsobem, což se v oblasti módy výrazně projevuje. Velkým rizikem pro XY s.r.o. je zboží dovážené z Východu, hlavně z Číny a Vietnamu, kde je levná pracovní síla. Tento typ zboží je výrazně levněji vyráběn než je tomu v našich. Důležité bude, aby lidé byli natolik koupěschopní, aby mohli zvolit sice dražší, ale za to kvalitnější zboží. Substituční výrobky mohou být hodnoceny v současné chvíli jako středně silné.

5.2.6 Vyhodnocení Porterova modelu

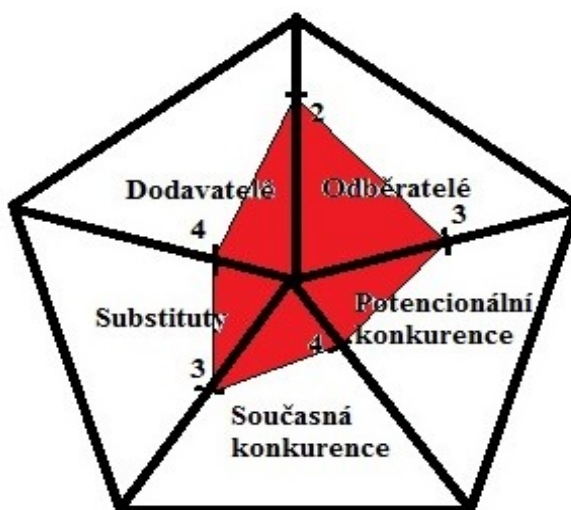
Samotné hodnocení je uzpůsobeno tak, že v rámci každého konkurenčního faktoru se hodnotí jeho vliv na firmu. Bylo stanoveno následujících pět úrovní:

- 1 – slabá, 2 – spíše slabá, 3 – střední, 4 – spíše silná, 5 – silná.

Tabulka 5 – Vyhodnocení atraktivity konkurenčního prostředí firmy XY (vlastní zpracování)

Síla	Hodnocení	Body
Konkurence uvnitř odvětví	Spíše silná	4
Vstup potencionální konkurence	Střední	3
Vyjednávací síla dodavatelů	Spíše silné	4
Vyjednávací síla odběratelů	Spíše slabé	2
Hrozba substitutů	Střední	3
Celkové hodnocení		3,2

Grafické hodnocení zobrazuje pětiúhelník, ve kterém jsou zaznačeny úrovně konkurenční síly. Čím větší plocha pětiúhelníku je, tím atraktivnější je odvětví pro firmu. Celková atraktivnost odvětví se dá jednoduše vyjádřit i v procentech, kdy atraktivnost odvětví je pouze 36 %, což je vypočteno jako: $(25 - 16) / 25 = 0,36$. Tento výsledek je patrný také z grafického vyjádření.



Obrázek 13 – Atraktivita odvětví podle Porterova modelu (vlastní zpracování)

5.3 SWOT ANALÝZA

V následující části jsou zhodnoceny silné a slabé stránky vycházející zevnitř podniku a příležitosti a hrozby, které vychází hlavně z PEEST analýzy a Porterova modelu.

5.3.1 Silné stránky

Mezi hlavní silné stránky společnosti XY patří:

- kvalitní management a zaměstnanci firmy,
- kvalitní zboží,
- VIP zákazníci,
- nezatíženost úvěrem vůči bankám.

Kvalitní management a zaměstnanci firmy

Management firmy vhodně reagoval na změny, kterým v začátcích podnikání docházelo, kdy využívali možnosti k rychlému rozvoji. Následně vedení zasahovalo proti

zhoršujícím se stavu. Silnou stránkou jsou také zaměstnanci, přestože se jedná povětšinou o prodavačky, které jsou již ve věku od 40 – 55 let věku, tak firma může být s jejich službami spokojena.

Kvalitní zboží

Firma se zaměřila na sféru obyvatel s průměrnými a vyššími příjmy, která preferuje kvalitu před cenou. Nákupy zboží jsou uskutečňovány výhradně s českými, německými a slovenskými firmami, které poskytují vysoce kvalitní zboží z kvalitních materiálů.

VIP zákazníci

Generální ředitel obléká vysoce postavené manažery a politiky. Tato klientela si již sama vyhledává možnosti oblékání u GŘ firmy, protože jim nabízí svou vlastní přidanou hodnotu v podobě poradenství.

Nezatíženost úvěrem u banky

Neexistence úvěrového financování je jako silná stránka diskutabilní, protože přináší velké riziko majiteli firmy. Pro firmu je však dobře, že není zatížena dalšími dodatečnými náklady v podobě vysokých úroků. V současné době nemá firma sjednaný žádný bankovní úvěr, pouze splácí majiteli půjčku. Nezatíženost úvěrem je dána také situací na trhu a nedůvěrou bank v sektor oděvnictví, kdy by bylo potřeba velmi výrazné zajištění úvěru pro jeho získání.

5.3.2 Slabé stránky

Za slabé stránky firmy XY můžeme pokládat následující:

- vysoké zásoby,
- ceny zboží,
- malá síť prodejen,
- finanční situace.

Vysoké zásoby

Problémem prodeje oděvů jsou vysoké zásoby, které drží velkou část kapitálu, který je nutný pro fungování firmy. Specifické pro maloobchodní prodej konfekce je problematika módnosti zboží, která ovlivňuje výrazně jeho životnost a prodejnost.

Dalším důvodem je nutnost objednávat zboží dopředu na celou sezónu, kdy kolekce na podzim a zimu jsou dodávány již v období srpna.

Ceny zboží

Velká část spotřebitelů dává přednost kvalitě před cenou, ale hlavně v regionu Prostějovska je kupní síla obyvatel stále menší. V okolí chybí velké firmy, které dříve zaměstnávaly tisíce lidí, kteří v současné době jsou bez práce. Zboží se z toho důvodu pro velkou část obyvatelstva stává příliš drahým a nedostupným.

Malá prodejní síť

Cílem a vizí firmy XY bylo rozšiřování prodejen do dalších regionů České republiky. V současné době musí firma stabilizovat svojí prodejní síť, kterou v současné době provozuje. Další strategie otevírání nových prodejen je zaměřen spíše na kamenné prodejny v krajských městech, ve kterých je kupní síla lidí dosti vysoká a které si mohou získat svoji klientelu. V obchodních centrech nemůže firma XY konkurovat zavedenějším a silnějším značkám.

Finanční situace – Cash Flow

Jak již vyplývá z PEEST analýzy, tak situace na trzích v současné době není příliš dobrá, což se odrazilo také na tržbách v maloobchodě a tedy i u firmy XY. Firma má během roku značné potíže s Cash Flow, které je velmi složité správně a zdravě nastavit kvůli závazkům, které musí firma platit. Velmi finančně náročné jsou náklady na personál, dále nájemné obchodních prostor a samozřejmě faktury za zboží a režie.

5.3.3 Příležitosti

Příležitosti pro firmy plynou spíše z vnějšího prostředí, které obklopuje podnik. Častokrát souvisí tyto příležitosti částečně s hrozbami nebo slabými stránkami firmy. Mezi hlavní příležitosti patří:

- možnost rozšíření prodejen,
- možnost získání většího podílu na trhu,
- rozšíření portfolia zboží a rozšíření zákaznických segmentů,
- zlepšení ekonomické situace.

Možnost rozšíření prodejen

Příležitostí do budoucna je pro firmu rozšiřování prodejní sítě. Přineslo by lepší a silnější postavení vůči dodavatelům, což by se mohlo projevit do cen nebo do splatností faktur, čímž by se částečně mohl vyřešit problém s CF.

Možnost získání většího podílu na trhu

Přestože region Prostějovska nemá příliš velkou kupní sílu, tak o to více se zde objevuje boj o zákazníka, který se odráží hlavně na cenách konkurence. V současné době však má velká část konkurenčních firem velké problémy. Pro firmu XY je nezbytné vydržet na stávající pozici, aby následně mohla získat zákazníky od konkurence, která musí omezovat prodej.

Rozšíření portfolia zboží a rozšíření zákaznických segmentů

Příležitost pro firmu poskytuje také nalezení nového segmentu. Zákazníky firmy jsou ve velmi výrazném zastoupení hlavně osoby ve věku 45-55 let. Úkolem a zároveň příležitostí je tedy rozšíření portfolia zboží a snaha o získání mladšího segmentu, který by se pohyboval ve věku 30-55 let. Pokud by se to podařilo, firma by získala na svoji stranu velmi početnou skupinu potenciálních zákazníků, kteří jsou koupěschopní.

Zlepšení ekonomické situace

Pokud by se ekonomická situace zlepšila, pro firmu by to znamenalo výraznou příležitost nejen ke zvýšení prodejů, ale k naplnění dalších příležitostí, jako je rozšíření portfolia zboží či rozšíření prodejní sítě.

5.3.4 Hrozby

Poslední složkou SWOT analýzy jsou hrozby. Hrozby v dnešní době výrazně převládají nad příležitostmi, což je způsobeno hlavně situací na trzích. Hlavními hrozbami firmy jsou:

- ekonomická situace a nezaměstnanost,
- demografický vývoj obyvatelstva,
- vysoce konkurenční prostředí,
- politický vývoj v zemi.

Ekonomická situace a nezaměstnanost

Firmě XY reálně hrozí nebezpečí zhoršující se ekonomické situace a snižování poptávky, na což by musela zareagovat výraznými zásahy na straně nákladů. Problematika zaměstnanosti ovlivňuje výrazně jak klima ve společnosti, tak také fungování firmy, protože má vliv na koupěschopnost poptávky.

Demografický vývoj obyvatelstva

Obyvatelstvo v České republice stárne a ekonomická krize a hlavně módnost single životů mladých lidí bude vést k vymírání obyvatelstva, s čím s postupem času nastane problém v oblasti sociálních podpor a důchodů. Pro XY s.r.o. je největší hrozbou skutečnost, že velká část jejich zákazníků bude odcházet v průběhu 10 let do důchodu nebo jim hrozí ztráta zaměstnání.

Vysoce konkurenční prostředí

Konkurence v oděvnictví a maloobchodním prodeji je velmi vysoká. Firma nemůže konkurovat nadnárodním společnostem, které dosahují velmi nízkých výrobních nákladů a jsou schopni výrazně snižovat ceny. Přestože část poptávky upřednostňuje kvalitu před cenou, existuje hrozba ve změně v tomto myšlení a tedy v následné ztrátě zákazníků.

Politický vývoj v zemi

Politický vývoj je hrozbou, protože spíše levicová vláda, která vzešla z voleb, bude chtít zlepšovat situaci zaměstnanců. Důležité bude, aby se podmínky nezhoršovaly zaměstnavatelům, protože v rámci fungování malých firem jsou náklady na mzdy nejvýraznější nákladovou položkou. Zvýšení odvodů jsou by mohlo být pro část firem likvidační a vedlo by pouze ke zvýšení nezaměstnanosti.

5.3.5 Vyhodnocení SWOT analýzy společnosti XY

Vyhodnocení SWOT analýzy probíhalo za spolupráce s vedením firmy XY s.r.o. Z celkového souhrnu vyplývá, že slabé stránky převyšují silné, což má na fungování firmy v současné době negativní dopad, hlavně v oblasti financí a zásob, které vnitřní prostředí firmy nejvíce ovlivňují. Další negativa je možné vidět v hrozbách, které výrazně převyšují příležitosti vnějšího prostředí společnosti.

Tabulka 6 – Vyhodnocení SWOT analýzy podniku XY (vlastní zpracování)

Faktor	Váha	Hodnocení	Celkem	Faktor	Váha	Hodnocení	Celkem
Silné stránky				Příležitosti			
kvalitní management a zaměstnanci	0,30	3	0,90	rozšíření prodejní sítě	0,15	3	0,45
kvalitní zboží	0,30	2	0,60	získání většího podílu na trhu	0,30	3	0,90
VIP zákazníci	0,25	3	0,75	rozšíření portfolia zboží a zák.segmentu	0,20	2	0,40
nezatíženost úvěrem vůči bankám	0,15	1	0,15	zlepšení ekonomické situace	0,35	2	0,70
Celkem	1		2,40	Celkem	1		2,45
Slabé stránky				Hrozby			
vysoké zásoby	0,20	5	1,00	ekonomická situace a nezaměstnanost	0,40	5	2,00
vysoké ceny zboží	0,20	3	0,60	demografický vývoj obyvatelstva	0,15	3	0,45
malá prodejní síť	0,25	4	1,00	vysoce konkurenční prostředí	0,20	3	0,60
finanční situace	0,35	4	1,40	politický vývoj v zemi	0,25	4	1,00
Celkem	1		4,00	Celkem	1		4,05

Silné stránky	2,4
Slabé stránky	4
Celkem	-1,6

Příležitosti	2,45
Hrozby	4,05
Celkem	-1,6

Strategie MINI-MINI

Příležitosti

Hrozby

Strategie, kterou by měla firma uplatnit, se nazývá Mini-Mini. Jedná se o krajně defenzivní strategii, která napomáhá firmě s redukcí slabých stránek a vyhnutí se hrozbám.

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

Následující část práce se zabývá analýzou nákladů firmy XY. Nejdříve je analýza provedena v období let 2011-2013. V další části již bude práce zaměřena podrobně na rok 2013 a jeho druhové členění nákladů.

6.1 Analýza nákladů v letech 2011-2013

V následující tabulce jsou uvedeny náklady, které byly zpracovány na základě účetních dat. Rok 2011 je brán výchozím rokem. Následně jsou zpracovány roky 2012 a 2013, kde jsou přidány pro porovnání, ze kterých je možné vyčíst meziroční růst či pokles.

Tabulka 7 – Analýza nákladů z hlediska účetního za roky 2011-2013 (vlastní zpracování)

Nákladový druh	2011		2012			2013		
	Náklady	% podíl	Náklady	% podíl	2012/2011	Náklady	% podíl	2013/2012
Spotřebované nákupy	6 993 969,29	54,98%	9 218 983,33	49,99%	131,81%	11 225 108,88	54,19%	121,76%
Nákup kancelářských potřeb	13 465,77	0,19%	17 223,78	0,19%	127,91%	11 506,57	0,10%	66,81%
Nákup drobného majetku	723 534,30	10,35%	114 832,29	1,25%	15,87%	351 443,08	3,13%	306,05%
PHM	34 667,25	0,50%	47 034,06	0,51%	135,67%	49 948,98	0,44%	106,20%
Spotřeb. materiál ve výrobě	30 160,14	0,43%	13 814,05	0,15%	45,80%	87 807,14	0,78%	635,64%
Nákup hygienických potřeb	6 423,14	0,09%	5 448,58	0,06%	84,83%	7 872,22	0,07%	144,48%
Ostatní spotřeba materiálu	6 437,00	0,09%	4 519,65	0,05%	70,21%	12 204,61	0,11%	270,03%
Spotřeba energie	367 537,65	5,26%	405 418,25	4,40%	110,31%	624 827,34	5,57%	154,12%
Prodané zboží	5 811 744,04	83,10%	8 610 692,67	93,40%	148,16%	10 079 498,94	89,79%	117,06%
Služby	3 582 840,13	28,16%	5 682 165,34	30,81%	158,59%	4 854 646,15	23,44%	85,44%
Opravy a udržování	7 470,00	0,21%	42 275,78	0,74%	565,94%	19 432,70	0,40%	45,97%
Náklady na reprezentaci	0,00	0,00%	180,00	0,00%	18000,00%	401,00	0,01%	222,78%
Šití oděvů	155 910,00	4,35%	201 652,85	3,55%	129,34%	101 823,58	2,10%	50,49%
Opravy a úpravy oděvů	70 753,00	1,97%	54 736,15	0,96%	77,36%	54 828,08	1,13%	100,17%
Nájemné	2 938 065,00	82,00%	4 465 734,31	78,59%	152,00%	3 902 963,60	80,40%	87,40%
Poštovné	12 984,00	0,36%	15 013,78	0,26%	115,63%	4 333,33	0,09%	28,86%
Dopravné	56 097,00	1,57%	57 057,00	1,00%	101,71%	62 660,00	1,29%	109,82%
Reklama	96 414,00	2,69%	89 669,00	1,58%	93,00%	46 205,00	0,95%	51,53%
Nájemné automobilu	42 877,00	1,20%	323 899,00	5,70%	755,41%	257 261,00	5,30%	79,43%
Telefon a internet	47 957,21	1,34%	57 368,05	1,01%	119,62%	66 296,29	1,37%	115,56%
Pojištění	63 864,03	1,78%	94 887,82	1,67%	148,58%	82 296,04	1,70%	86,73%
Ostatní služby	90 448,89	2,52%	279 691,60	4,92%	309,23%	256 145,53	5,28%	91,58%
Osobní náklady	1 889 470,00	14,85%	3 252 062,00	17,63%	172,12%	4 263 876,00	20,58%	131,11%
Mzdové náklady	1 388 263,00	73,47%	2 389 492,00	73,48%	172,12%	3 148 865,00	73,85%	131,78%
Příjmy společníků	96 275,00	5,10%	101 001,00	3,11%	104,91%	95 788,00	2,25%	94,84%
Zákonné SP a ZP	404 932,00	21,43%	761 569,00	23,42%	188,07%	1 019 223,00	23,90%	133,83%
Daně a poplatky	6 219,49	0,05%	7 610,18	0,04%	122,36%	9 762,04	0,05%	128,28%
Jiné provozní náklady	7 324,52	0,06%	38 994,24	0,21%	532,38%	14 222,73	0,07%	36,47%
Odpisy	14 158,00	0,11%	27 749,00	0,15%	196,00%	64 347,00	0,31%	231,89%
Finanční náklady	227 955,53	1,79%	213 734,88	1,16%	93,76%	281 950,30	1,36%	131,92%
Kurzové ztráty	21 510,00	9,44%	6 281,50	2,94%	29,20%	37 908,34	13,45%	603,49%
Platby kartou	129 321,08	56,73%	184 752,61	86,44%	142,86%	216 582,21	76,82%	117,23%
Ostatní finanční náklady	77 124,45	33,83%	22 700,77	10,62%	29,43%	27 460,05	9,74%	120,97%
Celkem	12 721 936,96	100,00%	18 441 298,97	100,00%	144,96%	20 713 913,10	100,00%	112,32%

Analyzované období jednotlivých let je charakterizováno výší a podílem nákladů na celkových nákladech spolu s meziročním porovnáním. Procentuální podíl je uveden jednak u hlavních skupin nákladů (syntetických účtů) a také u analytických účtů, které firma používá. U hlavních skupin je podíl určen k celkovým nákladům, u analytických účtů je podíl určen k hlavnímu syntetickému účtu.

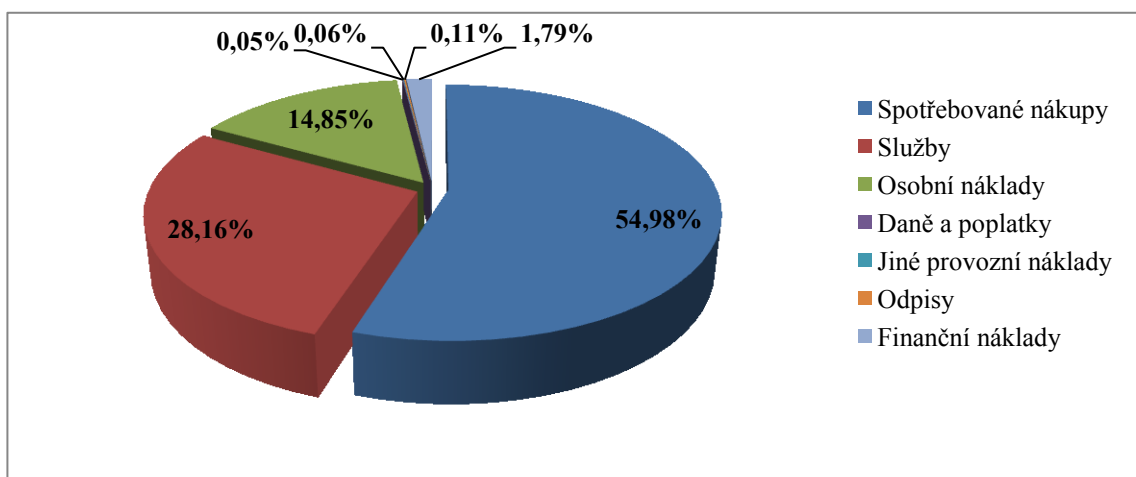
Tabulka 8 – Analýza nákladů syntetických účtů v letech 2011 – 2013 (vlastní zpracování)

Nákladový druh	2011		2012			2013		
	Náklady	% podíl	Náklady	% podíl	2012/2011	Náklady	% podíl	2013/2012
Spotřebované nákupy	6 993 969,29	54,98%	9 218 983,33	49,99%	131,81%	11 225 108,88	54,19%	121,76%
Služby	3 582 840,13	28,16%	5 682 165,34	30,81%	158,59%	4 854 646,15	23,44%	85,44%
Osobní náklady	1 889 470,00	14,85%	3 252 062,00	17,63%	172,12%	4 263 876,00	20,58%	131,11%
Daně a poplatky	6 219,49	0,05%	7 610,18	0,04%	122,36%	9 762,04	0,05%	128,28%
Jiné provozní náklady	7 324,52	0,06%	38 994,24	0,21%	532,38%	14 222,73	0,07%	36,47%
Odpisy	14 158,00	0,11%	27 749,00	0,15%	196,00%	64 347,00	0,31%	231,89%
Finanční náklady	227 955,53	1,79%	213 734,88	1,16%	93,76%	281 950,30	1,36%	131,92%
Celkem	12 721 936,96	100,00%	18 441 298,97	100,00%	144,96%	20 713 913,10	100,00%	112,32%

6.1.1 Analýza roku 2011

V roce 2011 byly náklady firmy v celkové výši 12.721.936,96 Kč. Tržby za prodané zboží dosáhly výše 5.811.744,04 Kč. Z toho je zjevné, že firma pracovala zcela jistě s daleko menším obratem, než tomu bylo v následujících letech. Menší obrat byl způsoben menší prodejní sítí, protože až v průběhu roku 2011 byly otevřeny další dvě prodejny. Otevření prodejen se projevilo hlavně v oblasti nákupu drobného majetku, který činil v roce 2011 celkem 723.534,30 Kč. Z analýzy rovněž vyplývá, že firma neplatila ještě tak výrazně vysoké nájmy, jak tomu bylo v dalších letech, což bylo zapříčiněno hlavně novými prodejny v Praze v roce 2013. Velmi významnou složkou byly mzdové náklady, které tvořily v roce 2011 téměř 15 % všech nákladů firmy. V porovnání s následujícími roky byla hodnota mzdových nákladů výrazně menší, protože s otevřením nových prodejen souviselo také zvyšování počtu zaměstnanců a mzdových nákladů. V porovnání s náklady dalších let byly nízké náklady na pronájem automobilu, protože smlouva o leasingu byla podepsána až v posledním čtvrtletí roku 2011. U finančních nákladů byly nejvýznamnější složkou poplatky za platby přes platební terminál, které činily v roce 2011 129.231,08 Kč.

Z následujícího grafu je možné vyčíst, že největší podíl na celkových nákladech firmy zaujímaly spotřebované nákupy s téměř 55 %. Na druhém místě byly náklady za služby, které přesáhly 28 % všech nákladů. Již výše zmíněné osobní náklady dosáhly téměř 15 %. Poslední významnější skupinou nákladů byly finanční náklady s 1,78% podílem. Ostatní náklady již nebyly pro firmu zásadní.

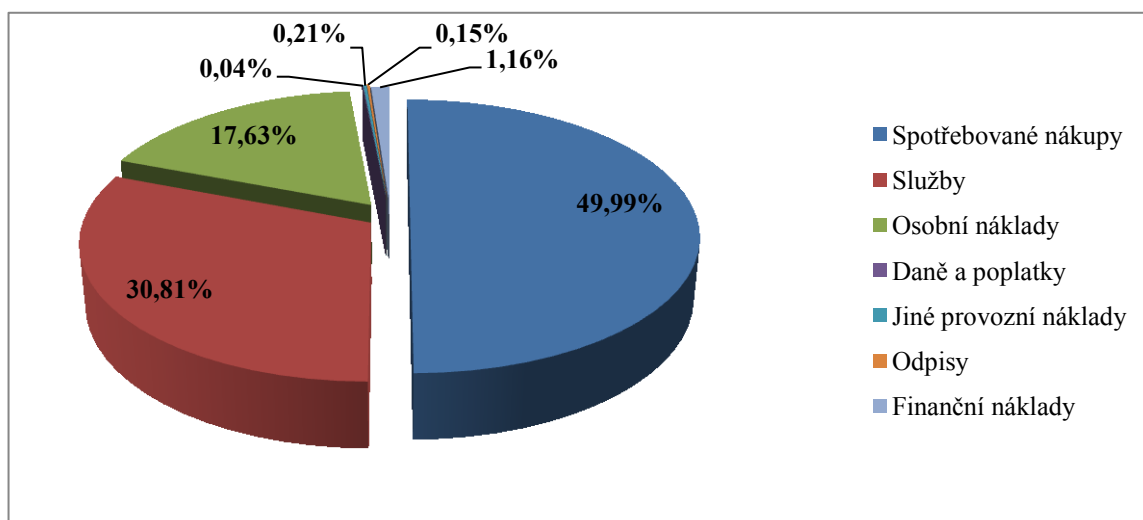


Obrázek 14 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2011 (vlastní zpracování)

6.1.2 Analýza roku 2012

V roce 2012 byly náklady firmy celkem ve výši 18.441.298,97 Kč. Největší nákladovou položkou bylo opět prodané zboží, které činilo v roce 2012 celkem 8.610.692,67 Kč. Oproti roku 2011 se jednalo o nárůst ve výši 48,16 %, což se promítlo do tržeb firmy XY. Významný pokles byl zaznamenán v nákupu drobného majetku, protože firma se velmi finančně vysílila v roce 2011 při otevření nových prodejen, což se promítlo ve snížení těchto nákladů v roce 2012. Spotřeba energie vzrostla meziročně o 10,31 %. Výrazný nárůst nájemného souvisel se zvýšeným nájemným ze strany majitele firmy a hlavně s otevřením prodejny v Olomouci, což sebou přineslo náklady ve výši 840.000 Kč za rok 2012. Významnou nákladovou položkou se ve službách stal pronájem firemního automobilu, který za rok 2012 odčerpал finanční prostředky v hodnotě 323.899,00 Kč. Téměř trojnásobně vzrostly ostatní náklady, které byly spojeny s právními službami využívanými při vyjednávání o nájemních smlouvách u plánovaných prodejních jednotek a posouzení nabízených smluvních podmínek. Mzdové náklady se meziročně zvýšily o 72 % na celkových 2,4 milionu Kč. Příčinou tohoto růstu bylo zaměstnání nových zaměstnanců, včetně ekonomického ředitele.

Z následujícího grafu je možné vyčíst, že největší podíl na celkových nákladech firmy zaujímaly spotřebované nákupy s téměř 50 %, což byl pokles o 5 % oproti předešlému roku, ale v absolutním vyjádření tyto náklady vzrostly o 2,2 milionu Kč. Na druhém místě byly náklady za služby, které téměř dosáhly hodnoty 31 %. Osobní náklady zabraly 17,63 % nákladů.



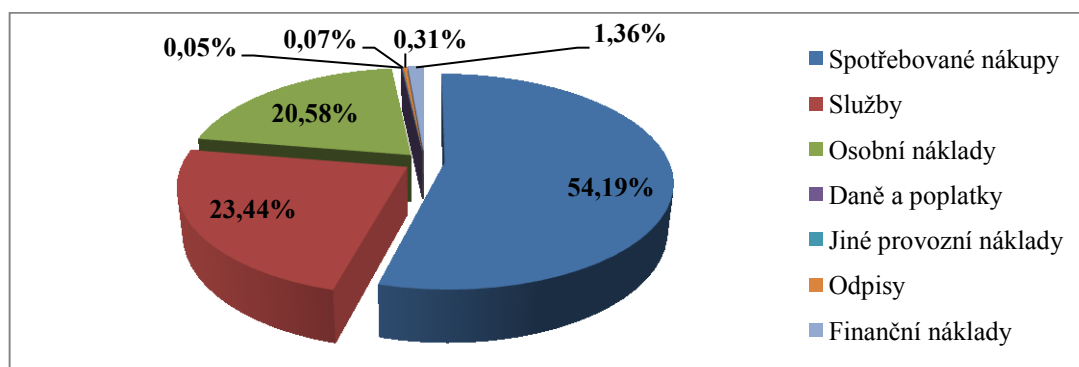
Obrázek 15 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2012
(vlastní zpracování)

6.1.3 Analýza roku 2013

V roce 2013 byly náklady firmy celkem ve výši 20.713.913,10 Kč. Prodané zboží se na nákladech firmy v roce 2013 podílelo celkem 10.079.498,94 Kč a zůstalo nejvyšší nákladovou položkou. Oproti roku 2012 se jednalo o nárůst ve výši 17,06 %. Významný nárůst ve srovnání s rokem 2012 zaznamenaly nákupy drobného majetku, které se zvýšily trojnásobně na hodnotu 351.443,08. Tyto náklady byly vynaloženy na dovybavení nových prodejen v Praze. Spotřeba energie znovu logicky vzrostla díky novým prodejnám o 51,12 %. Firma zaplatila za rok 2013 za energie téměř 625 tisíc Kč. Nájemné v roce 2013 kleslo, což bylo způsobeno snížením nájmu ze strany majitele firmy, který se tímto způsobem snažil firmě pomoci. S novými prodejny souviselo také navýšení mzdových nákladů. Celkem firma vydala za mzdy 3.148.865,00 Kč. Oblast mezd za rok 2013 je dále rozebrána v části, viz osobní náklady roku 2013.

Pořadí skupin nákladů se i v roce 2013 nezměnilo. Nejvýznamnější a největší podíl zaujímaly spotřebované nákupy, které oproti roku 2013 vzrostly o více jak 2 miliony Kč. Procentuální podíl spotřebovaných nákupů na celkových nákladech firmy se zvýšil

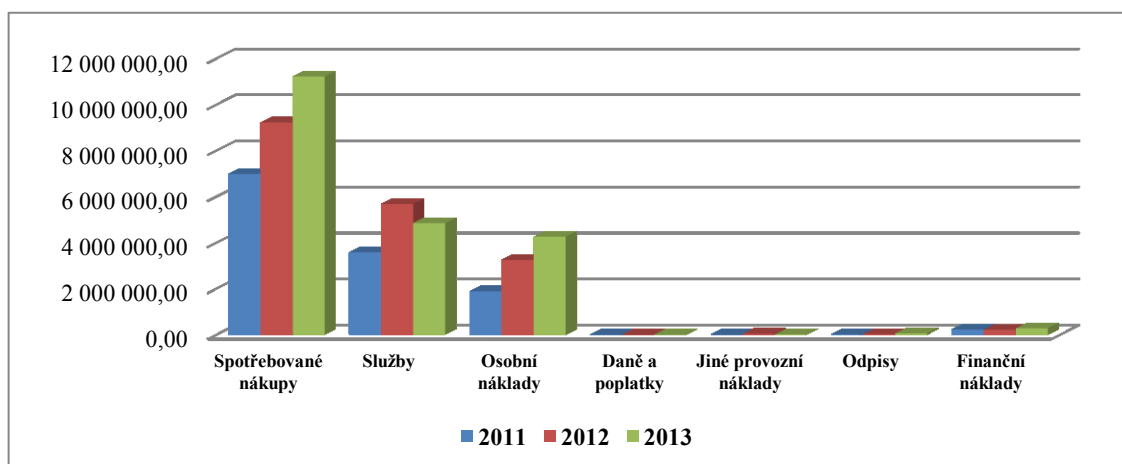
na 54,19 %. Podíl služeb na celkových nákladech se významně snížil, což bylo zapříčiněno rozhodnutím majitele firmy v oblasti nájmu. Tento aspekt je brán v potaz v problematice Activity Based Costingu, kdy rozdíl tržního a skutečného nájemného je brán jako oportunitní náklad. Pokles nákladů za služby v absolutních číslech byl více než 825 tisíc Kč, u nájemného se jednalo o částku převyšující 0,5 milionu Kč. Podíl osobních nákladů se zvýšil na 20,58 %.



Obrázek 16 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2013 (vlastní zpracování)

6.1.4 Vyhodnocení analýzy nákladů v letech 2011-2013

Analýza let 2011-2013 byla provedena z důvodu většího pochopení vývoje nákladů. Při pouze ročním zaměření a analýze by mohlo být jádro problému mylně opomenuto namísto zcela mimořádného nákladu, který může být způsoben výjimečnou událostí v tom kterém roce.



Obrázek 17 – Porovnání nákladů let 2011-2013 (vlastní zpracování)

Z analyzovaných údajů je zřejmé, že spotřebované nákupy mají setrvačně stoupající tendenci, která je zapříčiněna větším prodejem zboží, které je největší nákladovou položkou ze všech nákladů firmy. Služby během let nejdříve v roce 2012 rostly, což bylo způsobeno rozvojem prodejní sítě a otevíráním nových prodejen, a následně v roce 2013 klesly, důvodem bylo snížení nájmu u prostor vlastněných majitelem firmy XY s.r.o., Setrvalý růst byl zaznamenán také u mezd pracovníků. Tento růst je logický, pokud se bere v úvahu otevírání nových prodejen, avšak osobní náklady jsou také oblastí, která by měla být podrobena hloubkové analýze. Daně a poplatky, jiné provozní náklady a skupinu nákladů v podobě odpisů nemá pro firmu XY příliš velký význam. Větší pozornost je potřeba věnovat oblasti finančních nákladů, které však z větší části souvisí s obratem firmy, jsou tedy variabilním nákladem.

6.2 Druhé členění nákladů roku 2013

V této části práce jsou podrobně zanalyzovány náklady firmy XY za rok 2013. Náklady jsou postupně řešeny podle jednotlivých skupin nákladů z druhového členění, které vychází z účetnictví. V kapitole č. 4, která navazuje na analýzu nákladů podle druhového členění, je zpracována analýza nákladů, která rozděluje náklady na variabilní a fixní.

6.2.1 Spotřebované nákupy

Tabulka 9 – Spotřebované nákupy firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)

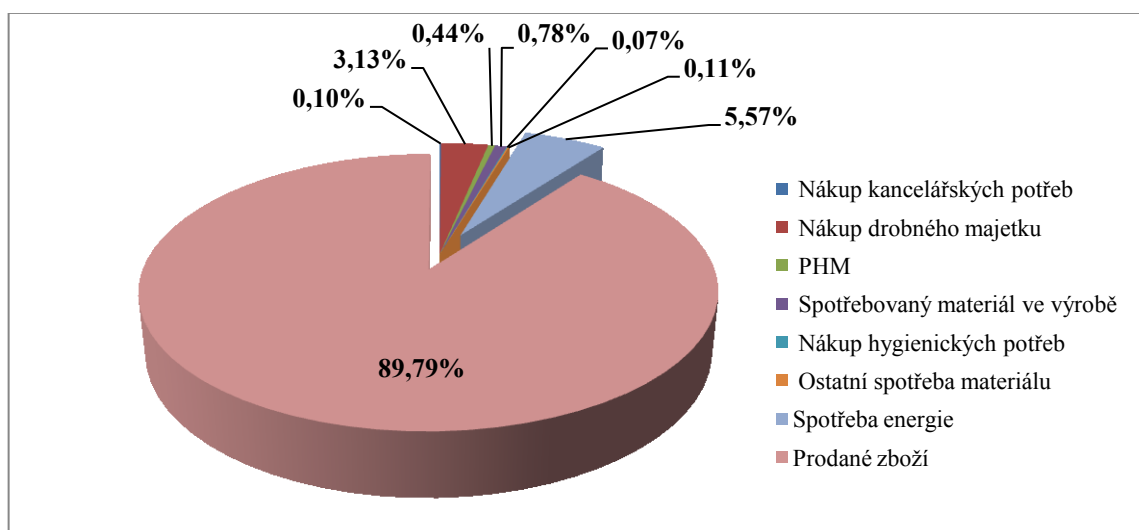
50x	Spotřebované nákupy	11 225 108,88 Kč	% podíl
501	Spotřeba materiálu	520 782,60 Kč	4,64%
	501100 Nákup kancelářských potřeb	11 506,57 Kč	0,10%
	501200 Nákup drobného majetku	351 443,08 Kč	3,13%
	501300 PHM	49 948,98 Kč	0,44%
	501400 Spotřebovaný materiál ve výrobě	87 807,14 Kč	0,78%
	501500 Nákup hygienických potřeb	7 872,22 Kč	0,07%
	501600 Ostatní spotřeba materiálu	12 204,61 Kč	0,11%
502	Spotřeba energie	624 827,34 Kč	5,57%
504	Prodané zboží	10 079 498,94 Kč	89,79%

Spotřebované nákupy tvořily za rok 2013 nejvyšší nákladovou položkou v hodnotě 11.225.108,88 Kč. Z toho vyplývá, že se na celkových nákladech firmy podílely 54,19 %. Tato hodnota byla způsobena hlavně z důvodu prodaného zboží, které v nákupních cenách činilo 10.079.498,94 Kč. Zboží se ve firmě rozlišuje na vlastní zboží, které se na celkových

nákladech podílí zhruba 70 % a zboží komisní. Komisní zboží je zboží propůjčené, které se fakturuje až na základě skutečně prodaných kusů. Ostatní zboží, které se neprodá, se po určité době vrací dodavateli.

Druhou nejvyšší položkou mezi spotřebovanými nákupy byl spotřebovaný materiál, který je analyticky rozdělen na dalších šest účtů. Prvním je nákup kancelářských potřeb, které byly nutné jednak pro fungování prodejen, ale také pro centrálu firmy. Celkové náklady na nákup kancelářských potřeb činily 11.506,57 Kč. Nákup drobného majetku souvisel s vybavováním prodejen a s jejich modernizací. V roce 2013 byla zařizována prodejna v Praze v OC Galerie Harfa a tato investice přišla na celkovou částku zhruba 300 tisíc Kč. Celková částka nakoupeného drobného majetku byla 351.443,08 Kč a skládala se navíc z drobných nákupů, které nepřevyšovaly zákonem stanovenou hodnotu 40.000 Kč. Dalším analytickým účtem byla spotřeba PHM, která celkově dosáhla výše 49.948,98,- Kč. Poslední výraznou nákladovou položkou ve spotřebovaném materiálu byl účet 501500 – Spotřeba materiálu ve výrobě. Firma XY sice nemá svou vlastní výrobu, ale v některých situacích si sama nakupovala materiál, z kterého bylo následně zboží vyrobeno. Hodnota materiálu, který byl spotřebován na výrobu vlastního zboží firmy, činila 87.807,14 Kč.

Menší nákladovou položkou byl nákup hygienických potřeb, který byl v celkové výši 7.872,22 Kč, a ostatní spotřeba materiálu, která činila 12.204,61 Kč a souvisela s údržbou budov a obchodů. Další důležitou nákladovou položkou je spotřeba energií – tedy plynu a elektřiny. Celkem se jednalo o náklad ve výši 624.827,34 Kč.



Obrázek 18 – Spotřebované nákupy firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)

6.2.2 Služby

Tabulka 10 – Nakoupené služby firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)

51x	Služby	4 854 646,15 Kč	% podíl	
511	Opravy a udržování	19 432,70 Kč	0,40%	
513	Náklady na reprezentaci	401,00 Kč	0,01%	
518	Ostatní služby	4 834 812,45 Kč	99,59%	
	518001	Šití oděvů	101 823,58 Kč	2,10%
	518002	Opravy a úpravy oděvů	54 828,08 Kč	1,13%
	518003	Nájemné	3 902 963,60 Kč	80,40%
	518004	Poštovné	4 333,33 Kč	0,09%
	518005	Dopravné	62 660,00 Kč	1,29%
	518006	Reklama	46 205,00 Kč	0,95%
	518007	Nájemné automobilu	257 261,00 Kč	5,30%
	518008	Telefon a internet	66 296,29 Kč	1,37%
	518009	Pojištění	82 296,04 Kč	1,70%
	518010	Ostatní služby	256 145,53 Kč	5,28%

Druhou skupinou podle množství vynaložených nákladů byly služby. Tato skupina nákladů celkově zatížila firmu 4.814.313,11 Kč a byla druhou největší nákladovou skupinou po již výše zmíněných nákladech na spotřebované nákupy.

Na opravy a udržování byly vynaloženy prostředky v celkové hodnotě 19.432,70 Kč. Jednalo se o opravy a údržbu prodejen a kanceláří, které byly nezbytné pro fungování (např. oprava elektřiny).

Další náklady byly vynaloženy na reprezentaci firmy, což jsou náklady, které nejsou daňově uznatelné, a proto si o ně firma nemohla snížit základ daně. Celkem tyto náklady činily 401,00 Kč, šlo o náklady vynaložené na obědy a dárky obchodním partnerům a také o náklady na speciální akce typu Business for Breakfast.

Poslední nákladovou položkou byly ostatní služby, které tvořily její největší část. Ostatní služby, stejně jako účet 501 – Spotřebované nákupy, bylo zapotřebí důkladně a logicky rozdělit na analytické účty. V případě firmy XY je účet 518 rozdělen na 10 analytických účtů: šití oděvů, opravy a úpravy oděvů, nájemné, poštovné, dopravné, reklama, pronájem automobilu, telefony a internet, pojištění a poslední položkou jsou ostatní služby, mezi které jsou řazeny právní služby, poradenství, servis na prodejnách apod.

Nejvyšší položkou ostatních služeb bylo nájmné, které dosáhlo za rok 2013 hodnoty 3.902.963,60 Kč. Tyto náklady by byly ještě větší, pokud by nebyly sníženy nájem ze strany majitele firmy, který pronajímá firmě dva obchody a také centrálu se skladem. Nájemné se na nákladech na služby podílelo více než 81 %.

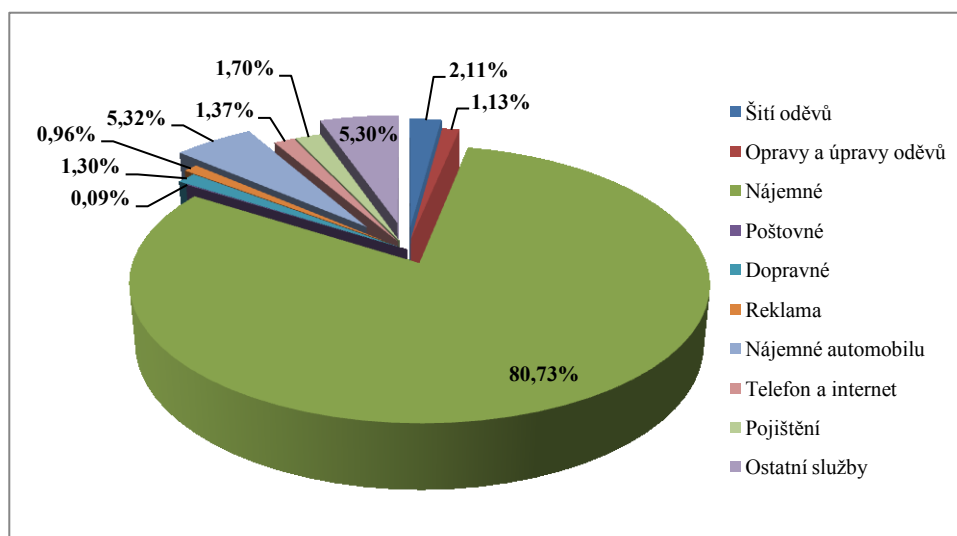
Druhou největší nákladovou položkou byl pronájem automobilu, který stál firmu za rok 2013 celkem 257.261,00 Kč. Firma je zavázána do konce roku 2014 k pronájmu tohoto vozidla a bude v rámci své činnosti zvažovat nákup nového automobilu. S těmito náklady souvisely také náklady na přepravu zboží, které byly vynakládány v roce 2013 hlavně na trase Praha – Prostějov. Celkem tyto náklady činily 62.660,00 Kč.

Další významnou nákladovou složku mezi službami zaujímaly ostatní služby, které byly spojeny s právními službami, které firmu stály celkem 120.282 Kč. Ostatní složky tohoto analytického účtu v hodnotě 135.863,53 byly vynaloženy v rámci servisu a služeb provedených na prodejnách. Celková hodnota těchto nákladů byla v roce 2013 256.145,53 Kč.

Šití oděvů a jejich následné úpravy a opravy přišly firmu v součtu celkem na 156.651,66 Kč. Náklady na šití oděvů nebyly v roce 2013 nikterak vysoké, protože firma byla schopná velkou část poptávky uspokojit ze svých zásob z minulých let. Úpravy oděvů jsou prováděny v rámci služeb pro zákazníky.

Na pojištění firma vydala v roce 2013 celkem 41.963,00 Kč. Pojištění bylo zaměřeno na snížení rizika možnosti škodní události v rámci prodejních jednotek a centrálního skladu, ve kterém je uloženo zboží vysoké finanční hodnoty.

Dalšími náklady byly reklama, telefony a internet a poštovné. Reklama zahrnovala tisk katalogů a také výrobu tašek s logem firmy apod. Celkové náklady na tuto činnost činily 46.205,00 Kč. Poštovné, které bylo ve výši 4.333,33 Kč, souvisí převážně se zasíláním jednotlivých kusů zboží na dobírku. Poslední nákladovou položkou jsou platby za telefonní služby a internet, které se za rok vyšplhaly na hodnotu 66.296,29 Kč.



Obrázek 19 – Ostatní služby za rok 2013 (vlastní zpracování)

6.2.3 Osobní náklady

Tabulka 11 – Osobní náklady ve firmě XY za rok 2013 (vlastní zpracování)

52x	Osobní náklady	4 263 876,00 Kč	% podíl
521	Mzdové náklady	3 148 865,00 Kč	73,85%
522	Příjmy společníků a členů družstev	95 788,00 Kč	2,25%
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	1 019 223,00 Kč	23,90%

Osobní náklady byly třetí nejvyšší nákladovou skupinou. Firma na mzdy zaměstnanců vynaložila celkem 4.263.876,00 Kč.

V současné době stejně jako v roce 2013 zaměstnává firma celkem 19 stálých zaměstnanců, většinou jde o prodavačky. Dalšími pracovníky jsou vedoucí administrativy, údržbář, ekonomický ředitel a generální ředitel. V roce 2013 celkový úhrn hrubých mezd činil 3.148.865,00 Kč. Další náklady byly vynaloženy na plat generálního ředitele, který však jako majitel pobíral pouze minimální mzdu, a proto jsou tyto celkové náklady v podobě hrubých mezd společníků pouze 95.788,00 Kč.

Na zákonném sociálním a zdravotním pojištění, které dohromady činí 34 % z hrubých mezd, protože se skládá z 25 % sociálního pojištění a 9 % zdravotního pojištění, odvedla firma XY celkem 1.019.223,00 Kč. Tato pojištění jsou hrazena zaměstnavatelem. Poměr celkových hrubých mezd, které jsou ve výši 3.244.653,00 Kč a odvedeného sociálního

a zdravotního pojištění činí celkem 31,41 %. To bylo způsobeno tím, že firma některé zaměstnance nemá na hlavní pracovní poměr, ale na dohodu o provedení práce.

6.2.4 Daně a poplatky

Daně a poplatky v rámci účetního roku 2013 ve firmě XY zabíraly hodnotu 9.762,04 Kč, což je rovno 0,05 %. Tyto náklady byly tvořeny poplatky za silniční daň, dálniční známku, poplatek za ochrannou známku firmy a licenční poplatky v rámci užívání rádií v prodejnách, které se platí společnosti INTERGRAM a společnosti OSA.

6.2.5 Jiné provozní náklady

Jiné provozní náklady byly za rok 2013 ve výši 14.222,73 Kč. První složkou byla penále, které jsou daňově neuznatelným nákladem, v hodnotě 414,00 Kč. Jednalo se o penále za opožděné úhrady faktur. Ostatní náklady byla již pouze v rámci vyúčtování faktur, kdy část nákladů byla vygenerována v rámci zaokrouhlení.

6.2.6 Odpisy, rezervy, komplexní náklady

Firma XY nemá příliš mnoho investičního majetku, který by generoval náklady v podobě odpisů. Jediným odpisem byla částka 64.347,00 Kč. Jedná se o odpis za technické zhodnocení budovy, které bylo provedeno v roce 2010.

6.2.7 Finanční náklady

Finanční náklady měly významnější nákladové postavení než daně a poplatky, jiné provozní náklady a odpisy. Hlavním zdrojem finančních nákladů společnosti byly kurzové ztráty, úroky, poplatky za vedení účtů, poplatky za zahraniční platby a hlavně poplatky za platbu kartou přes platební terminál. Za celý rok 2013 bylo přes platební terminály zapláceno celkem 10.645.807,50 Kč. Z této částky však bylo odvedeno správci platebních transakcí celkem 216.582,21 Kč. Jedná se tedy zhruba o 2 % z obrátu. Významné byly také kurzové ztráty, které se ke konci roku 2013 ještě zvýraznily díky intervenci ČNB. Celkem byla kurzová ztráta firmy 37.908,04 Kč. Náklady v oblasti finanční činily celkem 281.950,30 Kč.

6.2.8 Vyhodnocení druhového členění nákladů za rok 2013

Více než 98 % nákladů firmy za rok 2013 bylo spojeno se třemi nákladovými skupinami: spotřebovanými nákupy, službami a osobními náklady. Nárůst celkových nákladů a výše

jednotlivých položek je nutné zhodnotit hlavně z pohledu závislosti na objemu výroby. Proto v další kapitole je rozebrána problematika nákladů z tohoto pohledu.

6.3 Rozdělení nákladů na variabilní a fixní

Náklady lze členit také podle objemu výroby nebo objemu prodeje, tedy na fixní a variabilní, což záleží podle druhu podniku, zda se jedná o podnik výrobní nebo obchodní. Firma XY se zaměřuje na obchod a pouze okrajově na výrobu, kterou má však outsourcovanou – tedy zajištěnou mimo podnik. Rozdělení na náklady variabilní a fixní vyjadřuje, jakým způsobem se mění náklady v závislosti na změně objemu prodeje ve firmě XY. Rozdělení na fixní a variabilní náklady je učiněno na základě údajů z firemního účetnictví a kvalifikovaného odhadu ekonomického ředitele firmy.

6.3.1 Spotřebované nákupy

Tabulka 12 – Rozdělení spotřebovaných nákupů na fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)

50x	Spotřebované nákupy		Celkové náklady	Variabilní náklady		Fixní náklady	
				%	Náklad	%	Náklad
501	Spotřeba materiálu		520 782,60 Kč	17,93%	93 377,37 Kč	82,07%	427 405,23 Kč
	501100	Nákup kancelářských potřeb	11 506,57 Kč	5,00%	575,33 Kč	95,00%	10 931,24 Kč
	501200	Nákup drobného majetku	351 443,08 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	351 443,08 Kč
	501300	PHM	49 948,98 Kč	10,00%	4 994,90 Kč	90,00%	44 954,08 Kč
	501400	Spotřebovaný materiál ve výrobě	87 807,14 Kč	100,00%	87 807,14 Kč	0,00%	0,00 Kč
	501500	Nákup hygienických potřeb	7 872,22 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	7 872,22 Kč
	501600	Ostatní spotřeba materiálu	12 204,61 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	12 204,61 Kč
502	Spotřeba energie		624 827,34 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	624 827,34 Kč
504	Prodané zboží		10 079 498,94 Kč	100,00%	10 079 498,94 Kč	0,00%	0,00 Kč
Celkem			11 225 108,88 Kč	90,63%	10 172 876,31 Kč	9,37%	1 052 232,57 Kč

Většina spotřebovaných nákupů měla spíše variabilní charakter. Mezi tuto skupinu nákladů patřila menší část spotřebovaných kancelářských potřeb a PHM. Mezi zcela variabilní náklady byl zařazen spotřebovaný materiál ve výrobě a prodané zboží. Celkem variabilní náklady byly vyčísleny v hodnotě 10.172.876,31 Kč. Ostatní náklady byly přiřazeny jako fixní, tedy neovlivnitelné objemem daného výkonu, kterým je ve firmě XY prodej zboží. Největší fixní položkou v oblasti spotřebovaných nákupů byla spotřebovaná energie a nákup drobného majetku. Fixní náklady byly vyčísleny ve spotřebovaných nákupech celkovým podílem 9,37 %.

6.3.2 Služby

Tabulka 13 – Rozdělení služeb na fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)

51x	Služby	Celkové náklady	Variabilní náklady		Fixní náklady	
			%	Náklad	%	Náklad
511	Opravy a udržování	19 432,70 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	19 432,70 Kč
513	Náklady na reprezentaci	401,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	401,00 Kč
518	Ostatní služby	4 834 812,45 Kč	13,45%	650 152,25 Kč	86,55%	4 184 660,20 Kč
	518001 Šití oděvů	101 823,58 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	101 823,58 Kč
	518002 Opravy a úpravy oděvů	54 828,08 Kč	100,00%	54 828,08 Kč	0,00%	0,00 Kč
	518003 Nájemné	3 902 963,60 Kč	15,00%	585 444,54 Kč	85,00%	3 317 519,06 Kč
	518004 Poštovné	4 333,33 Kč	75,00%	3 250,00 Kč	25,00%	1 083,33 Kč
	518005 Dopravné	62 660,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	62 660,00 Kč
	518006 Reklama	46 205,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	46 205,00 Kč
	518007 Nájemné automobilu	257 261,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	257 261,00 Kč
	518008 Telefon a internet	66 296,29 Kč	10,00%	6 629,63 Kč	90,00%	59 666,66 Kč
	518009 Pojištění	82 296,04 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	82 296,04 Kč
	518010 Ostatní služby	256 145,53 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	256 145,53 Kč
	Celkem	4 854 646,15 Kč	13,39%	650 152,25 Kč	86,61%	4 204 493,90 Kč

Náklady na opravy a udržování i náklady na reprezentaci byly celé fixní, protože nijak nesouvisí s objemem prodeje. Šití oděvů sice ovlivňovalo následný prodej zboží, ale výroba zboží na objednávku nesouvisela s prodejem přímo, protože se vyrábělo na dobu půl roku dopředu a firma nevěděla, které zboží se prodá a v jakém množství. Naopak opravy a úpravy oděvů již s prodaným množstvím zboží přímo souvisí, protože všechny úpravy jsou realizovány již na prodaném zboží na míru zákazníkovi. Nájemné bylo z 85 % fixní, ale v OC Harfa platila firma obrátové nájemné, proto byl stanoven podíl 15 % variabilních nákladů u nájmu. Poštovné bylo z části využíváno na odesílání faktur a potřebné administrativy, ale asi v 75 % případů se jednalo o variabilní náklad související s odesláním zboží zákazníkovi nebo na prodejnu, kde si ho vyzvednul zákazník. Dopravné bylo vynaloženo na přemísťování zboží na prodejny, ale tyto náklady nesouvisí s prodaným zbožím, ale se zásobováním prodejen novým potřebným zbožím. Poslední variabilní složkou byly částečně náklady na telefonní služby. Variabilita těchto nákladů je způsobena náklady vynaloženými v rámci vyřízení prodejů a zvýšení zákaznického servisu. Zbývající náklady, kterými jsou pronájem automobilu a pojištění, jsou celé fixní.

6.3.3 Osobní náklady

Tabulka 14 – Rozdělení osobní nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)

51x	Osobní náklady	Celkové náklady	Variabilní náklady		Fixní náklady	
			%	Náklad	%	Náklad
521	Mzdové náklady	3 148 865,00 Kč	10,00%	314 886,50 Kč	90,00%	2 833 978,50 Kč
522	Příjmy společníků a členů družstev	95 788,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	95 788,00 Kč
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	1 019 223,00 Kč	10,00%	101 922,30 Kč	90,00%	917 300,70 Kč
Celkem		4 263 876,00 Kč	9,78%	416 808,80 Kč	90,22%	3 847 067,20 Kč

Mzdové náklady byly v roce 2013 až z 90 % fixního charakteru, ale měly také pohyblivou složku z množství prodeje, které je variabilní, protože prodavačky dostávali vypláceny prémie na základě maloobchodního obratu. Prémiové limity se u jednotlivých prodejen významně lišily. Stejně tak sociální a zdravotní pojištění bylo vyplaceno stejně jako hrubé mzdy v poměru 90:10, protože prémie se počítají do hrubé mzdy zaměstnanců, z které se následně počítá zdravotní a sociální pojištění. Velmi složitou otázkou je nastavení prémiového řádu, který je v současnosti nastaven nevýhodně pro firmu, která přestože nemusí být v určitých měsících zisková, tak prémie vyplácí.

6.3.4 Ostatní skupiny nákladů

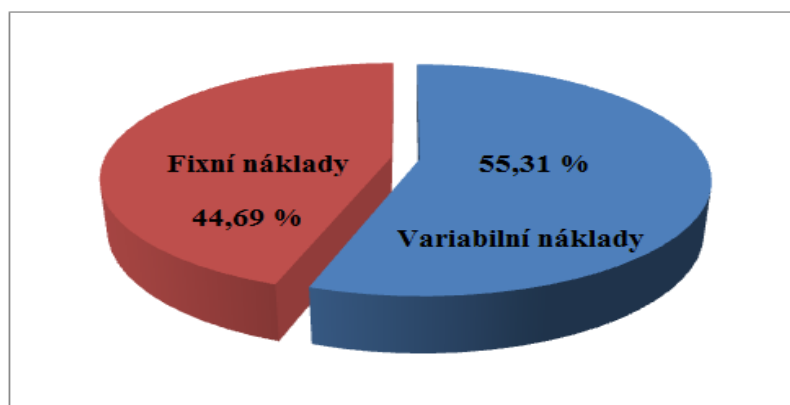
Náklady v oblasti daní a poplatky a jiných provozních nákladů nebyly závislé na množství prodáváného zboží. Odpisy dlouhodobého majetku měly fixní charakter, stejně jako kurzové rozdíly a poplatky za vedení účtů. Pokud však v rámci prodeje byla uskutečněna platba kartou, náklady spojené s touto službou byly považovány za variabilní. Celková částka poplatků za transakce přes platební terminál byla v roce 2013 v celkové hodnotě 216.582,21 Kč. Všechny tyto poplatky za platbu přes platební terminál jsou tedy považovány za variabilní náklady. Ostatní finanční náklady patří již mezi fixní náklady.

6.3.5 Vyhodnocení

Tabulka 15 – Rozdělení osobní nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)

Druhové členění nákladů		Celkové náklady	Variabilní náklady		Fixní náklady	
			%	Náklad	%	Náklad
50x	Spotřebované nákupy	11 225 108,88 Kč	90,63%	10 172 876,31 Kč	9,37%	1 052 232,57 Kč
51x	Služby	4 854 646,15 Kč	13,39%	650 152,25 Kč	86,61%	4 204 493,90 Kč
52x	Osobní náklady	4 263 876,00 Kč	9,78%	416 808,80 Kč	90,22%	3 847 067,20 Kč
53x	Daně a poplatky	9 762,04 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	9 762,04 Kč
54x	Jiné provozní náklady	14 222,73 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	14 222,73 Kč
55x	Odpisy	64 347,00 Kč	0,00%	0,00 Kč	100,00%	64 347,00 Kč
56x	Finanční náklady	281 950,30 Kč	76,82%	216 582,21 Kč	23,18%	65 368,09 Kč
Celkem		20 713 913,10 Kč	55,31%	11 456 419,57 Kč	44,69%	9 257 493,53 Kč

Celkové rozdělení nákladů firmy XY za rok 2013 vychází v poměru 55,31 % : 44,69 % ve prospěch variabilních nákladů. Nejvýznamnějšími variabilními náklady bylo prodané zboží. Problémem pro firmu však jsou vysoké fixní náklady, kdy nejhorší situace je u nákladů za služby, hlavně oblast pronájmů, a také náklady osobní. U těchto dvou složek je nutné zajistit, aby byly co v největší míře eliminovány náklady fixní a rozšiřoval se podíl nákladů variabilních.



Obrázek 20 – Procentuální podíl fixních a variabilních nákladů 2013 (vlastní zpracování)

6.4 Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé

Dělení nákladů na přímé a nepřímé je důležité hlavně z pohledu kalkulací, aby bylo možné rozdělit náklady na přímo související s produktem a na režijní položky, které je nutné rozpočítat na všechny výrobky. Protože se firma XY zabývá především prodejem zboží, jsou její náklady dělené podle toho, jak náklad souvisí s jednotkou prodaného zboží.

Tabulka 16 – Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé (vlastní zpracování)

Nákladový druh	Náklady 2013	Náklady	
		Přímé	Nepřímé
Spotřebované nákupy	11 225 108,88	10 167 306,08	1 057 802,80
Nákup kancel. potřeb	11 506,57	0,00	11 506,57
Nákup drob. majetku	351 443,08	0,00	351 443,08
PHM	49 948,98	0,00	49 948,98
Spotř. materiál ve výrobě	87 807,14	87 807,14	0,00
Nákup hygienických potřeb	7 872,22	0,00	7 872,22
Ostatní spotřeba materiálu	12 204,61	0,00	12 204,61
Spotřeba energie	624 827,34	0,00	624 827,34
Prodané zboží	10 079 498,94	10 079 498,94	0,00
Služby	4 854 646,15	0,00	4 854 646,15
Opravy a udržování	19 432,70	0,00	19 432,70
Náklady na reprezentaci	401,00	0,00	401,00
Šití oděvů	101 823,58	0,00	101 823,58
Opravy a úpravy oděvů	54 828,08	0,00	54 828,08
Nájemné	3 902 963,60	0,00	3 902 963,60
Poštovné	4 333,33	0,00	4 333,33
Dopravné	62 660,00	0,00	62 660,00
Reklama	46 205,00	0,00	46 205,00
Nájemné automobilu	257 261,00	0,00	257 261,00
Telefon a internet	66 296,29	0,00	66 296,29
Pojistění	82 296,04	0,00	82 296,04
Ostatní služby	256 145,53	0,00	256 145,53
Osobní náklady	4 263 876,00	0,00	4 263 876,00
Mzdové náklady	3 148 865,00	0,00	3 148 865,00
Příjmy společníků	95 788,00	0,00	95 788,00
Zákonné SP a ZP	1 019 223,00	0,00	1 019 223,00
Daně a poplatky	9 762,04	0,00	9 762,04
Jiné provozní náklady	14 222,73	0,00	14 222,73
Odpisy	64 347,00	0,00	64 347,00
Finanční náklady	281 950,30	216 582,21	65 368,39
Kurzové ztráty	37 908,34	0,00	37 908,34
Platby kartou	216 582,21	216 582,21	0,00
Ostatní finanční náklady	27 460,05	0,00	27 460,05
Celkem	20 713 913,10	10 383 888,29	10 330 025,11

Mezi přímé náklady firmy XY patří jednoznačně prodané zboží, které je největší nákladovou položkou. Dalšími přímými náklady jsou ještě spotřebovaný materiál ve výrobě, který je prováděn jako zakázková výroba přímo na objednávku konkrétního zákazníka. Dále jsou jako přímé náklady hodnoceny platby kartou, které přímo souvisí s prodejem přes platební terminály, kdy je z částky obratu odečítáno určité procento z prodeje. Celková částka přímých nákladů firmy je 10.833.888,29 Kč a z 97 % je tato částka tvořená právě prodaným zbožím.

Ostatní náklady firmy jsou řazeny mezi režijní (nepřímé) náklady, protože jejich přiřazení jednotce prodaného zboží není možné vykonat přesně, a proto bude jejich hodnota započítávána do režijních složek nákladů. Veškeré služby ve firmě jsou zahrnovány do nepřímých nákladů. Mzdové náklady nelze přiřadit přímo k prodanému zboží, protože prodej zboží je jen částí celkových aktivit, kterými se prodávачky musí zabývat. Daně a poplatky,

jiné provozní náklady a odpisy jsou zařazeny mezi režijní náklady, protože přímo nesouvisí s prodaným zbožím. Jak již bylo výše zmíněno, větší část finančních nákladů měla podobu poplatků za platby kartou přes platební terminál, které jsou řazeny mezi přímé náklady. Ostatní finanční náklady jsou však nepřímé a jedná se hlavně o poplatky za vedení účtu a kurzové ztráty.

7 VYHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

Praktická část se skládá ze strategické analýzy a analýzy nákladů. Analýza nákladů je rozdělena do tří kapitol: analýzy nákladů v letech 2011-2013 a podrobné analýzy nákladů v roce 2013 z různých hledisek.

Ze strategické analýzy je zjevné, že firma XY s.r.o. funguje v současné době v podnikatelsky nepříliš příznivém prostředí. V oblasti vzdáleného prostředí firmy je velmi nestabilní jednak ekonomická situace, ale také situace politická. Problémy se vyskytují také v oblasti sociální a demografické, které se částečně projevují již nyní v nezaměstnanosti a budou se dále prohlubovat v podobě stárnutí obyvatelstva a s ním související klesající kupní silou obyvatel. Z blízkého prostředí zaměřeného na konkurenci je zjevné, že pozice firmy není optimální. Firma XY nemá dostatečnou sílu hlavně u dodavatelů a ani nemá zásadní tržní podíl. Společnost působí v konkurenčně silném prostředí. Ze vnitřního strategického pohledu firma stanovila prioritu upřenou více na kvalitu než cenu. Silnou stránkou je management společnosti a také VIP zákazníci. Přestože není finanční situace hlavně v oblasti Cash Flow příznivá, firma alespoň nemusí splácet úvěry bankám. Slabiny společnosti jsou hlavně v oblasti zásob, vysokých cen zboží, malé prodejní sítě a již výše zmíněné finanční situace.

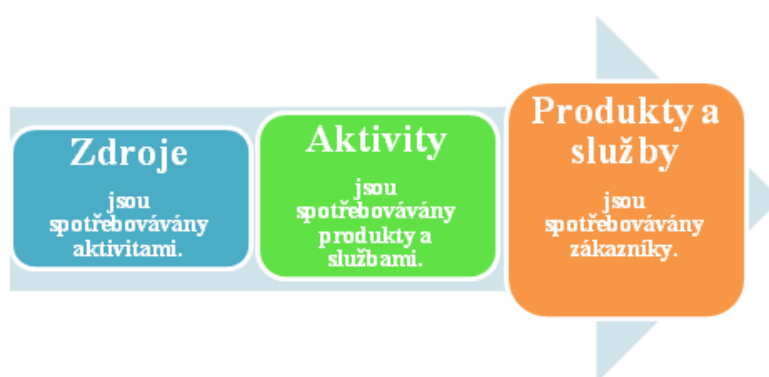
Z analýzy nákladů vyplývá, že během posledních tří let se náklady firmy zvýšily téměř o 8 milionů Kč. Nejdůležitějšími skupinou nákladů jsou spotřebované nákupy v čele s nákupem zboží, dále služby v hlavní roli s pronájmy, a také osobní náklady. Tyto tři složky nákladů tvořily v roce 2013 více než 88 % nákladů celé firmy. Všechny spotřebované nákupy, služby a osobní náklady se podílely na nákladech společnosti více než 98 %. Ostatní skupiny nákladů nejsou pro fungování firmy tolik významné.

Z pohledu závislosti na objemu prodaného zboží jsou pro firmu nejpodstatnější náklady, které mají fixní charakter. U tohoto typu nákladů je nutné hledat zásadní úspory. Variabilní náklady jsou závislé na objemu prodeje firmy, proto není jejich vliv na fungování firmy tak zásadní jako oblast fixních nákladů v čele s náklady na zaměstnance a pronájmy. Výhoda variabilních nákladů je u společnosti XY v tom, že s jejich vynaložením souvisí také prodej a tedy případné výnosy, marže a zisky. Fixní náklady musí být vynaloženy v závislosti na velikosti objemu prodeje. Proto je nutná snaha snížit nebo co nejvíce „variabilizovat“ fixní náklady.

8 PROJEKT ABC KALKULACE A NÁKLADOVÝCH ÚSPOR FIRMY XY

Poslední část diplomové práce je věnována hlavnímu výsledku práce, jímž je projektové řešení. Projektové řešení je realizováno na základě nákladové analýzy, kterou je možné na základě identifikace a vyhodnocení aktivit přetransformovat do moderní kalkulační metody podle aktivit – Activity Based Costingu.

Metodika přiřazování nákladů formou Activity Based Costingu je jednoduchý proces, který v rámci firmy probíhá. Tento proces je možné popsat také následujícím modelem:



Obrázek 21 – Model podstaty Activity Based Costingu

(*Www.trifid-consult.cz*, © 2011)

Activity Based Costing sebou nese přínos, který lze rozdělit na externí a interní. Mezi externí přínos patří například optimalizování portfolia společnosti, eliminace ztrátových produktů či zákazníků a lepší zacílení marketingové strategie. Oproti tomuto přínosu existuje ještě interní přínos, který zprůhledňuje procesy, jejich ocenění a následně redukuje náklady či investuje. Dále ještě tento přínos spočívá v benchmarkingu procesů a pomoci procesnímu řízení. (*Www.trifid-consult.cz*, © 2011)

Přínos, který firma XY hledá v Activity Based Costingu, je zaměřen na zprůhlednění procesů, aby firma stanovila svoje hlavní aktivity, ocenila je a následně je v některých oblastech redukovala. Tato moderní kalkulační metoda přinese firmě nezastupitelné informace o jejich aktivitách, jak jsou finančně nákladné a jak souvisí s druhovým členěním nákladů. V současné době již nelze jednoduše seškrtnat náklady, které jsou příliš vysoké, ale je nutné nalézt jejich pravý význam. Pouze v situaci, kdy vynaložené náklady nemají z pohledu jednotlivých aktivit opodstatnění, je možné začít řešit jejich eliminaci

a optimalizaci, která však musí být učiněna způsobem, který neovlivní úroveň služeb pro zákazníka.

V důsledku růstu nákladů, které se v průběhu posledních tří let výrazně zvýšily, je situace ve firmě XY po finanční stránce dosti složitá. Nejvíce napjatá je situace u Cash Flow, které je pro firmu velmi složité řídit. Proto jakékoliv uvolnění finančních prostředků pomůže tuto situaci alespoň částečně řešit. Úspory je nutné hledat jednak v hlavních oblastech nákladů, které jsou nákladově nejnáročnější a také v oblastech nákladově méně náročných, ale o to jednodušších a rychlejších v realizaci. Zásadně je situace ovlivněna turbulentním prostředím, ve kterém firma působí, a stavem ekonomiky tuzemské i celosvětové, což se následně odráží i v dalších oblastech jejího fungování.

Hlavním cílem diplomové práce je na základě Activity Based Costingu stanovit oblasti, které jsou z pohledu této kalkulace neefektivní, dále rozkrýt tyto aktivity v nákladech, určit oblasti úspor nákladů a následně způsob řešení úsporných opatření.

9 AKTIVITY BASED COSTING

Procesy ve firmě XY můžeme rozdělit na základních 10 aktivit, které jsou různě propojené a na sobě závislé. Každá z aktivit obsahuje mnoho dílčích úkonů, které souvisí s prací více zaměstnanců nebo s dalšími skupinami nákladů.

9.1 Aktivity

- objednávka,
- nákup a příjem zboží,
- uskladnění,
- ocenění zboží,
- prodej zboží,
- výdej zboží,
- poprodejní servis,
- zaúčtování,
- vyhodnocení prodejů a ekonomické řízení firmy,
- údržba.

Každá z aktivit v sobě zahrnuje více druhů nákladů a to v poměru, ve kterém jsou danou aktivitou spotřebovávány. Bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné buď vůbec nebo v požadované kvalitě či kvantitě samotné aktivity provádět.

Objednávka zboží může mít dvojí charakter. V procesu firmy se však jedná téměř výhradně o objednávky zboží na prodejny. Objednávka zákazníků je v maloobchodním prodeji spíše výjimečná a je součástí aktivity prodeje. Proces objednávky v sobě obsahuje činnosti centrály a také každého střediska zvlášť. Nutné jsou informace jednak objektivní, které vychází z dat prodejů, a také subjektivní, které vychází ze zkušeností zaměstnanců firmy. Významnou roli v subjektivním způsobu rozhodování hrají hlavně GŘ, vedoucí prodejen a také samotné prodavačky. Po této analytické části přichází na řadu část realizace, která v sobě zahrnuje již samotnou činnost objednávání u dodavatelů.

Nákup a příjem zboží souvisí se samotným nákupem a předchází mu objednávka. Nákupem a příjmem zboží není pouze jeho dodávka do firmy, ale také další přerozdělení a uložení zboží na prodejnách. Velká část zboží je dodávána přímo na centrálu firmy. Proto

s nákupem a příjmem zboží souvisí další aktivity – uskladnění, ocenění zboží a jeho přesun na prodejny.

Uskladnění je záležitostí nejen fyzickou, ale také evidenční v rámci vnitropodnikového účetnictví i účetnictví finančního. Spotřebovává tedy nejen čas pracovníka, který se stará o sklad, ale také celého ekonomicko-administrativního úseku firmy. Sklady ve firmě jsou rozděleny na centrální sklad a dále na prodejní sklady, které mají všechny prodejny.

Ocenění zboží je činností, kterou po nákupu stanovuje centrála firmy na základě nákladů vynaložených za zboží a také na základě zkušeností a intuice GŘ. Vedoucích prodejen mají v této fázi oceňování menší vliv na cenu. Větší vliv přichází až ze zkušeností s prodejem a následnými výprodeji, které přichází vždy dvakrát ročně. Po stanovení ceny přichází na řadu fyzické ocenění zboží, které je prováděno buď centrálně vedoucí administrativy, nebo přímo prodavačkami na prodejních. V rámci oceňování zboží je nutná kvalitní komunikace mezi prodejny a centrálou společnosti.

Samotný **prodej zboží** je nejdůležitější částí fungování firmy, protože pouze tato aktivita přináší firmě tržby a zisky. Smysluplnost ostatních aktivit je zcela závislá na schopnosti firmy prodávat zboží a tvořit tím dostatek finančních prostředků pro fungování firmy. Zároveň je aktivita prodeje závislá na ostatních aktivitách spojených s prací se zbožím. Úspěšnost prodeje je dána tím, aby bylo správné zboží, ve správný čas na správném místě za správnou cenu, kterou jsou zákazníci ochotni a schopni zaplatit. Prodej je uskutečňován prodavačkami a vedoucími prodejen. Zvláštním způsobem se na prodeji podílí GŘ firmy, který má již vytvořenou VIP klientelu, které nabízí hlavně služby v oblasti poradenství.

Výdej zboží z centrály či prodejen může mít dvojí charakter. Ve většině případů se jedná o vnitropodnikový přesun zboží mezi jednotlivými prodejny a případně centrálou. Výdej k dodavateli je prováděn pouze u komisního zboží, které nebylo prodáno a je nutné jej vrátit.

Poprodejní servis je důležitou součástí prodeje. Cílem firmy musí být získat si zákazníka pro opakovaný nákup. Toho nebude docíleno, jestliže firma nebude nabízet zákazníkovi přidanou hodnotu v podobě služeb v rámci poprodejního servisu, do kterého jsou řazeny například opravy a úpravy oděvů či poradenství.

Zaučtování všech nutných dokladů: mezd, skladů, DPH a dalších činností je součástí práce ekonomického ředitele, který má celou otázku účetnictví i ekonomiky na starosti.

Ke své práci však potřebuje podklady zpracované vedoucími prodejen, které zpracovávají měsíční závěrky. Při účtování úzce spolupracuje ekonomický ředitel s vedoucí administrativy, která má na starosti v oblasti účetnictví hlavně skladové hospodářství.

Vyhodnocení prodejů je prováděno podobně jako účetnictví na centrále firmy, ale neobejde se bez důležitých informací z prodejen, které v rámci měsíčních závěrek zpracovávají prodejnost podle jednotlivých druhů zboží. Protože ve firmě není zavedený žádný informační systém, který by propojoval centrálu s prodejny, jsou všechny podklady zpracovávány ručně, což sebou nese dosti velkou potřebu času.

Údržba se týká udržování prostor, které má firma v pronájmu a o které se musí starat. Hlavní náklady této aktivity tvoří mzda údržbáře a také spotřební materiál.

9.2 Úprava účetních dat

Část nákladů nemůže být do aktivit zahrnuta, protože jejich zařazení do ABC kalkulace by postrádalo smysl. Mezi tyto náklady patří např. kurzové rozdíly, které jsou neovlivnitelné ze strany firmy. Tyto náklady jsou specifické pro finanční účetnictví.

Naopak je nutné započítávat ekonomické náklady, což jsou náklady, které nebyly skutečně vynaloženy, ale jsou vyčíslené ve smyslu tzv. oportunitních nákladů, tedy ztráty na výdělků. V případě firmy XY se jedná o nájemné, které musí být za rok 2013 připočítáno, protože právě v tomto roce bylo nájemné ze strany majitele sníženo a neodpovídalo skutečné tržní ceně nájmu. Vyčíslená hodnota ztraceného výdělku za rok 2013 byla vyčíslena na základě porovnání s rokem 2012 na 1.320.000,- Kč. Tato částka byla po dohodě s generálním ředitelem ještě snížena o 25 %, aby odpovídala realitě na trhu. Celková částka nájemného tedy je navýšena o 990.000,- Kč.

Některé náklady není možné v analýze ABC použít, protože by nevypovídaly o těch aktivitách správné poznatky. Jedná se například o prodané zboží, protože se nejedná o režijní náklad, ale o náklad přímý, který přímo souvisí s prodanou jednotkou zboží. Stejným typem nákladů je spotřebovaný materiál na výrobu a také částečně náklady na šití oděvů. Náklady na opravy a udržování a odpisy jsou spjaty s budovou, kde firma sídlí. Tyto náklady mají velmi výjimečnou povahu, a proto nebudou zahrnuty do kalkulace. Ostatní služby souvisí hlavně s právními službami, které nesouvisí s prodejem a znovu jsou řazeny mezi náklady mimořádné.

Tabulka 17 – Přřazení nákladů ABC kalkulace po úpravě účetních dat (vlastní zpracování)

Nákladový druh	Náklady 2013	Náklady		ABC kalkulace			
		Přímé	Nepřímé	ANO		NE	
Spotřebované nákupy	11 225 108,88	10 167 306,08	1 057 802,80	822 335,94		235 466,86	
Nákup kancel. potřeb	11 506,57	0,00	11 506,57	100%	11 506,57	0%	0,00
Nákup drobn. majetku	351 443,08	0,00	351 443,08	33%	115 976,22	67%	235 466,86
PHM	49 948,98	0,00	49 948,98	100%	49 948,98	0%	0,00
Spotř. materiál ve výrobě	87 807,14	87 807,14	0,00	přímý náklad - nezahrnuje se			
Nákup hygienických potřeb	7 872,22	0,00	7 872,22	100%	7 872,22	0%	0,00
Ostatní spotřeba materiálu	12 204,61	0,00	12 204,61	100%	12 204,61	0%	0,00
Spotřeba energie	624 827,34	0,00	624 827,34	100%	624 827,34	0%	0,00
Prodané zboží	10 079 498,94	10 079 498,94	0,00	přímý náklad - nezahrnuje se			
Služby	4 854 646,15	0,00	4 854 646,15	5 543 211,03		301 435,13	
Opravy a udržování	19 432,70	0,00	19 432,70	0%	0,00	100%	19 432,70
Náklady na reprezentaci	401,00	0,00	401,00	0%	0,00	100%	401,00
Šití oděvů	101 823,58	0,00	101 823,58	75%	76 367,69	25%	25 455,90
Opravy a úpravy oděvů	54 828,08	0,00	54 828,08	100%	54 828,08	0%	0,00
Nájemné	3 902 963,60	0,00	3 902 963,60	100%	4 892 963,60	0%	0,00
Poštovné	4 333,33	0,00	4 333,33	100%	4 333,33	0%	0,00
Dopravné	62 660,00	0,00	62 660,00	100%	62 660,00	0%	0,00
Reklama	46 205,00	0,00	46 205,00	100%	46 205,00	0%	0,00
Nájemné automobilu	257 261,00	0,00	257 261,00	100%	257 261,00	0%	0,00
Telefon a internet	66 296,29	0,00	66 296,29	100%	66 296,29	0%	0,00
Pojištění	82 296,04	0,00	82 296,04	100%	82 296,04	0%	0,00
Ostatní služby	256 145,53	0,00	256 145,53	0%	0,00	100%	256 145,53
Osobní náklady	4 263 876,00	0,00	4 263 876,00	4 263 876,00		0,00	
Mzdové náklady	3 148 865,00	0,00	3 148 865,00	100%	3 148 865,00	0%	0,00
Příjmy společníků	95 788,00	0,00	95 788,00	100%	95 788,00	0%	0,00
Zákonné SP a ZP	1 019 223,00	0,00	1 019 223,00	100%	1 019 223,00	0%	0,00
Daně a poplatky	9 762,04	0,00	9 762,04	100,00%	9 762,04	0%	0,00
Jiné provozní náklady	14 222,73	0,00	14 222,73	0%	0,00	100%	14 222,73
Odpisy	64 347,00	0,00	64 347,00	0%	0,00	100%	64 347,00
Finanční náklady	281 950,30	216 582,21	65 368,39	27 460,05		37 908,34	
Kurzové ztráty	37 908,34	0,00	37 908,34	0%	0,00	100%	37 908,34
Platby kartou	216 582,21	216 582,21	0,00	přímý náklad - nezahrnuje se			
Ostatní finanční náklady	27 460,05	0,00	27 460,05	100%	27 460,05	0%	0,00
Celkem	20 713 913,10	10 383 888,29	10 330 025,11	10 666 645,05		653 380,06	

Některé položky nákladů bylo nutné částečně nezařadit do ABC kalkulace, protože je možné charakterizovat jako mimořádně vynaložené prostředky, které by zkreslovaly výsledek kalkulace. Patří sem již výše zmíněné šití oděvů, které je ze 75 % bráno jako režijní náklad. Nákup drobného majetku je z jedné třetiny zařazen do kalkulace, ale zbylých 67 % nebylo přiřazeno, protože se jednalo o mimořádnou investici, která se v dalších letech nebude ve stejné výši opakovat. Daně a poplatky jsou zahrnuty celé, protože se jedná o náklady, které souvisí s prodejem – poplatky za provozování rádia (Intergram, OSA) či placení dálniční známky a silniční daně. Z finančních nákladů jsou zcela přiřazovány do kalkulace poplatky za vedení účtu apod.

9.3 Procesní nákladová analýza

Většina nákladů je součástí více aktivit, a proto je nutné jejich rozdělení. Procentuální podíl jednotlivých složek nákladů na aktivitě byl stanoven na základě subjektivního ohodnocení a konzultace s generálním ředitelem firmy a ekonomickým ředitelem.

Tabulka 18 – Procentuální rozdělení podílů nákladů na aktivitách (vlastní zpracování)

Nákladový druh	Objednávka	Nákup a příjem zboží	Uskladnění zboží	Oceňování zboží	Prodej zboží	Výdej a přesun zboží	Poprodejní servis	Zaúčtování	Vyhodn. prodeje a ekonom. ukazatelů	Údržba	Celkem
Nákup kancel. potřeb	6,67%	13,33%	6,67%	6,67%	20,00%	6,67%	6,67%	13,33%	20,00%	0,00%	100,00%
Nákup drob. majetku	4,35%	4,35%	4,35%	8,70%	17,39%	17,39%	8,70%	13,04%	8,70%	13,04%	100,00%
PHM	12,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	37,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	100,00%
Nákup hygienických potřeb	0,00%	11,11%	11,11%	0,00%	11,11%	11,11%	11,11%	0,00%	0,00%	44,44%	100,00%
Ostatní spotřeba materiálu	0,00%	0,00%	25,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	75,00%	100,00%
Spotřeba energie	4,17%	12,50%	16,67%	8,33%	16,67%	8,33%	4,17%	12,50%	12,50%	4,17%	100,00%
Šití oděvů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Opravy a úpravy oděvů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Nájemné	3,57%	14,29%	7,14%	7,14%	28,57%	14,29%	3,57%	10,71%	10,71%	0,00%	100,00%
Poštovné	18,18%	27,27%	0,00%	0,00%	0,00%	27,27%	9,09%	9,09%	9,09%	0,00%	100,00%
Dopravné	0,00%	14,29%	0,00%	0,00%	14,29%	71,43%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Reklama	0,00%	33,33%	0,00%	0,00%	33,33%	0,00%	33,33%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Nájemné automobilu	12,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	37,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	100,00%
Telefon a internet	10,00%	20,00%	0,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	100,00%
Pojištění	7,69%	15,38%	15,38%	7,69%	15,38%	15,38%	7,69%	7,69%	7,69%	0,00%	100,00%
Osobní náklady	6,67%	13,33%	10,00%	13,33%	13,33%	13,33%	6,67%	10,00%	10,00%	3,33%	100,00%
Daně a poplatky	12,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	37,50%	12,50%	0,00%	0,00%	12,50%	100,00%
Ostatní finanční náklady	0,00%	16,67%	0,00%	0,00%	33,33%	0,00%	16,67%	33,33%	0,00%	0,00%	100,00%

Kancelářské potřeby jsou spotřebovávány ve všech aktivitách, kromě údržby, kde tyto náklady nejsou potřebné. Největší spotřeba nákladů na kancelářské potřeby je u prodeje zboží, zaúčtování a vyhodnocování prodeje.

Drobný majetek byl nakupován v menších hodnotách téměř na všechny aktivity, které by nebylo bez nutného vybavení možné provádět. Do drobného majetku byla zařazena např. kopírka na centrálu, stojany pro příjem zboží a jeho přesun apod. Nejvýznamnější jsou náklady vynaložené právě u prodeje zboží a přesunu zboží.

Skupina nákladů, kam patří spotřeba **PHM**, **nájemné automobilu** a **daně a poplatky** spolu významně souvisí a jejich procentuální rozdělení je zcela totožné, protože všechny tyto náklady souvisí s provozem automobilu a s jeho využíváním pro potřeby firmy.

Nejvíce jsou tyto náklady vynaloženy s přesunem zboží, kde tvoří 37,5 % všech nákladů. Dále souvisí ještě s aktivitami objednávka, nákup a příjem zboží, prodej zboží, poprodejní servis a údržba.

Hygienické potřeby jsou spotřebovávány především v souvislosti s aktivitami s prací se zbožím - tedy s jeho nákupem, uskladněním, prodejem, přesunem a poprodejním servisem. Tento proces v sobě zaujímá více než polovinu vynaložených nákladů. Ostatní náklady jsou vynaloženy na údržbu.

Ostatní spotřeba materiálu je ze 75 % součástí aktivity údržba, která se stará o prostory, které firma ke své činnosti využívá. Aktivita uskladnění zboží spotřebovává ostatní tyto náklady, protože se jednalo o náklady na sklad na centrále firmy, které lze považovat za opakující se.

Náklady na energie jsou spotřebovávány všemi aktivitami, ale v různých poměrech. Aktivity nákup a příjem zboží, uskladnění zboží, prodej zboží, zaúčtování a vyhodnocení prodeje se podílí více než 70 %. Dále významnější spotřebu energií v sobě ještě zaujímají ocenění zboží a jeho následný přesun či výdej. Nejméně spotřebovávají energii objednávky, poprodejní servis a údržba.

Šití oděvů a jejich opravy a úpravy souvisí s poprodejním servisem, kdy jsou v rámci VIP zákazníků již k prodaným výrobkům došívány či upravovány oděvy podle přání zákazníka. Úpravy oděvů jsou součástí služeb pro všechny zákazníky, nejen pro tzv. VIP.

Nájemné bylo rozděleno na jednotlivé aktivity, podle odhadnutí času, který je aktivitám věnován v pronajímaných prostorách. Proto náklady na nájemné nijak nesouvisí s údržbou. Nejvíce nákladů je přiřazeno prodeji zboží, následuje nákup a příjem zboží, výdej a přesun zboží a zaúčtování spolu s vyhodnocením prodeje. Tyto aktivity spotřebovávají nájemné více než ze 78 %.

Poštovné je nejvíce spjato s aktivitami objednávka, nákup a příjem zboží a výdej a přesun zboží. Poprodejní servis, zaúčtování a vyhodnocení prodeje je také součástí spotřebovaných nákladů na poštovné, ale již v menší míře.

Dopravné je využíváno hlavně nárazově při dovozu nového zboží a nutnosti odvést na centrální sklad zboží, které se neprodalo. Proto s těmito náklady souvisí hlavně aktivita výdej a přesun materiálu. Méně již souvisí s náklady na dopravné nákup a příjem zboží a prodej zboží.

Náklady na reklamu jsou třetinově rozděleny mezi aktivity nákup a příjem zboží, prodej zboží a poprodejní servis.

Telefon a internet je oblast, která je spotřebovávána všemi aktivitami kromě uskladnění zboží. Tyto prostředky jsou využívány k objednávkám, nákupu, prodeji, ocenění zboží, zaúčtování apod.

Náklady na pojištění jsou spjaty jednak se zbožím a s celým procesem od nákupu až po poprodejní servis. Jedná se o náklady na prostory, které jsou pronajímány a za které firma platí pojištění (např. pronájem prostor centrály firmy).

Rozdělení **osobních nákladů** bylo provedeno na základě času, který byl aktivitám věnován. Žádná aktivita nepřevyšuje ostatní ve spotřebě nákladů, protože jednotlivé aktivity velmi výrazně rozdělují činnost všech pracovníků v podniku. Je také nutné si uvědomit, že zaúčtování a vyhodnocení prodeje nesouvisí pouze s prací administrativní pracovnice a ekonomického ředitele firmy, ale také s činností vedoucích prodejen, které přichystávají podklady za každý měsíc.

Z času vynaloženého na aktivity vychází většina z aktivit. Jejich různý podíl je dán již specifickými okolnostmi, například výší podílu nájemného u prodejen. Proto podíl u osobních nákladů je jiný než u nájemného.

Osobní náklady jsou rozpočítány na příkladu pracovního dne, který má celkem 8 hodin. U 19 pracovníků se jedná o časový fond ve výši 149 hodin, což činí celkem 8940 minut. Tento časový fond je následně rozpočítán na jednotlivé aktivity, což je vidět v následující tabulce.

Tabulka 19 – Denní časový fond pracovníků v minutách (vlastní zpracování)

Aktivity / Pracovníci	Objednávka	Nákup a příjem zboží	Uskladnění zboží	Oceňování zboží	Prodej zboží	Výdej a přesun zboží	Poprodejní servis	Zaúčtování	Vyhodn. prodeje a ekonomick. ukaz.	Údržba	Celkem	rozdíl
Prodavačky	189	450	600	816	990	900	333	216	306	0	4800	0
Vedoucí prodejny	277,5	555	225	255	105	148	146	300	390	0	2401,5	1,5
Údržba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	300	300	0
Ekonom	24	0	0	30	0	0	30	258	138	0	480	0
Admin. pracovník	60	120	69	39	0	0	12	120	60	0	480	0
Generální ředitel	45,5	67	0	51,8	96,6	144	75	0	0	0	479,9	-0,1
Celkem minut	596	1192	894	1191,8	1191,6	1192	596	894	894	300	8941,4	1,4
% podíl	6,67%	13,33%	10,00%	13,33%	13,33%	13,33%	6,67%	10,00%	10,00%	3,33%	100,00%	0,01

Poslední část nákladů – **ostatní finanční náklady** byly rozděleny na aktivity – nákup zboží, prodej zboží, poprodejní servis a zaúčtování. Všechny tyto činnosti souvisí s bankovními poplatky, které tvoří ostatní finanční náklady.

Na základě tohoto rozřídění byly následně rozděleny všechny nepřímé náklady, které byly do ABC kalkulace zahrnuty.

Tabulka 20 – Procesní nákladová analýza firmy XY za rok 2013
(vlastní zpracování)

Aktivity Nákladový druh	Objednávka	Nákup a příjem zboží	Ukládnění zboží	Ocenování zboží	Prodej zboží	Výdej a presun zboží	Poprodejní servis	Zaúčtování	Vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů	Údržba	Celkem
Nákup kancelářských potřeb	767,10	1534,21	767,10	767,10	2301,31	767,10	767,10	1534,21	2301,31	0,00	11506,57
Nákup drobného majetku	5042,44	5042,44	5042,44	10084,89	20169,78	20169,78	10084,89	15127,33	10084,89	15127,33	115976,22
PHM	6243,62	6243,62	0,00	0,00	6243,62	18730,87	6243,62	0,00	0,00	6243,62	49948,98
Nákup hygienických potřeb	0,00	874,69	874,69	0,00	874,69	874,69	874,69	0,00	0,00	3498,76	7872,22
Ostatní spotřeba materiálu	0,00	0,00	3051,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9153,46	12204,61
Spotřeba energie	26034,47	78103,42	104137,89	52068,95	104137,89	52068,95	26034,47	78103,42	78103,42	26034,47	624827,34
Šití oděvů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	76367,69	0,00	0,00	0,00	76367,69
Opravy a úpravy oděvů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	54828,08	0,00	0,00	0,00	54828,08
Nájemné	174748,70	698994,80	349497,40	349497,40	1397989,60	698994,80	174748,70	524246,10	524246,10	0,00	4892963,60
Poštovné	787,88	1181,82	0,00	0,00	0,00	1181,82	393,94	393,94	393,94	0,00	4333,33
Dopravné	0,00	8951,43	0,00	0,00	8951,43	44757,14	0,00	0,00	0,00	0,00	62660,00
Reklama	0,00	15401,67	0,00	0,00	15401,67	0,00	15401,67	0,00	0,00	0,00	46205,00
Nájemné automobilu	32157,63	32157,63	0,00	0,00	32157,63	96472,88	32157,63	0,00	0,00	32157,63	257561,00
Telefon a internet	6629,63	13259,26	0,00	6629,63	6629,63	6629,63	6629,63	6629,63	6629,63	6629,63	66296,29
Pojištění	6330,46	12660,93	12660,93	6330,46	12660,93	12660,93	6330,46	6330,46	6330,46	0,00	82296,04
Osobní náklady	284258,40	568516,80	426387,60	568516,80	568516,80	568516,80	284258,40	426387,60	426387,60	142129,20	4263876,00
Daně a poplatky	1220,26	1220,26	0,00	0,00	1220,26	3660,77	1220,26	0,00	0,00	1220,26	9762,04
Ostatní finanční náklady	0,00	4576,68	0,00	0,00	9153,35	0,00	4576,68	9153,35	0,00	0,00	27460,05
Celkem	544220,60	1448719,64	902419,21	993895,13	2186408,58	1525486,14	700917,90	1067906,04	1054477,35	242194,36	10666645,06

Podle procesní nákladové analýzy je možné určit nejnákladnější aktivity, které se v rámci firmy XY provádějí. Základním zjištěním je, že největší část nákladů v sobě zaujímají aktivity, které mají za úkol zajišťovat prodej zboží a jeho pohyb. Tento pohyb je jednak dovnitř podniku v podobě nákupu, ale také i jako výdej či vnitropodnikový přesun. Tyto aktivity v sobě obsahují 48,03 % všech nákladů firmy, se kterými se v rámci ABC kalkulace počítá.

Více než milion korun v sobě ještě zabírají aktivity na zaúčtování a vyhodnocení prodeje, které jsou pro firmu zhruba stejně nákladné. Jejich podíl na celkových nákladech firmy je 19,89 %.

Méně nákladné jsou již aktivity na uskladnění a ocenění zboží, které tvoří 17,78 %. Zbývající tři aktivity – objednávka, poprodejní servis a údržba jsou již z pohledu nákladovosti aktivit méně důležité.

Aby však bylo možné kalkulaci na jednotlivé zakázky provést, je ještě nutné tyto celkové náklady na aktivity rozpočítat na jednotku, která se musí stanovit, aby co nejlépe odpovídala smyslu kalkulace a potřebám firmy.

Rozpočtová jednotka a počet jednotek

Objednávka, nákup a příjem zboží, uskladnění a ocenění zboží se dělí počtem zboží, které bylo v roce 2013 objednáno, nakoupeno, uskladněno a oceněno. Celkem se jednalo zhruba o 6500 ks zboží, které muselo být následně uskladněno a také oceněno.

Aktivita **prodej zboží** dostala jako rozpočtovou jednotku počet prodaných kusů zboží. Tento počet byl podle interních statistik za rok 2013 na hodnotě 6 123 ks zboží.

Výdej a přesun zboží musel být přepočten na neutrální jednotku, která by nezkreslovala vzdálenosti mezi místy přesunu. Proto byl výdej a přesun zboží přepočten na počet kilometrů. Tyto kilometry byly vypočteny jednak u najetých kilometrů firemním automobilem, což bylo odhadnuto na přesuny zboží na 29 320 km, a jednak u dopravy objednané, kde bylo najeto celkem 12 800 km. Celkem na výdej a přesun muselo být ujetu 42 120 km.

Poprodejní servis dostal jako rozpočtovou jednotku počet poprodejních úprav, jejichž počet byl vedením firmy za rok 2013 odhadnut na 960 úprav či šití oděvů.

U **zaúčtování a vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů** byly stanoveny jako rozpočtové jednotky počet hodin zpracování, kdy velká část pracovních hodin

zpracování byla provedena na centrále firmy, ale další část byla odpracována vedoucími prodejen, které chystají podklady.

Údržba je přepočítávána na počet hodin údržby. Za rok 2013 bylo odpracováno v rámci údržby celkem 484 hodin.

Tabulka 21 – Rozpočítání nákladů aktivit na jednici (vlastní zpracování)

Aktivita	Celkové náklady	Rozpočtová jednotka	Počet jednotek	Náklady na jednotku
Objednávka	544 220,60	Počet ks objednaného zboží	6500	83,73
Nákup a příjem zboží	1 448 719,64	Počet ks nakoupeného zboží	6500	222,88
Uskladnění	902 419,21	Počet ks uskladněného zboží	6500	138,83
Oceňování zboží	993 895,23	Počet ks oceněného zboží	6500	152,91
Prodej zboží	2 186 408,58	Počet prodaných kusů zboží	6123	357,08
Výdej a přesun zboží	1 525 486,14	Počet km přesunu	42120	36,22
Poprodejní servis	700 917,90	Počet poprodejních úprav	960	730,12
Zaúčtování	1 067 906,04	Počet hodin zpracování	3072	347,63
Vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů	1 054 477,35	Počet hodin zpracování	768	1 373,02
Údržba	242 194,36	Počet hodin údržby	484	500,40

Jednotlivé aktivity mají různou hodnotu nákladů vyjádřenou v korunách na jednotku. Podle hodnot ve sloupci náklady na jednotku však není možné hodnotit aktivity. Je nutné znát jejich předešlé složení z procesní nákladové analýzy a také z analýzy nákladů firmy jako celku.

Z procesní nákladové analýzy vyplynulo, že objednávka jednoho kusu zboží firmu stojí na režijních nákladech celkem 83,73 Kč. Nákup zboží a jeho příjem, se kterým souvisí mnoho práce vedení firmy i prodavaček samotných, je rozpočítán v nákladech na 222,88 Kč na kus. Uskladnění jednoho kusu zboží firmu stojí v průměru 138,83 Kč. Oceňování zboží je podle odebraného zboží za rok 2013 nákladově na hodnotě 152,91 Kč. Prodej zboží se u výpočtu liší, protože ne všechno zboží, které bylo v roce 2013 nakoupeno, se prodalo. Část zásob již firma vlastnila. Na základě interních údajů firmy, byly

náklady na prodej zboží rozpočítány na 6123 kusů zboží, což vychází jako 357,08 Kč na jeden kus. Jeden kilometr přepravy zboží firmu stojí 36,22 Kč. Poprodejní servis je velmi drahou záležitostí hlavně z důvodu velkých úprav či šití přímo na míru, které je v této oblasti zahrnuto. Úpravy však u většiny výrobků nejsou nutné, vyskytují zhruba u 15 % prodaných kusů zboží. V průměru stojí jedna úprava se všemi službami a činnostmi lidí 730,12 Kč. Zaúčtování a vyhodnocení prodeje vychází z počtu odpracovaných hodin. Jedna hodina zpracování účetnictví stojí firmu 347,63 Kč. Naopak vyhodnocení prodeje podle stráveného času pracovníků bylo vypočteno na 1.373,02 Kč. Údržba ve firmě stojí na hodinu celkem 500,40 Kč.

9.4 Závěr ABC kalkulace

Úkol, který si vedení firmy stanovilo, je nalezení oblastí nákladů, u kterých je možné dosáhnout úspor, které by vedly ke snížení nákladů ve firmě XY. Procesní nákladová analýza přinesla zajímavé poznatky, na základě kterých je již možné se rozhodovat.

9.4.1 Příkladová kalkulace

Jako příklad je vložena situace, kdy firma objednává 100 ks zboží, které musí rozvést na jednotlivé prodejny. Pro příklad je nutné stanovit prodejnost, která bude stanovena na 90 ks. Zaúčtování 100 ks zboží a jejich prodejů a vyhodnocení prodejů bylo stanoveno proporcionálně k celkovým údajům za rok. Tedy doba zaúčtování a všech úkolů kolem účetnictví je stanovena na 47,26 hodin. Vyhodnocení prodejů a ekonomických ukazatelů spotřebuje celkem 11,82 hod. Doba údržby, byla stanovena u 100 ks zboží na 4,84 hod.

Tabulka 22 – Příkladová kalkulace režijních nákladů ve firmě XY (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady na jednotku	Rozpočtová jednotka	Počet jednotek	Celkové náklady
Objednávka	83,73	Počet ks objednaného zboží	100	8 372,62
Nákup a příjem zboží	222,88	Počet ks nakoupeného zboží	100	22 287,99
Uskladnění	138,83	Počet ks uskladněného zboží	100	13 883,37
Oceňování zboží	152,91	Počet ks oceněného zboží	100	15 290,70
Prodej zboží	357,08	Počet prodaných kusů zboží	90	32 137,31
Výdej a přesun zboží	36,22	Počet km přesunu	584	21 151,09
Poprodejní servis	730,12	Počet poprodejních úprav	15	10 951,84
Zaúčtování	347,63	Počet hodin zpracování	47,26	16 428,79
Vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů	1 373,02	Počet hodin zpracování	11,82	16 229,07
Údržba	500,40	Počet hodin údržby	4,84	2 421,94
Celkem				159 154,73

Na základě této kalkulace je vidět, že ve firmě jsou velmi drahé aktivity hlavně v oblasti práce se zbožím, které je bezpodmínečně nutné snížit. Například celkem vynaložená náklady za přesun zboží, ve kterých jsou obsaženy hlavně osobní náklady a dále také náklady na automobil a objednanou dopravu vychází na 21.151,09 Kč.

Po dohodě s vedením společnosti byly vybrány aktivity, u kterých je nutné nalézt nákladové úspory. Jedná se o aktivity zaměřené přímo na práci se zbožím, tedy nákup a příjem zboží, uskladnění, oceňování zboží, prodej zboží a jeho výdej či přesun. U všech těchto nákladů jsou velmi významnou složkou náklady osobní, na které je nutné se především zaměřit. Podle požadavků vedení společnosti, mají být nákladově zhodnoceny jednotlivé prodejny a stanoveny doporučení pro jejich činnost. U přesunu zboží je potřeba zhodnotit možnost nákupu vlastního automobilu. Poslední oblastí, která sice není tolik nákladově důležitá, ale kterou si vyžádal nákladově optimalizovat majitel firmy, je oblast nákladů na telefonní služby. Významnou složkou všech těchto nákladů jsou také pronájmy, které se však plošně snižovat nedají, protože buďto jsou již nyní na nízké úrovni, nebo má firma podepsány dlouhodobé smlouvy. Oblast pronájmů však je rozebrána v části zhodnocení prodejen.

10 NÁKLADOVÉ ÚSPORY FIRMY XY

Podle požadavků vedení firmy XY, byla zpracována analýza Activity Based Costing, která napomohla rozdělení nákladů na jednotlivé aktivity a tím rozkryla nákladovost procesů v rámci firmy. Hlavní problematikou, kterou se zabývá tato kapitola, jsou nákladové úspory, které jsou pro budoucí fungování firmy nezbytné. V této části budou rozebrány následující oblasti:

- zhodnocení prodejen společnosti XY a řešení jejich situace,
- osobní náklady, včetně stanovení nového prémiového řádu,
- zhodnocení možnosti nákupu vlastního automobilu,
- náklady na telefonní služby.

Na závěr každé části budou kvantifikovány náklady, které by měly být na základě doporučení ušetřeny. Tyto úspory se v závěru projektové části promítnou do nové analýzy nákladů a nejlépe se projeví v příkladu kalkulace, která je uvedena v závěru ABC kalkulace.

10.1 Zhodnocení prodejní sítě firmy XY

Prodejní síť společnosti XY se skládá celkem z pěti prodejen. Jedna prodejna se nachází v Olomouci, a po dvou prodejnách má společnost ve městech Prostějov a Praha. Prodejny mají vždy celkem tři víceméně stálé zaměstnance. Každá z prodejen má různou výši nákladů, které jsou nutné k jejich provozu. Tyto náklady jsou závislé od typu prodejny, jejího umístění, vybavení a také cíle, který má prodejna plnit. Velmi důležitou součástí zhodnocení prodejen je vyjádření **koeficientu** ohodnocení schopnosti tvořit obrat, který byl vypočten na základě interních podkladů firmy, které si však firma nepřeje zveřejnit. V těchto údajích jsou zahrnuty obraty prodejen, náklady na prodané zboží, čímž je získána marže, se kterou firmy pracují. Z marže je možné odvodit schopnost tvořit finanční prostředky na úhradu nepřímých nákladů. Čím větší je koeficient, tím horší schopnost tvořit zisk daná prodejna má.

Prodejna v **Olomouci** je charakteristická především tím, že není příliš dobře situovaná v rámci města. Přestože je to téměř v centru města, je zde mnoho problémů hlavně s bezdomovci, kteří se zde scházejí, protože v blízkosti prodejny je Charita. Výhodou této prodejny je však její historie. Lidé, hlavně ze starší a střední generace, jsou zvyklí

v prodejně nakupovat a častokrát se do ní vracejí. Důležité bude, jak se prodejna vypořádá s nově otevřeným obchodním centrem Galerie Šantovka. Její vliv zatím nebyl příliš významný, což se však může v nejbližších měsících změnit. Pozitivem prodejny je návštěvnost, kterou dosahuje a také plnění obrátových cílů. Nevýhodou jsou náklady spojené hlavně s nájmem a energiemi, které jsou srovnatelné s obchodními centry v Praze.

Prodejna **Prostějov č. 1** je provozována v prostorách, kde byla dříve prodejna firmy OP Prostějov. Přestože se jedná o lidmi známou prodejnu, která se řadí spíše k cenově dostupnějším, tak se obraty prodejny od dob fungování OP Prostějov velmi změnil. To může být způsobeno hlavně sníženou kupní silou obyvatelstva na Prostějovsku. Výhodou prodejny jsou tedy její ceny, což však sebou nese nižší marže, které pak nejsou příliš schopné uhradit všechny náklady společnosti. Další výhodou je také nájemné, které je počítáno pouze jako kalkulační, protože budova je v majetku majitele společnosti, který si v současné době nájemné neproplácí. Pozitiva jsou vnímána hlavně v rámci Cash Flow firmy. Nevýhodou prodejny Prostějov č. 1 je postavení v rámci prodejní sítě, protože prodejna je brána z části jako outletová prodejna, a proto nemůže konkurovat ostatním prodejnám ve výši obrátu prodeje.

Prodejna **Prostějov č. 2** je tzv. vlajkovou lodí společnosti. Jedná se o prodejnu luxusního zboží, která je v tomto luxusním duchu také zařízená. Ceny zboží jsou v této prodejně výrazně vyšší než v Prodejně na Prostějov č. 2. Proto má pro XY smysl mít v Prostějově dvě prodejny, protože jejich význam je diametrálně odlišný. Prodejna Prostějov č. 2 je využívána velmi často při prodejkách generálního ředitele, který se stará o své VIP zákazníky. Výhodou a zároveň její nevýhodou jsou tedy ceny zboží, jejich kvalita a také návštěvnost, která je oproti ostatním prodejnám o dost menší, což je způsobeno cenovou dostupností pro obyvatelstvo. Další klad spočívá znovu v nájmem, které je rovněž jako u prodejny Prostějov č. 1 počítáno jako kalkulační nájemné. Prodejna nedosahuje příliš vysoké obrátky zásob, ale vysoké ceny spojené s vysokou kvalitou zboží významně napomáhají ziskovosti prodejny.

Prodejna v **Galerii Harfa** je otevřena od roku 2012. Galerie Harfa je velmi mladým obchodním centrem, které se snaží postupně rozvíjet a získávat si nové zákazníky. Protože však nemůže konkurovat větším a zavedenějším obchodním centrům, tak také návštěvnost tohoto centra není srovnatelná např. s brněnskou Vaňkovkou či Olympií. Nevýhodou prodejny je konkurence, nájemné, nutnost podepsat dlouhodobou smlouvu

a mzdy pracovníků. Paradox obchodních center je vidět v konkurenci, která je velmi blízko a zákazník může ihned porovnávat všechny aspekty prodeje přes cenu, kvalitu až po servis. Velmi významný je v tomto pohledu vliv značky, který však společnost nemá tak velký a je možné tuto okolnost považovat za nedostatek. Výhodou jsou stejně jako u prodejny Prostějov č. 2 ceny a kvalita zboží. Kupní síla v Praze je nesrovnatelně větší než v regionu Prostějovska. Otázkou však zůstává, zda pražský zákazník bude hledat pouze kvalitu, která nebude spojena se známou značkou.

Poslední prodejnu je prodejna umístěná v obchodním domě **Bílá Labuť**. Tento obchodní dům však má značné problémy se získáním nových nájemníků, což se odráží také na návštěvnosti a tedy i prodejích. Nevýhodou je zastaralý vzhled i prostory, vysoké nájemné a tak mzdové náklady. Firma potřebuje zanalyzovat náklady firmy a porovnat je s obraty, aby byla schopná rozhodnout o budoucnosti této prodejní jednotky. Výhodou této prodejny je smlouva, která je uzavřena na dobu neurčitou.

Nejvyšší nákladovost má ze všech prodejen Harfa. V těsném závěsu za ní je však prodejna v Olomouci. Srovnatelné jsou také Bílá Labuť a prodejna Prostějov č. 1. S větším odstupem nákladově nejpříznivější prodejnu je prodejna Prostějov č. 2, což je způsobeno hlavně menším nájmem, který je ovlivněn menší plochou a který je odhadnut podle reálných možností na trhu.

Tabulka 23 – Nákladovost prodejní sítě (vlastní zpracování)

Prodejna	Počet pracovníků	Průměrné mzdové náklady	Energie	Nájem	Ostatní náklady	Celkem
Olomouc	3	76 151,00	10 000,00	70 000,00	2 000,00	158 151,00
Prostějov č. 1	3	57 270,00	8 500,00	50 000,00	1 000,00	116 770,00
Prostějov č. 2	3	49 580,00	6 500,00	50 000,00	1 000,00	107 080,00
Galerie Harfa	3	75 056,00	4 500,00	35 000,00	20 000,00	134 556,00
Bílá Labuť	3	57 358,00	5 000,00	40 000,00	3 500,00	105 858,00
Celkem	15	315 415,00	34 500,00	245 000,00	27 500,00	622 415,00

Aby bylo možné vyhodnotit prodejny, zda je jejich prospěch pro firmu dostačující, bylo nutné nastavit koeficienty. Tento koeficient vyjadřuje schopnost vytvářet obrat prodejny, následně schopnost vytvářet zisk a také hradit náklady na provoz prodejen.

Tabulka 24 – Nutné obraty prodejen (vlastní zpracování)

Prodejna	Celkové náklady	Koeficient	1 - k	Nutný měsíční obrat	Nutný denní obrat	Splňuje podmínky
Olomouc	158 151,00	0,4132	0,5868	269 514,31	10 780,57	VÝBORNĚ
Prostějov č. 1	116 770,00	0,5376	0,4624	252 530,28	10 101,21	NESPLŇUJE
Prostějov č. 2	107 080,00	0,4000	0,6000	178 466,67	7 138,67	ČÁSTEČNĚ
Galerie Harfa	134 556,00	0,3774	0,6226	216 119,50	7 203,98	ČÁSTEČNĚ
Bílá Labuť	105 858,00	0,4000	0,6000	176 430,00	5 881,00	NESPLŇUJE
Celkem	622 415,00			1 093 060,76	43 722,43	

Poznámka: u výpočtu nutného denního obratu je u prodejen Olomouc, Prostějov č. 1 i č. 2 děleno 25 dny. U prodejen v Praze se jedná o všechny dny v měsíci, tedy průměr 30 dní.

10.1.1 Zhodnocení úprav v rámci prodejní sítě společnosti XY

Z výsledků analýzy nákladů prodejen a interních údajů o obratu vychází, že své náklady jsou schopny hradit prodejny v Olomouci, na Prostějov č. 2 a v obchodním centru Galerie Harfa. Problémovými v tomto směru jsou prodejny Prostějov č. 1 a Bílá Labuť. Jedinou prodejnu, která v současné době plní zcela svůj plán je Olomouc. Ostatní prodejny jak Prostějov č. 2, tak i Galerie Harfa mají určité problémy, které jsou spojeny hlavně z výší mezd, které je zapotřebí optimalizovat. Tyto prodejny by měly více či méně přispívat k vytváření zisku firmy.

Protože prodejna Prostějov č. 1 je outletovou prodejnu, tak její smysl není pouze ve vytvoření zisku, ale také ve zmenšování zásob, které jsou problémem všech oděvních firem. Dalším argumentem pro udržení prodejny Prostějov č. 1 je nájemné, které je z části pouze kalkulační, a tedy chod prodejny není tak náročný na Cash Flow, jak je tomu v případě prodejny na Bílé Labuti.

Obchodní dům Bílá Labuť má, zdá se, nejlepší léta za sebou. V jejich prostorách jsou prodejny velmi levného zboží z východní Asie, drogerie apod. Tedy naprosto nevhodné prostředí pro prodejnu kvalitní pánské a dámské konfekce. Tento problém se již projevil také na tržbách firmy na této prodejně, které ani zdaleka nenaplňují náklady společnosti na tuto prodejnu. Přestože není odhad na denní tržbu 5881,00 Kč nijak vysoký, přesto je z pohledu zkušenosti posledních měsíců nemyslitelné, že by mohla prodejna fungovat bez finanční dotace ostatních prodejen, což je v současném stavu firmy nepřijatelné.

Současná schopnost prodejny vytvářet obrat a tím finanční prostředky na úhradu nepřímých nákladů je velmi slabá. Výsledky prodejny Bílá Labuť se nachází výrazně v červených číslech, protože výše nákladů hlavně na mzdy a nájemné jsou v porovnání s dosaženým obratem obrovské.

Celkem firma tedy ročně může ušetřit na režijních nákladech u této prodejny: **1.369.920,- Kč**. Tato částka je složena z těchto skupin nákladů:

- osobní náklady = 787.920,- Kč;
- energie = 60.000,- Kč;
- nájemné = 480.000,- Kč;
- ostatní náklady = 42.000,- Kč (telefon, kancelářské a hygienické potřeby, drobný materiál, služby).

Velkou výhodou v případě prodejny v obchodním domě Bílá Labuť je smlouva na dobu určitou. Pokud by měla dlouhodobou smlouvu, bylo by téměř nemožné se vyvázat z tohoto kontraktu, nebo by se to finančně vyplatilo, což by mohlo být finančně nákladnější než udržování provozu prodejny.

10.2 Mzdové úpravy a optimalizace počtu zaměstnanců ve firmě XY

Prodejna Olomouc

V rámci mezd může dále fungovat bez úprav prodejna v Olomouci. Důležité však bude, zda se jí bude dařit dále naplňovat plán. Přestože prodejna Olomouc má stejně jako ostatní prodejny 3 prodavačky, je tento počet s ohledem na prodej a pohyb zákazníků oprávněný. Hlavním důvodem neprovedení zásahů do prodejny je spokojenost ze strany majitele firmy. Naopak u ostatních třech prodejen je zapotřebí nalézt úspory, které by vedly ke snížení mzdových nákladů, které jsou příliš vysoké a hlavně také nadbytečné.

Prodejna Prostějov č. 1

Prostějov č. 1 má v současnosti otevírací dobu od 9.00 do 18.00 hodin. Jedná se tedy o 9 hodin, což částečně ovlivňuje počet potřebných prodavaček. Ideálním řešením by bylo zkrátit otevírací dobu na 8 hodin. Lidé v okolí jsou však na tuto otevírací dobu již zvyklí a hodně prodejů se uskutečňuje těsně po otevření nebo naopak těsně před zavřením prodejny. Druhým problémem je sobota, kdy je otevřeno od 9.00 do 12.00. V tomto případě by již naskakovaly významně během roku přesčasy a hlavně by to bylo psychicky i fyzicky

pro prodavačky velmi náročné. Proto je vhodnější variantou, aby byly na prodejně zajištěny dva plné pracovní úvazky a třetí úvazek mít zkrácený do $\frac{3}{4}$ úvazku. Pracovnice s $\frac{3}{4}$ úvazkem by zároveň mohla vypomáhat na prodejně Prostějov č. 2 v době dovolených či nemoci, čímž by si v rámci přesčasů nahradili ztrátu $\frac{1}{4}$ úvazku.

Tabulka 25 – Rozpis služeb Prostějov č. 1 (vlastní zpracování)

	8.00 - 9.00	9.00 - 10.00	10.00 - 11.00	11.00 - 12.00	12.00 - 13.00	13.00 - 14.00	14.00 - 15.00	15.00 - 16.00	16.00 - 17.00	17.00 - 18.00
Pondělí	prodej									
	úklid	prodej			prodej					
Úterý	prodej									
	úklid	prodej			prodej					
Středa	prodej									
	úklid	prodej			prodej					
Čtvrtek	prodej									
	úklid	prodej			prodej					
Pátek	prodej									
	úklid	prodej			prodej					
Sobota	prodej									
	úklid	prodej			prodej					

pracovníce 1
 pracovníce 2
 pracovníce 3 (zkrácený úvazek)

Tento rozpis ukazuje lepší využití pracovní doby pracovníků a umožní jednak úsporu nákladů na mzdy v podobě $\frac{3}{4}$ úvazku pracovnice č. 3, která by měla podle rozpisu odpracovat 23 hodin týdně, ale v době dovolených a v rámci sobotních provozů si bude možné její větší využití. V souvislosti s těžkou ekonomickou situací firmy je nutné částečně snížit také náklady na mzdy vedoucí prodejny na 12.000,- Kč. Tímto způsobem by firma mohla ušetřit až 4.500 Kč měsíčně na hrubých mzdách plus odvody sociálního a zdravotního pojištění. Tento způsob rozvržení pracovní doby umožňuje také využití pracovnic obou prodejen v Prostějově.

Prodejna Prostějov č. 2

Protože v rámci prodejny Prostějov č. 1 jsou určité měsíční rezervy a hlavně $\frac{3}{4}$ úvazek, je možné u prodejny Prostějov č. 2 snížit počet pracovníků na dvě prodavačky. Pracovní doba je od 9.30 do 17.30 hodin, což vychází na 8 hodin denně. Tímto způsobem budou pracovnice pracovat celý týden. V rámci sobotních přesčasů budou využívány také pracovnice prodejny Prostějov č. 1. a také velmi často bude na prodejně generální ředitel, který během víkendu má často objednané VIP zákazníky. V rámci situace ve firmě by musel být

snížen také plat vedoucí prodejny z 18.000 Kč hrubého na částku 16.000 Kč, protože její plat neodpovídá situace v regionu ani dosaženým výsledkům prodejny. Pokud by se jedna pracovnice propustila a vedoucí prodejny by byl snížen plat, firma by tím ušetřila 12.000 Kč na hrubých mzdách + dalších 4.080 Kč měsíčně na odvodech.

Prodejna – Galerie Harfa

V Galerii Harfa má prodejna zhruba 160 m². Jedná se tedy spíše o menší prodejnu. V rámci úsporných opatření by bylo i zde vhodné snížit počet pracovníků ze tří na dva a případně zajistit brigádníci, která by zde pracovala během dovolených.

Tabulka 26 – Plán rozpisu služeb Galerie Harfa (vlastní zpracování)

	9.00 - 21.00										
Pondělí	prodej										
Úterý	prodej										
Středa	prodej										
Čtvrtek	prodej										
Pátek	prodej										
Sobota	prodej										
Neděle	prodej										

krátký týden
 dlouhý týden

Podle přání prodavaček, bylo navrženo rozdělení pracovní doby na krátký a dlouhý týden. V dlouhém týdnu by pracovnice odpracovala 60 hodin. V krátkém týdnu by odpracovala 24 hodin. Průměrně by tedy pracovaly 42 hodin týdně.

Protože by se jednalo o velmi náročnou práci, oběma pracovnicím by se zvýšil základní plat o 2.000 Kč. Firma by však výrazně ušetřila na platu současného vedoucího prodejny, který pobírá 25.000 Kč hrubého. GŘ není s jeho prodejními výkony spokojený. Ukončení spolupráce nahrává také smlouva na dobu určitou. Celkem by díky tomuto opatření bylo uspořeno v hrubých mzdách 21.000 Kč a na odvodech dalších 7.140 Kč.

Prodejna – Bílá Labuť

Viz kapitola - Zhodnocení prodejen. Doporučení je uzavřít prodejnu.

10.2.1 Vyhodnocení mzdových úprav a optimalizace počtu zaměstnanců

Postavení firmy v rámci nutných mzdových úprav se jeví jako silné, protože oblast Prostějovského regionu trpí vysokou nezaměstnaností a většina pracovníků by již jen velmi těžce hledala pracovní uplatnění. Proto je velmi pravděpodobné, že by na snížení platů přistoupila. U zaměstnanců, kterých by se mělo propuštění týkat, je velkou výhodou pro firmu to, že všichni mají smlouvu sepsanou na dobu určitou.

Tabulka 27 – Vyhodnocení mzdových úprav a optimalizace počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Prodejna	Současný počet pracovníků	Plánovaný počet pracovníků	Celkové náklady	Úspory	Nově nastavené měsíční mzdy	Možná roční úspora
Centrála	4	4	39 811,00	0,00	39 811,00	0,00
Olomouc	3	3	76 151,00	0,00	76 151,00	0,00
Prostějov č. 1	3	2	57 270,00	6 030,00	51 240,00	72 360,00
Prostějov č. 2	3	2	49 580,00	16 080,00	33 500,00	192 960,00
Galerie Harfa	3	2	75 056,00	28 140,00	46 916,00	337 680,00
Bílá Labuť	3	0	57 358,00	57 358,00	0,00	688 296,00
Celkem	19	13	355 226,00	107 608,00	247 618,00	1 291 296,00

Úpravy mezd nejsou plánované u centrály firmy, protože již jsou v současné době nastaveny téměř na minimum. Mzdové úpravy by mohly firmě přinést uvolnění finančních prostředků v hodnotě 107.608,00 Kč měsíčně. Největší úspora ve mzdových nákladech je plánovaná u prodejny Bílá Labuť, kde by firma měla zrušit její činnost, která je pro ni ztrátová.

U mzdových úprav je nutné postupovat psychologicky a vysvětlit zaměstnancům firmy, že je v jejich zájmu, aby firma byla schopna se nákladově optimalizovat, aby byl možný její následný růst, který v sobě skýtal také možnost vyššího výdělku všech pracovníků, hlavně v oblasti prémie.

10.3 Nový prémiový řád

Prémiový řád by měl být pro pracovníky firmy co nejvíce jednoduchý, aby mu rozuměli a byli si schopni spočítat prémie, které jim plynou z prodeje za měsíc. Pro firmu musí být prémiový řád nastavený tak, aby měla zaručeno, že než bude vyplácet prémie zaměstnancům, bude mít vydělány finanční prostředky na úhradu všech nákladů prodejen a také centrály.

Tabulka 28 – Měsíční nákladovost firmy XY (vlastní zpracování)

Prodejna	Počet pracovníků	Průměrné mzdové náklady	Energie	Nájem	Ostatní náklady	Celkem
Centrála	4	39 811,00	17 500,00	0,00	39 250,00	96 561,00
Olomouc	3	76 151,00	10 000,00	70 000,00	2 000,00	158 151,00
Prostějov č. 1	3	57 270,00	8 500,00	50 000,00	1 000,00	116 770,00
Prostějov č. 2	3	49 580,00	6 500,00	50 000,00	1 000,00	107 080,00
Galerie Harfa	3	75 056,00	4 500,00	35 000,00	20 000,00	134 556,00
Bílá Labuť	3	57 358,00	5 000,00	40 000,00	3 500,00	105 858,00
Celkem	19	355 226,00	52 000,00	245 000,00	66 750,00	718 976,00

V tabulce jsou uvedeny a rozpočítány náklady na jednotlivá střediska a to včetně centrály, která v sobě zahrnuje významnou část nákladů. Problémem nákladů centrály je, že netvoří žádné tržby a jsou tedy pouze nákladové. U nákladovosti centrály GR a majitel v jedné osobě nepožaduje uhrazení nákladů centrály včetně nájemného, jako podmínku vypočtu prémie, čímž jsou alespoň částečně zvýhodněni zaměstnanci firmy.

Tabulka 29 – Rozložení nákladů centrály na prodejny (vlastní zpracování)

Prodejna	Celkové náklady	Koeficient	1 - k	Podíl na nákladech centrály	Náklady centrály	Celkem náklady
Centrála	96 561,00	X	X	X	X	X
Olomouc	158 151,00	0,4132	0,5868	25,83%	24 941,45	183 092,45
Prostějov č. 1	116 770,00	0,5376	0,4624	20,35%	19 653,93	136 423,93
Prostějov č. 2	107 080,00	0,4000	0,6000	26,41%	25 502,51	132 582,51
Galerie Harfa	134 556,00	0,3774	0,6226	27,41%	26 463,10	161 019,10
Celkem	613 118,00		2,2718	100,00%	96 561,00	613 118,00

U rozpočítání režijních nákladů na střediska již není zahrnuta prodejna Bílá Labuť, která není schopna sama tvořit zisk a je ve ztrátě a je doporučeno její uzavření. Z tohoto důvodu jsou na základě koeficientu schopnosti tvorby obrátu rozpočítány podíly nákladů centrály. Nejmenší podíl nákladů centrály v sobě zahrnuje prodejna Prostějov č. 1. Ostatní prodejny se pohybují mezi 25-27,5 % podílu.

Tabulka 30 – Stanovení limitů pro výplatu prémie (vlastní zpracování)

Prodejna	Celkové náklady	Koeficient	1 - k	Nutný měsíční obrat	Nutný denní obrat
Olomouc	183 092,45	0,4132	0,5868	312 018,50	12 480,74
Prostějov č. 1	136 423,93	0,5376	0,4624	295 034,46	11 801,38
Prostějov č. 2	132 582,51	0,4000	0,6000	220 970,85	8 838,83
Galerie Harfa	161 019,10	0,3774	0,6226	258 623,68	8 620,79
Celkem	613 118,00			1 086 647,48	43 465,90

Na základě rozdělení všech měsíčních nákladů byly stanoveny limity, které se nachází ve sloupci Nutný měsíční obrat. Tento sloupec charakterizuje hodnotu obratu, při kterém by firma měla uhradit alespoň všechny své náklady.

Prodejna Olomouc na úhradu všech svých nákladů, které jsou v průměru 183.092,45 Kč, potřebuje měsíční obrat alespoň ve výši 312.018,50 Kč. Do současnosti byl prémiový řád prodejny stanoven tak, že po dosažení obratu 360.000 Kč měly prodavačky z ostatních prodejů nad tuto hranici 5 %. Takto nastavený prémiový řád je vhodný jak pro prodavačky, tak i pro firmu jako takovou, protože nevyplácí prémie, aniž by měla uhrazeny všechny náklady podniku, které připadají na prodejnu v Olomouci.

Prodejna Prostějov č. 1 má nejmenší schopnost tvořit zisk. Proto musí k poměru ke svým nákladům vytvořit větší obrat než ostatní prodejny. V současnosti byl prémiový řád nastaven tak, že prodavačkám bylo vypláceno 1 % z 200.000 Kč a nad tuto částku měly 3 % z prodeje. Tento systém není vhodný. Při nastavení prémiové hranice na 295.034,46 by prodavačky jen stěží dosáhly na prémie. Protože prodejna Olomouc má výraznější rezervu před tímto limitem, je možné v případě této prodejny umožnit záporné vyplácení prémie. Z toho vyplývá, že by byl nastaven limit 250.000 Kč a ostatní podmínky již by byly shodné s prodejnou v Olomouci, tedy 5 % z prodejů nad limitem.

Prodejna Prostějov č. 2 má velmi dobrou schopnost tvořit zisk, a proto potřeba obratu této prodejny je na hodnotě 220.970,85 Kč. Problémem však bylo nastavení prémiového řádu, který byl příliš nadhodnocený. Prodavačky dostávaly 3 % z 200.000 Kč a 5 % z prodejů nad limitem. Tento systém byl špatný, protože pokud jen minimálně přesáhly 200.000 Kč, tak jim byly vyplaceny prémie v hodnotě 6.000 Kč. Nový limitní stav by měl být nastaven na 220.000,00 Kč. Prémie by byly vypočítány stejně jako u ostatních prodejen, tedy 5 % z prodejů nad limit.

Prodejna v Galerii Harfa má nejlepší schopnost ze všech tvořit zisk. Obrat však musí být 258.623,68 Kč, protože náklady na provoz této prodejny jsou velmi vysoké. Protože u této prodejny mají prodavačky základ mzdy vyšší než je tomu u ostatních prodejen, bude zde limit stanovený na 260.000,00 Kč. Nad tento limit by měly z obratu prodavačky 5 %. Do současné doby měly 1 % ze všech prodejů.

Tabulka 31 – Nový prémiový řád firmy XY (vlastní zpracování)

Prodejna	Celkové náklady	Nutný měsíční obrat	Stanovený prémiový limit	Prémie
Olomouc	183 092,45	312 018,50	360000,0000	5 % z obratu nad limit
Prostějov č. 1	136 423,93	295 034,46	250000,0000	
Prostějov č. 2	132 582,51	220 970,85	220000,0000	
Galerie Harfa	161 019,10	258 623,68	260000,0000	
Celkem	613 118,00	1086647,484	1090000,0000	podmínka: měsíční obrat 1,1 mil. Kč

Prémiový řád by měl být nastavený takovým způsobem, aby byly prodejny motivovány k co nejlepším výsledkům a aby je výplata prémie přicházela na řadu až ve chvíli, kdy má již vyděláno na úhradu všech nutných nákladů.

Jednotlivé limity je možné změnit hlavně ve chvíli, pokud by byla provedena již všechna nákladová opatření ve firmě. V případě zavedení mzdových opatření viz. kapitola - Mzdové úpravy, by pak mzdový řád mohl vypadat následovně:

Tabulka 32 – Nový prémiový řád firmy XY po mzdových úpravách (vlastní zpracování)

Prodejna	Celkové náklady	Úspory v oblasti mezd	Náklady po úsporách	Nutný měsíční obrat	Možný nový limit	Prémie
Olomouc	183 092,45	0,00	183 092,45	312 018,50	350 000,00	5 % z obratu nad limit
Prostějov č. 1	136 423,93	6 030,00	130 393,93	281 993,80	240 000,00	
Prostějov č. 2	132 582,51	16 080,00	116 502,51	194 170,85	200 000,00	
Galerie Harfa	161 019,10	28 140,00	132 879,10	213 426,12	210 000,00	
Celkem	613 118,00	50 250,00	562 868,00	1 001 609,27	1 000 000,00	podmínka: měsíční obrat 1 mil. Kč

Tímto způsobem by mohl být mzdový prémiový řád aktualizován ve chvíli, pokud by docházelo k významným nákladovým úsporám jak v rámci fungování jednotlivých prodejen, tak také v rámci celé společnosti XY. Pokud by firma byla v situaci, kdyby otvírala další prodejnu, bylo by možné prémiové limity snížit o náklady, které by byly na tuto nově otevřenou prodejnu rozpočítány v rámci nákladů centrály.

V prodejně Prostějov č. 1 by firma uspořila celkem 1 % z 200.000 Kč a 3 % z 50.000 Kč, což v součtu dělá 3.500,- Kč na hrubých mzdách + 1.190,- Kč na odvodech. V druhé prostějovské prodejně by byla úspora z 3 % z 200.000 Kč a dále 5 % z 20.000 Kč. To by vedlo k úspoře režijních nákladů v hodnotě 7.000,- Kč na hrubých mzdách a 2.380,- Kč na odvodech. V prodejně v Praze v Galerii Harfa by byla úspora celkem 2.500,- Kč na hrubých mzdách a dále 850 Kč na odvodech.

10.4 Telefonní služby

Jednou z možných úspor ve firmě XY jsou telefonní služby, které jsou díky současné situaci na telekomunikačních trzích přemrštěné. Firma nemá uzavřenou smlouvu, ale pouze zařízené tarify, které jsou každý měsíc fakturovány. Tato forma je však pro firmu XY značně nevýhodná.

Celkem firma v roce 2013 za telefonní služby vynaložila 64.821,16 Kč. Průměrná měsíční fakturovaná částka bez DPH je 5.401,76 Kč. Na základě těchto hodnot byla analyzována jednotlivá čísla, z kterých vplynuly následující průměrné hodnoty:

- generální ředitel = 1.400,- Kč / měsíc,
- ekonom = 600,- Kč / měsíc,
- údržba = 300,- Kč / měsíc,
- prodejny = 5 x 620,- = 3.100,- Kč / měsíc.

Všechna tato telefonní čísla mají mezi sebou zařízenou tzv. VPN, což je virtuální privátní síť. Všechna čísla zařazená ve VPN mají všechno volání a SMS mezi sebou po zaplacení poplatku za VPN zdarma.

Generální ředitel má v tarifu zajištěno 600 volných minut a 300 volných SMS. Problémem v jeho případě je cena zahraničních hovorů, které výrazně navyšuje fakturovanou částku. Ekonom používá tarif s 240 volnými minutami a 120 volnými SMS. Jak GŘ, tak také ekonom by ke své práci potřebovali také přístup na internet v mobilu, který by však za současných podmínek vyšel výrazně draho.

Údržba má shodný tarif jako prodejny, omezení má u volných minut, kdy volání mimo VPN není příliš potřeba. Prodejny mají zařízeny tarif 60 volných minut a 60 volných SMS mimo VPN síť. Problémem v tomto případě jsou hlavně zjištěné soukromé hovory, které firmě zvyšují náklady.

Situace na trzích s telefonními službami je pro firmy v současné době příznivá. Firma si v rámci analýzy nákladů nechala zpracovat nabídky nového nastavení tarifů. Jedná se o tři varianty od různých subjektů. Jsou nazvány jako varianta č. 1, varianta č. 2 a varianta č. 3, protože se nejedná o všeobecné nabídky, ale nabídky určeny speciálně pro firmu XY. Každá z těchto variant obsahuje velmi podobné prvky, jako jsou: cena, kvalita, Hardware Budget či nutnost minimální útraty. Délka smlouvy u všech variant je stanovena na 2 roky.

Varianta č. 1 zahrnuje nabídku na neomezený tarif generálního ředitele firmy za cenu 800 Kč za měsíc. Ostatní čísla by měla nastaveny částečně omezené tarify, kdy všechna by měla zajištěnou VPN síť, 240 volných minut a 120 volných SMS do všech sítí. Cena tarifů pro těchto sedm čísel je 490 Kč za měsíc, což dělá v součtu 3.430,- Kč měsíčně. Součástí této nabídky není internet v mobilu, kromě telefonního čísla generálního ředitele. Jedná se však o nabídku pouze na 250 MB za měsíc, které jsou již součástí ceny. Celkové náklady by tedy byly zhruba 4.230 Kč měsíčně. Kvalita služeb je ohodnocena jako střední. Ostatní výhody, kam je řazen Hardware Budget, je 14.000 Kč. Výhodou tohoto operátora je, že firma již s ním má svoji zkušenost a zároveň by nebylo zapotřebí převádět čísla k jinému operátorovi. Minimální měsíční útrata je stanovena na 2.500,- Kč. Pod tuto hodnotu firma nemůže mít měsíční fakturu za telefonní služby, rozdíl by jí byl vyfakturován.

Varianta č. 2 zahrnuje nabídku na neomezený tarif generálního ředitele firmy za cenu 790 Kč za měsíc. Za příplatek 390 Kč měsíčně bude mít k dispozici internet s 3 GB dat a vylepšený zahraniční volání v rámci EU. Ekonomický ředitel by měl nastavený tarif za 590 Kč měsíčně, který by obsahoval 300 volných minut a 300 volných SMS a zároveň by měl internet v mobilu s 1 GB dat. Údržbář by dostal dostačující tarif za částku 290 Kč za měsíc, kde by měl 120 volných minut a 60 volných SMS. Ostatní prodejny by měly stejný tarif nastavený za 450 Kč na měsíc. Součástí tohoto tarifu by bylo 240 volných minut a 120 volných SMS. Celkové měsíční náklady jsou vypočteny na 3.920 Kč. Kvalita služeb je ohodnocena jako výborná. Hardware Budget je 12.000 Kč. Nevýhoda spočívá v nutnosti převedení čísla a také v nezkušenosti firmy s tímto operátorem. Minimální útrata je stanovena na 3.000 Kč.

Varianta č. 3 zahrnuje nabídku na neomezený tarif pro generálního ředitele firmy za 690 Kč měsíčně a za příplatek 199 Kč měsíčně by měl GŘ v mobilu internet s 3GB dat

a se zajištěným levnějším voláním do zemí EU. Ekonomický ředitel by měl nastavený tarif za 490 Kč měsíčně, kdy by měl 360 volných minut a 100 volných SMS do všech sítí. Dále by firma v rámci této varianty nastavila ostatní čísla se stejným tarifem za cenu 290 Kč měsíčně. Tento tarif obsahuje 180 volných minut a 90 volných SMS. Odhadovaná měsíční útrata je stanovena na 2829 Kč za měsíc. Kvalita služeb je ohodnocena jako velmi dobrá. Hardware Budget je v nabídce nastaven na hodnotě 10.000 Kč. Stejně jako u varianty č. 2 by bylo nutné převést čísla k jinému operátorovi. Minimální útrata je stanovena na 2.000 Kč.

Tabulka 33 – Varianty telefonních služeb (vlastní zpracování)

Varianta	Cena	Současný operátor (SO)	Kvalita služeb (KS)	HW Budget	Nutnost převádět čísla (NPČ)	Minimální útrata (MÚ)
č. 1	4230	ANO	střední (3)	14000	NE	2500
č. 2	3920	NE	výborná (1)	12500	ANO	3000
č. 3	2829	NE	velmi dobrá (2)	10000	ANO	2000
Váhy	0,5	0,025	0,225	0,1	0,1	0,05

Výpočty:

$$\text{Cena}_1: 2829/4230 = 0,669$$

$$\text{Cena}_2: 2829/3920 = 0,722$$

$$\text{Cena}_3: 2829/2829 = 1,000$$

$$\text{SO}_1 = 1,000$$

$$\text{SO}_2 = 0,000$$

$$\text{SO}_3 = 0,000$$

$$\text{KS}_2 = 1 / 3 = 0,333$$

$$\text{KS}_2 = 1 / 1 = 1,000$$

$$\text{KS}_3 = 1 / 2 = 0,500$$

$$\text{HW}_1 = 14000/14000 = 1,000$$

$$\text{HW}_2 = 12500/14000 = 0,893$$

$$\text{HW}_3 = 10000/14000 = 0,714$$

$$\text{NPČ}_1 = 1,000$$

$$\text{NPČ}_2 = 0,000$$

$$\text{NPČ}_3 = 0,000$$

$$\text{MÚ}_1 = 2000/2500 = 0,800$$

$$\text{MÚ}_2 = 2000/3000 = 0,667$$

$$\text{MÚ}_3 = 2000/2000 = 1,000$$

Tabulka 34 – Výpočet variant nabídek telefonních služeb (vlastní zpracování)

Varianta	Cena	Současný operátor	Kvalita služeb	HW Budget	Nutnost převádět čísla	Minimální útrata
č. 1	0,669	1,000	0,333	1,000	1,000	0,800
č. 2	0,722	0,000	1,000	0,893	0,000	0,667
č. 3	1,000	0,000	0,500	0,714	0,000	1,000
Váhy	0,500	0,025	0,225	0,100	0,100	0,050

Tabulka 35 – Výpočet variant telefonních služeb včetně vah (vlastní zpracování)

Varianta	Cena	Současný operátor	Kvalita služeb	HW Budget	Nutnost převádět čísla	Minimální útrata	CELKEM	Umístění
č. 1	0,335	0,025	0,075	0,100	0,100	0,040	0,675	3.
č. 2	0,361	0,000	0,225	0,089	0,000	0,033	0,708	2.
č. 3	0,500	0,000	0,113	0,071	0,000	0,050	0,734	1.
Váhy	0,500	0,025	0,225	0,100	0,100	0,050	1,000	

Z výpočtu vychází jako nejlepší varianta č. 3, jejíž jednoznačně největší výhodou je cenová nabídka. Mezi další rozhodující faktory patří kvalita služeb, HW Budget a nastavený limit minimální útraty.

10.4.1 Vyhodnocení nového nastavení telefonní služeb

Oproti současným nákladům, které se pohybují v průměru okolo 5.400 Kč bez DPH, je varianta č. 3 na částku 2.829 Kč bez DPH velmi výhodná. Pokud budeme brát možný měsíční průměr na 2.900 Kč, tak se jedná o úsporu v hodnotě 2.500 Kč měsíčně, což dělá úsporu 30.000 Kč ročně.

Pokud by navíc firma provedla plánované zrušení prodejny, náklady na telefonní služby by bylo možné také snížit, protože minimální částka, která musí být měsíčně fakturovaná, je 2.000 Kč. V takovém případě by se měsíční náklady na telefonní služby pohybovaly okolo 2.600 Kč a úspora roční úspora by se zvýšila o dalších 3.600 Kč na celkových 33.600,00 Kč.

10.5 Nákup vlastního automobilu

Možnost nákupu vlastního automobilu je nutné velmi obezřetně zvážit, protože pro firmu je s tím spojena spousta nákladů. Generální ředitel využívá luxusní vůz, který je však brán pouze na operativní leasing, takže se automobil nikdy nedostane do vlastnictví firmy. Tento vůz však není praktický z pohledu převozu zboží, přestože je tímto způsobem nejčastěji využíván, a současně je jeho pronájem příliš vysoký. Nájem současného vozu skončí v říjnu roku 2014. Proto je nutné nastínit další postup v oblasti zajištění dopravních služeb firmy.

Protože generální ředitel potřebuje automobil nejen pro převážení zboží, ale také k obchodním jednáním, je nutné, aby se jednalo o větší osobní automobil, který by určitým

způsobem tvořil také image firmy, ale zároveň by v něm bylo možné vhodně přepravovat zboží.

Tabulka 36 – Náklady na dopravu za rok 2013 (vlastní zpracování)

Druh nákladu	Celkem roční náklady
PHM	49 948,98
Pronájem automobilu	257 261,00
Dopravné	62 660,00
Celkem	369 869,98

Nutné parametry vozidla:

- velký zavazadlový prostor,
- moderní design, který by tvořil také image firmy,
- úspornost automobilu,
- vyšší obsah motoru,
- přijatelná cena,
- návratnost vozidla maximálně 4 roky.

Na trhu s automobily je mnoho variant automobilů, které splňují technické parametry, které si vedení firmy stanovilo. Kупní cena nových vozů v kategorii, která splňuje všechny parametry, se pohybuje okolo 600.000 Kč včetně DPH. Výhodou pro firmu je právě odpočet DPH, který sníží nákupní cenu automobilu na zhruba 500.000 Kč. Firma by chtěla levný provoz, který by mohla zajistit přestavba vozu na LPG. Tato přestavba stojí zhruba 40.000,00 Kč a nejsou jí nijak omezeny záruky vozu, které jsou stanoveny na 5 let bez omezení najetých kilometrů. Spotřeba vozu se pohybuje okolo 6,5 l na 100 km. Při plném vytížení automobilu by se spotřeba plynu v automobilu pohybovala okolo 8 l na 100 km. Potřebné je brát v potaz také servisní prohlídky, které je nutné provádět po 30.000 km. Průměrná cena servisu vozu bez DPH stojí přibližně 8.250 Kč. Při očekávaných ujetých 40.000 km za rok, je tato hodnota vypočtena na 11.000 Kč. Poslední nákladovou položkou je havarijní pojištění, které v případě takového typu vozu může činit zhruba 15.000 Kč ročně.

Tabulka 37 – Charakteristika nového vozu (vlastní zpracování)

Druh nákladu	Celkem náklady
Kupní cena bez DPH	500.000,-
Přestavba LPG	33 057,85
Spotřeba	8 l / 100 km
Počet ujetých km ročně	40.000
Průměrná cena PHM za 1 l	17,90
Záruka bez omezení	5 let
Celkem počáteční náklady	533.057,85

Náklady na pronajímáný vůz jsou brány jako náklady, které se budou víceméně v následujících letech opakovat. Pořizovací náklad pronajímaného vozu je pronájem, který by byl při uzavření nové smlouvy v přibližně stejné výši. Spotřeba PHM je stanovena podle roku 2013 a stejně tak by ostatní náklady firmy, mezi které patří silniční daň a objednávka dopravy, vyšly firmu ročně na 66.260,- Kč.

Nový vůz, který by byl ve vlastnictví firmy XY, by měl pořizovací náklady ve výši 533.057,85 Kč. Spotřeba PHM je vypočtena zhruba na 40.000 km, protože by již nebylo potřeba objednávat speciální dopravu. Celkové náklady na PHM jsou ročně odhadovány na 47.200 Kč. Mezi ostatní náklady patří servis automobilu v hodnotě 11.000 Kč, havarijní pojištění v hodnotě 15.000 Kč a počítat se musí také s malým využitím externího dopravce v hodnotě 10.000 Kč za rok. Výhodou pohonu LPG je úspora na silniční dani. Firma by v rámci havarijního pojištění a záruky od výrobce měla po dobu 5 let zaručeny minimální dodatečné náklady na opravy.

Tabulka 38 – Porovnání nákladovosti pronajímaného vozu a vozu ve vlastnictví (vlastní zpracování)

Rok	Pronajímáný vůz				Nový vůz				Rozdíl
	Pronájem	PHM	Ostatní náklady	Celkem	Pořizovací náklad	PHM	Ostatní náklady	Celkem	
1.	257 261,00	49 948,98	66 260,00	373 469,98	533 057,85	47 200,00	36 000,00	616 257,85	-242 787,87
2.	257 261,00	49 948,98	66 260,00	746 939,96	0,00	47 200,00	36 000,00	699 457,85	47 482,11
3.	257 261,00	49 948,98	66 260,00	1 120 409,94	0,00	47 200,00	36 000,00	782 657,85	337 752,09
4.	154 356,60	49 948,98	66 260,00	1 390 975,52	0,00	47 200,00	36 000,00	865 857,85	525 117,67
5.	154 356,60	49 948,98	66 260,00	1 661 541,10	0,00	47 200,00	36 000,00	949 057,85	712 483,25
Celkem	1 080 496,20	249 744,90	331 300,00	1 661 541,10	533 057,85	236 000,00	180 000,00	949 057,85	712 483,25

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že návratnost koupeného automobilu je již splněna během 2. roku provozu. Celkové náklady na pronájem automobilu, který by byl pronajat na 5 let, jsou odhadnuty na celkem 1.661.541,10 Kč. V pronájmu je počítáno s 40% snížením nákladů na pronájem po třetím roce. Celkem by jen za pronájem firma vydala za 5 let 1.080.496,20 Kč. V této částce je zahrnuto pojištění i servis automobilu. Za PHM by firma zaplatila téměř čtvrt milionu korun a za ostatní náklady 331.300,-. Z této částky by bylo 313.300,- vynaloženo na externí dopravu.

Naopak pořizovací cena vozu s pohonem na LPG by firmu stála podle odhadu 533.057,85 Kč. S provozem vozu souvisí také havarijní pojištění (75.000 Kč za 5 let) a servisní prohlídky (55.000 Kč). Podle propočtů by celková hodnota spotřebovaných PHM byla v hodnotě 236.000 Kč. Největší úspora však spočívá v externí dopravě, která by již byla nutná pouze ve výjimečných případech. Odhad činí 1250 km ročně, což odpovídá rozvozu zboží před započítáním jarní a podzimní sezóny. Náklady na externí dopravu by činily celkem za 5 let pouze 50.000 Kč, což činí úspory více než 270.000 Kč. Jediným problémem je zásah do CF firmy, protože nákup za hotové by jej mohl narušit. Při správném naplánování nákupu v silných prodejních měsících se dá zvládnout. Finance by bylo možné získat také z uspořené nákladů již výše zmíněných úspor.

Při srovnání těchto dvou variant vychází zcela jistě jako výhodnější varianta nového vozu, který by byl ve vlastnictví firmy. Nejenže by se během následujících 5 let ušetřilo odhadem 712.483,25 Kč, ale také je nutné počítat se zůstatkovou cenou vozu. Zůstatková cena 5 let starého vozu s 200.000 najetými kilometry, ale se servisní knížkou a LPG pohonem by mohla být v minimálně v rozmezí 150-175 tisíc Kč, které by mohly být následně použity jako akontace na nákup nového vozu.

10.5.1 Vyhodnocení nákupu nového vozu do vlastnictví firmy XY

V průběhu následujících pěti let by tedy mohlo dojít ke značné úspoře režijních nákladů na dopravu. Úspora je možné vyčíslit hlavně v podobě nákladů na PHM, které by se snížily o zhruba 2.700 Kč. Významnější je však úspora na externím dopravci, což by přineslo úsporu 52.000 Kč. Z nákladů by zmizel pronájem automobilu v hodnotě 257.261,00 Kč, který by byl nahrazen odpisem za automobil. Firma by si v rámci ABC kalkulace stanovila životnost 5 let a roční odpis by tedy činil 106.611,57 Kč.

Celkový roční užitek z provozu vlastního automobilu by pro firmu mohl být v uspořených nákladech až ve výši 205.349,43 Kč.

10.6 Shrnutí nákladových úspor

Doporučení nákladových úspor ve firmě XY jsou zaměřeny především na zhodnocení prodejen, eliminaci osobních nákladů, které jsou důležitou součástí všech aktivit. Dále jsou zaměřeny na vytvoření nového prémiového řádu, úspory v oblasti telefonních služeb a také se dotýká možnosti nákupu vlastního vozu.

V první části jsou zhodnoceny všechny prodejny a následně bylo dáno doporučení ke zrušení prodejny v Bílé Labuti. Tato prodejna je pro firmu velkou zátěží v oblasti nákladů a navíc ani zdaleka nedosahuje potřebných tržeb. Přestože pro firmu plyne určitá ztráta z neprodaného zboží, tak celkově může firma na režijních nákladech ušetřit až **1.369.920,- Kč**, pokud by byly náklady v dalším roce shodné s rokem 2013.

Další část práce je zaměřená na úpravu mzdových nákladů a také snížení zaměstnanců firmy. Doporučení je zaměřeno hlavně na oblast eliminace nadbytečnosti pracovníků, kteří byli nalezeni na prodejnách Prostějov č. 1, Prostějov č. 2 a také v Praze. Prodejna Prostějov č. 1 by měla začít fungovat se dvěma plnými úvazky a s jedním tříčtvrtečním. Dále by se snížila mzda vedoucí prodejny. V druhé prostějovské prodejně by mělo dojít taktéž k úpravě počtu pracovníků a snížení mzdy vedoucí prodejny. Olomoucká prodejna plní stanovené plány velmi dobře, a proto zatím není nutné do jejího fungování zasahovat. V Galerii Harfa je doporučeno snížit počet pracovníků na dva, kdy by pracovali na směny sami. Tato varianta je možná, protože v obchodním centru jsou prodejny daleko lépe střeženy, takže je riziko krádeže výrazně zmenšeno a také prodejna má pouze 164 m². Nebyla prodloužena smlouva vedoucímu prodejny, který již během loňského roku nesplňoval požadavky na prodej. Celková úspora ve mzdových nákladech je 603.000,- Kč v rámci čtyř zmíněných prodejen. Úspora Bílé Labuti je již zahrnuta v celkově uspořených nákladech.

Nový prémiový řád je nastavený způsobem, který pro firmu znamená tu výhodu, že prémie budou vypláceny až ve chvíli, kdy prodejny vydělaly na všechny náklady firmy. Limity jsou stanoveny podle odhadnutého potřebného obrátu a samotná prémiová pravidla byla sjednocena na 5% podíl z obrátu nad stanovený limit. Nevýhodou tohoto opatření je menší motivovanost pracovníků, která však musí být vhodně vysvětlena, protože pokud na to firma nemá finanční prostředky, tak nemůže vyplácet prémie.

Celkové uspořené náklady pro firmu byly 13.000,- Kč v hrubých mzdách a 4.420,- Kč na odvodech. V konečném důsledku může firma na prémiech zaplatit i více než v současnosti, ale bylo by to spojené s vyšším obratem a tedy i vyššími zisky.

Na základě požadavků GŘ firmy byla do oblasti úspor zahrnuta také menší nákladová položka v podobě nákladů na telefonní služby. Tyto náklady byly příliš vysoké. Na základě zjištěných nabídek od tuzemských operátorů, byla na základě komplexního hodnocení vybrána varianta č. 3, která pro firmu může znamenat úsporu téměř 34.000,- Kč.

Poslední oblastí, u které je možné hlavně z pohledu následujících pěti let najít významné úspory je nákup vlastního automobilu. Nájem luxusního vozu je pro firmu nevhodný jak z pohledu finančního, tak také z pohledu jeho využívání na převoz zboží. Nákupem velkého osobního vozu by firma mohla výrazně snížit náklady na externí dopravce, a pokud by vybrala variantu s úsporným LPG pohonem, tak by také výrazně ušetřila na celkovém provozu. Návratnost nového automobilu by byla 2 roky. Za pět plánované životnosti automobilu by firma ušetřila až 712 483,25 Kč. Pokud by byly brány v potaz všechny náklady napojené na pronajímané auto ve srovnání s nákupem nového automobilu, tak by roční úspora mohla dosahovat téměř 205.000,00 Kč. Dále by se snížila mzda vedoucí prodejny. V druhé prostějovské prodejně by mělo dojít taktéž k úpravě počtu pracovníků a snížení mzdy vedoucí prodejny. Olomoucká prodejna plní stanovené plány velmi dobře, a proto zatím není nutné do jejího fungování zasahovat. V Galerii Harfa je doporučeno snížit počet pracovníků na dva, kdy by pracovali na směny sami. Tato varianta je možná, protože v obchodním centru jsou prodejny daleko lépe střeženy, takže je riziko krádeže výrazně zmenšeno a také prodejna má pouze 164 m². Nebyla prodloužena smlouva vedoucímu prodejny, který již během loňského roku nesplňoval požadavky na prodej. Celková úspora ve mzdových nákladech je 603.000,- Kč v rámci čtyř zmíněných prodejen. Úspora Bíle Labuti je již zahrnuta v celkově uspořené nákladech.

Nový prémiový řád je nastavený způsobem, který pro firmu znamená tu výhodu, že prémie budou vypláceny až ve chvíli, kdy prodejny vydělaly na všechny náklady firmy. Limity jsou stanoveny podle odhadnutého potřebného obratu a samotná prémiová pravidla byla sjednocena na 5% podíl z obratu nad stanovený limit. Nevýhodou tohoto opatření je menší motivovanost pracovníků, která však musí být vhodně vysvětlena, protože pokud na to firma nemá finanční prostředky, tak nemůže vyplácet prémie.

Celkové uspořené náklady pro firmu byly 13.000,- Kč v hrubých mzdách a 4.420,- Kč na odvodech. V konečném důsledku může firma na prémiech zaplatit i více než v současnosti, ale bylo by to spojené s vyšším obratem a tedy i vyššími zisky.

Na základě požadavků GŘ firmy byla do oblasti úspor zahrnuta také menší nákladová položka v podobě nákladů na telefonní služby. Tyto náklady byly příliš vysoké. Na základě zjištěných nabídek od tuzemských operátorů, byla na základě komplexního hodnocení vybrána varianta č. 3, která pro firmu může znamenat úsporu téměř 34.000,- Kč.

Poslední oblastí, u které je možné hlavně z pohledu následujících pěti let najít významné úspory je nákup vlastního automobilu. Nájem luxusního vozu je pro firmu nevhodný jak z pohledu finančního, tak také z pohledu jeho využívání na převoz zboží. Nákupem velkého osobního vozu by firma mohla výrazně snížit náklady na externí dopravce, a pokud by vybrala variantu s úsporným LPG pohonem, tak by také výrazně ušetřila na celkovém provozu. Návratnost nového automobilu by byla 2 roky. Za pět plánované životnosti automobilu by firma ušetřila až 712 483,25 Kč. Pokud by byly brány v potaz všechny náklady napojené na pronajímané auto ve srovnání s nákupem nového automobilu, tak by roční úspora mohla dosahovat téměř 205.000,00 Kč.

Tabulka 39 – Celková úspora nákladů firmy XY v rámci úsporných opatření (vlastní zpracování)

Typ nákladu	Současná hodnota nákladů	Typ úspory					Konečná hodnota nákladů
		Zhodnocení prodejen	Mzdové úpravy	Prémiový řád	Telefonní služby	Nákup automobilu	
Nákup kancel. potřeb	11 506,57	2 000,00					9 506,57
Nákup drob. majetku	115 976,22	20 000,00					95 976,22
PHM	49 948,98					2 748,98	47 200,00
Nákup hygienických potřeb	7 872,22	1 000,00					6 872,22
Ostatní spotřeba materiálu	12 204,61						12 204,61
Spotřeba energie	624 827,34	60 000,00					564 827,34
Šití oděvů	76 367,69	5 000,00					71 367,69
Opravy a úpravy oděvů	54 828,08	6 400,00					48 428,08
Nájemné	4 892 963,60	480 000,00					4 412 963,60
Poštovné	4 333,33						4 333,33
Dopravné	62 660,00					52 000,00	10 660,00
Reklama	46 205,00	4 000,00					42 205,00
Nájemné automobilu	257 261,00					257 261,00	0,00
Telefon a internet	66 296,29	3 600,00			30 000,00		32 696,29
Pojistění	82 296,04						82 296,04
Osobní náklady	4 263 876,00	787 920,00	603 000,00	17 420,00			2 855 536,00
Daně a poplatky	9 762,04						9 762,04
Odpisy	0,00					106 611,57	106 611,57
Ostatní finanční náklady	27 460,05						27 460,05
Celkem	10 666 645,06	1 369 920,00	603 000,00	17 420,00	30 000,00	205 398,41	8 440 906,65

Celková úspora by při naplnění všech opatření mohla dosáhnout 2.225.738, 41 Kč.

11 VYHODNOCENÍ DŮSLEDKŮ NÁKLADOVÝCH ÚSPOR NA AKTIVITY FIRMY XY

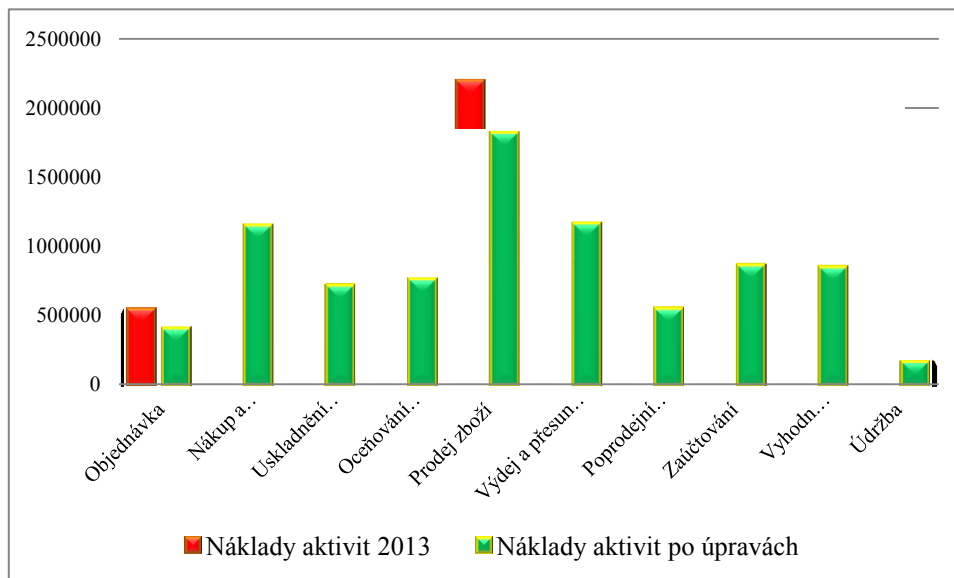
Dalším krokem projektové části je zjištění, jakým způsobem by na jednotlivé úspory reagovaly aktivity firmy. Proto je vytvořena nová procesní nákladová analýza, ve které jsou již všechny režijní náklady snižené o úspory. Procentuální rozdělení nákladů na aktivity zůstává stejné, pouze přibyly odpisy automobilu, které jsou rozděleny stejným způsobem, jakým byl dělen pronájem automobilu, který již v procesní nákladové analýze zahrnut není.

Tabulka 40 – Procesní nákladová analýza po úsporách (vlastní zpracování)

Aktivita / Nákladový druh	Objednávka	Nákup a příjem zboží	Uskladnění zboží	Oceňování zboží	Prodej zboží	Výdej a přesun zboží	Poprodejní servis	Zaúčtování	Vyhod. prodeje a ekonom. ukazatelů	Údržba	Celkem
Nákup kancel. potřeb	633,77	1 267,54	633,77	633,77	1 901,31	633,77	633,77	1 267,54	1 901,31	0,00	9 506,57
Nákup drob. majetku	4 172,88	4 172,88	4 172,88	8 345,76	16 691,52	16 691,52	8 345,76	12 518,64	8 345,76	12 518,64	95 976,22
PHM	5 900,00	5 900,00	0,00	0,00	5 900,00	17 700,00	5 900,00	0,00	0,00	5 900,00	47 200,00
Nákup hygienic- kých potřeb	0,00	763,58	763,58	0,00	763,58	763,58	763,58	0,00	0,00	3 054,32	6 872,22
Ostatní spotřeba materiálu	0,00	0,00	3 051,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9 153,46	12 204,61
Spotřeba energie	23 534,47	70 603,42	94 137,89	47 068,95	94 137,89	47 068,95	23 534,47	70 603,42	70 603,42	23 534,47	564 827,34
Šití oděvů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	71 367,69	0,00	0,00	0,00	71 367,69
Opravy a úpravy oděvů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	48 428,08	0,00	0,00	0,00	48 428,08
Nájemné	157 605,84	630 423,37	315 211,69	315 211,69	1 260 846,74	630 423,37	157 605,84	472 817,53	472 817,53	0,00	4 412 963,60
Poštovné	787,88	1 181,82	0,00	0,00	0,00	1 181,82	393,94	393,94	393,94	0,00	4 333,33
Dopravné	0,00	1 522,86	0,00	0,00	1 522,86	7 614,29	0,00	0,00	0,00	0,00	10 660,00
Reklama	0,00	14 068,33	0,00	0,00	14 068,33	0,00	14 068,33	0,00	0,00	0,00	42 205,00
Nájemné automobilů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Telefon a internet	3 269,63	6 539,26	0,00	3 269,63	3 269,63	3 269,63	3 269,63	3 269,63	3 269,63	3 269,63	32 696,29
Pojistění	6 330,46	12 660,93	12 660,93	6 330,46	12 660,93	12 660,93	6 330,46	6 330,46	6 330,46	0,00	82 296,04
Osobní náklady	190 369,07	380 738,13	285 553,60	380 738,13	380 738,13	380 738,13	190 369,07	285 553,60	285 553,60	95 184,53	2 855 536,00
Daně a poplatky	1 220,26	1 220,26	0,00	0,00	1 220,26	3 660,77	1 220,26	0,00	0,00	1 220,26	9 762,04
Odpisy	13 326,45	13 326,45	0,00	0,00	13 326,45	39 979,34	13 326,45	0,00	0,00	13 326,45	106 611,57
Ostatní finanční náklady	0,00	4 576,68	0,00	0,00	9 153,35	0,00	4 576,68	9 153,35	0,00	0,00	27 460,05
Celkem	407 150,71	1 148 965,50	716 185,49	761 598,39	1 816 200,98	1 162 386,08	550 134,00	861 908,11	849 215,65	167 161,75	8 440 906,65

Podle výsledků z procesní nákladové analýzy je možné říci, že cíle, který byl stanoven, bylo dosaženo. Většina celkových nákladů aktivit se snížila, v některých případech i dosti výrazně. Hlavní zaměření úsporných opatření bylo na aktivity, jež jsou zaměřeny na práci se zbožím. Nákup a příjem zboží klesly o 300.000,- Kč, což činí pokles zhruba 20,7 %. Uskladnění zboží pokleslo zhruba o 20,6 % v porovnání s náklady z roku 2013. Nejnákladnější z těchto aktivit a zároveň ze všech aktivitou je prodej zboží, jehož náklady však

po zavedení úsporných opatření klesly o více jak 370.000 Kč, což je pokles o 16,3 %. Stejně tak náklady na výdej a přesun zboží zaznamenalo významné snížení v hodnotě zhruba 363.000 Kč. Celkové snížení režijních nákladů je 20,86 %.



Obrázek 22 – Porovnání vývoje nákladů aktivit (vlastní zpracování)

Protože by úpravy režijních nákladů měly vliv také na množství nakoupeného i prodaného zboží, tak musí být zavedeno snížení jednotek, které bylo na základě konzultace s generálním ředitelem firmy určeno jako 10% snížení všech počtů jednotek. Pouze u počtu najetých kilometrů bylo snížení učiněno na základě odhadu.

Tabulka 41 – Rozpočítání nákladů aktivit na jednici po úsporách (vlastní zpracování)

Aktivita	Celkové náklady	Rozpočtová jednotka	Počet jednotek	Náklady na jednotku	Náklady na jednotku 2013
Objednávka	407 150,71	Počet ks objednaného zboží	5850	69,60	83,73
Nákup a příjem zboží	1 148 965,50	Počet ks nakoupeného zboží	5850	196,40	222,88
Uskladnění	716 185,49	Počet ks uskladněného zboží	5850	122,42	138,83
Oceňování zboží	761 598,39	Počet ks oceněného zboží	5850	130,19	152,91
Prodej zboží	1 816 200,98	Počet prodaných kusů zboží	5510,7	329,58	357,08
Výdej a přesun zboží	1 162 386,08	Počet km přesunu	41665	27,90	36,22
Poprodejní servis	550 134,00	Počet poprodejních úprav	864	636,73	730,12
Zaúčtování	861 908,11	Počet hodin zpracování	2488,32	346,38	347,63
Vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů	849 215,65	Počet hodin zpracování	691,2	1 228,61	1373,02
Údržba	167 161,75	Počet hodin údržby	435,6	383,75	500,40

Snížení celkových nákladů aktivit se projevilo také na snížení nákladů na jednotku, přestože počet jednotek byl podle kvalifikovaného odhadu generálního ředitele firmy snížen

o 10 %, což znamená, že prodejna Bílá Labuť se podílela na nákupu zboží, na poprodejním servisu, zaúčtování, vyhodnocování a údržbě zhruba 10 %.

Tabulka 42 – Příkladová kalkulace režijních nákladů ve firmě XY po úsporách (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady na jednotku	Rozpočtová jednotka	Počet jednotek	Celkové náklady	Celkové náklady 2013	Úspora	Podíl úspory nákladů
Objednávka	69,60	Počet ks objednaného zboží	100	6 959,84	8 372,62	1 412,78	16,87%
Nákup a příjem zboží	196,40	Počet ks nakoupeného zboží	100	19 640,44	22 287,99	2 647,56	11,88%
Uskladnění	122,42	Počet ks uskladněného zboží	100	12 242,49	13 883,37	1 640,89	11,82%
Oceňování zboží	130,19	Počet ks oceněného zboží	100	13 018,78	15 290,70	2 271,92	14,86%
Prodej zboží	329,58	Počet prodaných kusů zboží	90	29 661,95	32 137,31	2 475,37	7,70%
Výdej a přesun zboží	27,90	Počet km přesunu	584	16 292,66	21 151,09	4 858,43	22,97%
Poprodejní servis	636,73	Počet poprodejních úprav	15	9 550,94	10 951,84	1 400,90	12,79%
Zaúčtování	346,38	Počet hodin zpracování	47,26	16 369,99	16 428,79	58,80	0,36%
Vyhodnocení prodeje a ekonomických ukazatelů	1 228,61	Počet hodin zpracování	11,82	14 522,18	16 229,07	1 706,89	10,52%
Údržba	383,75	Počet hodin údržby	4,84	1 857,35	2 421,94	564,59	23,31%
Celkem				140 116,60	159 154,73	19 038,13	

Z příkladu kalkulace režijních nákladů zakázky vyplývá, že po úpravách se snížily náklady na tuto zakázku celkem o 19.038,13 Kč. Jednoznačně nejvyšší úspora nákladů je patrná u výdeje a přesunu zboží, které byly způsobeny hlavně úsporami mezd a plánovaným nákupem vlastního automobilu. Celková úspora je 4.858,43 Kč. Druhá největší úspora je spjata s nákupem a příjmem zboží, která je vypočítána na 2.647,56 Kč. Následuje prodej zboží, kde je patrný pokles nákladů na zakázce o 2.475,37 Kč. Poslední významnou úsporu v sobě zahrnuje aktivita oceňování zboží, jejíž úspora na 100 ks zboží je vypočtena na 2.271,92 Kč. Nejmenší procentuální i nákladová úspora je u zaúčtování dokladů. V rámci podílu uspořené nákladů se přes úsporu více než 20 % nákladů dostala údržba s 23,31 % a již výše zmíněný výdej a přesun zboží o 22,97 %.

12 ROZVOJ FIRMY XY

Na nákladovou analýzu, kalkulaci Activity Based Costing a nákladové úspory navazují možné kroky rozvoje firmy XY. Pokud firma bude schopna nákladové úspory realizovat, tak by se jí měla uvolnit dosti výrazná část finančních prostředků, které bude možné dále investovat do rozvoje firmy. Tento rozvoj je možný především v oblasti rozvoje prodejní sítě, zavedení informačního systému ve firmě a nového segmentačního zaměření.

12.1 Rozvoj prodejní sítě

Prodejní síť firmy, která má v současné 5 prodejen a kde navíc prodejna Bílá Labuť bude z největší pravděpodobnosti uzavřena, je velmi malá, což s sebou nese negativní důsledky. Tato negativa je možné vyčíst již ze strategické analýzy firmy. Z ní vyplývá, že firma má problémy hlavně v oblasti Cash Flow, vysokých zásobách a vysokých cenách. Z Porterova modelu zase ukazuje velkou sílu dodavatelů firmy. S rozvojem prodejní sítě by se mohla část těchto negativ zmírnit a získat výhodu v podobě úspor z rozsahu.

Otevření nových prodejen by sebou přineslo nákup většího množství zboží a firma by získala silnější postavení vůči dodavatelům. Výsledkem toho by mělo být například zvýšení splatnosti faktur a možnost větších množstevních slev. Více nakoupeného zboží by uvolnilo firmě Cash Flow a také by umožnilo snížení cen výrobků, čímž by se zvýšila konkurenceschopnost firmy, protože by se zvýšila poptávka po tomto zboží.

Nové prodejny by mohly mít za následek také možnost využití současných zásob, které jsou problémem ve většině firem v oblasti prodeje konfekce. Nově otevřená prodejna by tak odčerpala část již nakoupených zásob.

Rozšíření prodejní sítě by se v konečném důsledku projevilo novými finančními prostředky. S tímto pozitivem souvisí také možnost získání úvěru, který by firma potřebovala, protože většinu svým investic financuje v rámci vlastních zdrojů či cizích zdrojů - majitele firmy.

Pohled strategie rozvoje prodejen je pro firmu XY nutné upřít na kamenné obchody. Obchodní centra jsou pro ni příliš konkurenčním prostředím a v boji s velkými značkami, nemůže v rámci velkých obchodních center uspět. To je způsobeno jednak tím, že značka firmy nemá v rámci ČR získanou prestiž, a také kapitálovou silou konkurenčních firem, které si mohou dovolit výrazně snižovat cenu zboží. Cestou jsou tedy kamenné obchody,

kteřé by měly být otvírány především v krajských a okresních městech typu Olomouce a Prostějova. Před otevřením prodejny je nutné udělat důkladnou analýzu vytipovaných prodejních míst. Ze zkušenosti firmy vyplývá, že velkou výhodou je, pokud by plánované prodejní místo bylo již dříve prodejnou oděvů, lidé se daleko rychleji naučí v prodejně nakupovat. Firma XY by se měla zaměřit hlavně na oblast Moravy, aby si získala silnější pozici.

Výhoda v podobě kamenných obchodů ve větších okresních městech či menších krajských městech je hlavně v oblasti výše nájmu a také typu nájemní smlouvy. Tyto smlouvy jsou v těchto typech obchodů podepisovány na dobu určitou či neurčitou s několika měsíční výpovědní lhůtou. Velká obchodní centra vyžadují dlouhodobé smlouvy, většinou okolo pěti let a vysoký nájem, který v sobě zahrnuje náklady na služby obchodního centra a také marketingové služby. Další výhodou je oblast osobních nákladů, kdy v menších kamenných obchodech je zapotřebí méně personálu a také je menší náročnost na mzdové náklady. Poslední výhodou je možné vidět také v segmentu zákazníků, kterými jsou lidé ve věku mezi 45 – 60 lety. Tito lidé podle marketingového průzkumu upřednostňují kvalitu před cenou a hlavně menší prodejny před obchodními centry.

Nákladnost otevření prodejny je spjata hlavně s oblastí investic do zařízení prodejny. Tyto náklady na nákup vybavení, do kterého patří především interiérové vybavení prodejny. S rozvojem by se zvýšily také režijní náklady, které by v sobě zahrnovaly nájemné, energie, osobní náklady a ostatní režijní náklady nutné k provozu.

12.2 Zavedení informačního systému

Firma XY nemá v současné době zaveden žádný informační systém. Jediným informačním zdrojem je účetnictví, které je vedeno v systému Pohoda. Všechny doklady a prodeje jsou zpracovávány ručně až s měsíčním zpožděním. To může mít za následek nesprávné rozhodování, chyby a také problémy v oblasti ztrát zboží.

Pro správné rozhodování potřebuje firma mít kvalitní informace, které budou relevantní a hlavně v čase, ve kterém jsou potřebné. Hlavními informací pro rozhodování je prodejnost jednotlivých kolekcí. Tyto informace jsou zpracovány na prodejnách v rámci měsíčních závěrek, ale kvalita těchto informací již není příliš vysoká, protože při ručním zpracování dochází k častým pochybením ze strany zaměstnanců. S ručním vedením zboží i skladů se vyskytuje také možnost chyb v prodejkách, ve vyúčtování i vyhodnocení prodejů.

Jakýkoliv přepis čísla v papírových dokladech může výrazně ovlivnit výsledky prodejen. Novým informačním systémem by byly tyto chyby výrazně eliminovány. Poslední důležitou oblastí je také zavedení čárových kódů v rámci nového informačního systému. To by mělo přinést zjednodušení pohybu zboží a jeho evidence, větší odpovědnost za případně ztracené zboží a také eliminaci krádeží na prodejnách.

Informační systém je v současné době pro firmu o pěti prodejnách příliš velký luxus. Pokud by se však prodejní síť rozšiřovala, měla by být dalším krokem implementace ERP systému, který propojuje všechny potřebné oblasti – účetnictví, sklad, vyhodnocení prodejí, finanční analýzu, řízení vztahů se zákazníky apod. Takovým systémem je například systém firmy Stormware – Pohoda Business Intelligence, která by plynule přešla ze současného účetního softwaru Pohoda Komplet.

Zavedení informačního systému by bylo pro firmu finančně náročné, jak z pohledu hardware, tak i software vybavení. Aby zavedení takového systému mělo smysl, musely by všechny prodejny být vybaveny počítačem s informačním systémem, který by byl zároveň on-line kasou a také skladem. Prodejny by potřebovaly také čtečku čárových kódů a připojení k internetu. Na centrálu by musel být pořízen kvalitní server, který by bylo schopen zpracovat všechna nutná data proudící mezi centrálou a prodejnami.

Problém v zavedení informačního systému by mohl tkvít v personálu firmy (prodavačích), protože většina z nich je spíše starších a nejsou příliš zvyklé pracovat s novými moderními pomůckami.

12.3 Nové segmentační zaměření

Segmentace trhu v podobě firmy XY, jak je již výše zmíněno, je zaměřena převážně na starší generaci mezi 45-60 rokem věku. Tento problém bude mít firma v budoucnu, pokud se nezaměří na více segmentů, aby její portfolio zákazníků bylo pestřejší a nebyla pro ni likvidační ztráta zákazníků, kteří již v budoucnu nebudou tolik koupěschopní.

Segmentační zaměření by mělo být především v oblastech mladší generace, která však již příliš nenosí klasickou konfekci. Proto by bylo vybírat dodavatele, kteří budou schopni uspokojit také módní nároky mladší a střední generace. Lidé ve věku mezi 26-40 lety jsou většinou lidé, kteří pracují, mají rodiny a volí kvalitu před cenou.

Problémem v této oblasti rozvoje jsou však obchodní centra, které mladší generace s oblibou navštěvuje.

12.4 Vyhodnocení

Rozvoj firmy XY bude možné uskutečnit až v případě, že budou realizovány nákladové úspory, které by firmě výrazně finančně pomohly. Rozvoj prodejní sítě, zavedení informačního systému a nové segmentační zaměření by měly být prováděny v tomto pořadí.

Základem pro firmu jsou nákladové úspory, které by se měly stát odrazovým můstkem dalšího rozšíření prodejní sítě. Větší prodejní síť bude vyžadovat zavedení informačního systému, protože s větším zpracovávaným množstvím účetních dokladů a informací by poté nastala nutnost zaměstnat na centrálu další pracovníky. Ty by měl nahradit informační systém, který by přinášel informace pro vedení firmy. Těmito informacemi jsou také zákaznické informace, na základě kterých by bylo možné nalézt jednotlivé segmenty, na které by se měla firma zaměřit a snažit se o jejich získání.

13 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Aplikace moderní kalkulace Activity Based Costing je zcela jinak zaměřená, než jak tomu bylo doposud v rámci fungování firmy XY. Její náklady byly hodnoceny výhradně z pohledu účetního. ABC kalkulace propojuje oblast nákladového řízení s řízením procesním.

Projekt za pomoci Activity Based Costingu řeší stav ve firmě XY s.r.o., která se nachází v těžké ekonomické situaci a nákladové úspory jsou určitým východiskem, jak této firmě vrátit stabilitu. Každé řešení krize má svoje výhody a také nevýhody (rizika).

13.1 Výhody projektu

- **Výrazné snížení režijních nákladů** – firma má v současné době příliš vysoké režijní náklady, které nejsou spojeny s přímo přiřaditelnými náklady na jednotku prodaného zboží. Cesta vede právě přes snížení osobních nákladů a zrušení činností, které jsou v rámci fungování firmy nadbytečné nebo nehospodárné. Mezi nehospodárnou oblast patří činnost prodejny Bílá Labuť a také pronájem automobilu. Snížení režijních nákladů nemusí mít pouze povahu jejich úplné eliminace, ale část nákladů se může změnit z režijních na přímé (např. nový prémiový řád).
- **Uvolnění finančních prostředků** – hlavním problémem firmy nebyla ani tak ziskovost, ale spíše problémy s hotovostním tokem peněz. Díky nutnosti nákupu zboží dopředu jsou faktury splatné dříve, než je možné vydělat alespoň na část nákladů spojených s nákupem tohoto zboží. Projektové řešení našlo velké úspory hlavně v oblasti osobních nákladů. Z dlouhodobého hlediska je také výrazně výhodný nákup vlastního automobilu, který by v průběhu let mohl přinést významnou úsporu nákladů.
- **Načasování úsporných opatření** – úsporná opatření je nutné správně načasovat, aby měla pro firmu ten správný efekt a aby byla také lépe přijata ze strany zaměstnanců. V současné době je hlavně v oblasti olomouckého kraje velmi těžké najít práci. Díky tomu je pozice firmy silnější a rozhodující bude vysvětlení zaměstnancům, že v případě nečinnosti, by firma mohla mít v brzké době existenční problémy.
- **Zprůhlednění nákladů k jednotlivým aktivitám** – významná výhoda kalkulace Activity Based Costing spočívá ve schopnosti procesně rozdělit firmu na jednotlivé

aktivitu, kterým jsou následně přiřazovány náklady. Firma tímto způsobem získává přehled o všech nákladech i aktivitách. Zprůhlednění nákladů je hlavně v oblasti jejich odůvodněnosti a také smysluplného vynaložení – tedy rozdělení nákladů podle příčiny jejich vzniku. V tomto směru byly jako neodůvodněné náklady nalezeny hlavně přebyteční zaměstnanci, kteří firmě nepřinášeli přidanou hodnotu, ale naopak ji stály pouze náklady navíc.

- **Smlouvy na dobu určitou** – proveditelnost projektového řešení je podpořena smlouvami na dobu určitou. Nejedná se pouze o pracovní smlouvy zaměstnanců, ale také například o smlouvu o pronájmu v obchodním domě Bílá Labuť. Firma je smluvně dlouhodobě zavázána pouze v OC Galerie Harfa. Tím, že jsou smlouvy se zaměstnanci sepsány na dobu určitou, stává se z nich variabilní náklad, který je firma schopna v docela rychlé době řešit bez nutnosti vynaložení dalších finančních prostředků na odstupné.
- **Lepší informace** – díky ABC kalkulaci získala firma XY velký zdroj informací, který do současné doby neměla. Rozpočítání nákladů na jednotlivé aktivity dalo vedoucím pracovníkům impuls k řešení závažné ekonomické situace.
- **Omezení intuitivního řízení a počátek plánování** – v menších firmách se ještě stále vyskytuje problém v podobě zastaralého řízení firmy podle intuice manažerů. Tento způsob řízení je již v současné době překonaný. Pro správné řízení jsou nutné zkušenosti, ale také znalosti a informace, bez kterých se vedoucí pracovníci nemohou rozhodovat. Výhoda projektu spočívá také v započítání důkladnějšího a přehlednějšího plánování nákladů ve firmě na budoucí období.
- **Jednoduchost** - nákladové úspory ve firmě XY nebudou při správném naplánování nijak složitou záležitostí. Daleko složitější bude pochopení všech souvislostí ABC kalkulace.

13.2 Nevýhody projektu

- **Nepřijetí opatření ze strany zaměstnanců** – jak je výše zmíněno, pozice firmy XY je v tomto směru silnější než pozice zaměstnanců, kteří by jen stěží našli práci. Problém však může nastat hlavně v oblasti motivace pracovníků, která může být těmito úspornými opatřeními výrazně narušena. Velmi významnou roli sehraje empatie vedoucích zaměstnanců, kteří musí vycítit obavy či nespokojenost zaměstnanců a snažit se na ni co nejlépe reagovat.

- **Eliminace velikosti obchodní sítě** – snižování počtu prodejen v sobě nese také rizika. Při zrušení prodejny dává firma o sobě obraz, že není v dobré kondici. Důvěra obchodních partnerů se tím snižuje a mohou se tím také výrazně zhoršit obchodní podmínky. Při sníženém počtu prodejen bude snížen také nákup nového zboží, což může vést ke zvýšení cen.
- **Malá podpora ze strany vedení firmy** – rizikem pro aplikaci nákladových úspor může být také malá či omezená podpora ze strany vedoucích pracovníků. Pokud nebude vedení firmy zcela přesvědčeno o nutnosti a správnosti nákladových úspor, není možná jejich správná aplikace do života firmy. Tato omezená podpora může být také způsobena nepochopením kalkulace podle aktivit a jejich nákladových úspor.
- **Osobní vztahy se zaměstnanci** – velkým problémem při zavádění nepříjemných opatření jsou osobní vztahy na pracovišti. Pokud má vedoucí pracovník se zaměstnanci dlouhodobé bližší vztahy, je složitější uplatnit direktivní styl řízení, na který nejsou zaměstnanci zvyklí.
- **Turbulentní vnější prostředí** – riziko v sobě skýtá také současná ekonomická a společenská situace. Velký vliv měla pro firmu devalvace měny, která firmě přinesla výrazné kurzové ztráty, protože některé faktury od dodavatelů za zboží jsou účtovány v eurech. Další riziko souvisí s novou vládní politikou, která může pro firmu přinést investiční náklady v podobě registračních pokladen, což by mohlo firmě znovu přitížit.
- **Riziko nepřesnosti odhadů** – v rámci ABC kalkulace je v některých částech ve větší či menší míře nutný kvalifikovaný odhad, který by v konečném důsledku mohl výrazně zkreslit výsledky analýzy. Problémem může být nové stanovení aktivit, nesprávné přiřazení nákladů či nevhodné stanovení nákladových objektů.

ZÁVĚR

Dnešní ekonomická situace tuzemská, evropská i globální je charakteristická velmi rychlými změnami, na které nejsou firmy u nás schopny příliš účinně reagovat. To má za následek stále se zhoršující ekonomické výsledky celého hospodářství a také zvyšující se sociální problémy, hlavně v oblasti nezaměstnanosti. Velkým problémem firem je nízká poptávka, která lze přičíst stále se zmenšující kupní síle obyvatel, a hlavně vysoké náklady, které již neslouží výhradně pro dosažení výnosů, ale stávají se součástí neefektivních činností. Změnu v oblasti nákladů je možné charakterizovat zvyšujícím se podílem režijních nákladů, které je potřeba daleko důkladněji kalkulovat, na úkor nákladů přímých. Proto je výběr metody Activity Based Costing vhodný hlavně z pohledu nedostatečnosti tradičních kalkulačních metod, které nejsou schopny podniku odpovědět na otázku příčinné souvislosti mezi náklady a jejich oprávněností v návaznosti na hlavní aktivity firmy.

Hlavním cílem diplomové práce bylo na základě zpracované ABC kalkulace stanovit neefektivní nákladové aktivity, rozkrýt je v jednotlivých nákladech, určit oblasti úspor a jejich způsob řešení. Ve spolupráci s vedením společnosti XY byly náklady rozpočítány a přiřazeny aktivitám. Všechny kvalifikované odhady byly konzultovány s vedením společnosti nebo se jednalo o jejich vlastní odhad.

Před projektovou částí byly nejdříve zpracovány teoretické poznatky z oblasti účetnictví, nákladů a kalkulací a následně byly využity v praktické části k strategické analýze, která zmapovala prostředí firmy XY. Firma působí v prostředí, které je pro ni významně neatraktivní v důsledku ekonomických a sociálních problémů v tuzemsku i EU, silné konkurence a finančních problémů společnosti. Na strategickou analýzu navázal rozbor nákladů, který našel nákladové problémy v oblasti osobních nákladů a nákladů za služby.

Na základě analýzy nákladů byla vypracována ABC kalkulace. Toto tzv. zprůhlednění všech nákladů přiřazených k aktivitám přineslo poznatky o tom, jaké náklady tvoří nejdražší aktivity a při jejich zkoumání byly nalezeny oblasti nákladových úspor.

Firma se v současné době nachází v situaci, kdy je eliminace nákladů jedním z mála řešení, které se vedení společnosti nabízí ke stabilizaci situace. Při uplatnění všech úsporných opatření či doporučení může firma výrazně snížit režijní náklady, některé náklady bude schopna přetransformovat na přímé a hlavně se uvolní velké množství peněžních prostředků, které by měly firmě pomoci.

Na základě všech výstupů je možné říci, že projekt naplnil svůj cíl. Náklady společnosti byly rozkryty a analyzovány. Firma již zná příčinné souvislosti mezi všemi aktivitami a náklady a je schopná si nyní i do budoucna stanovit nutné změny, které musí nastat, aby mohla dále fungovat. Všechna doporučení nákladových úspor jsou velmi rychle aplikovatelná v praxi a mohou velmi rychle ušetřit významnou část nákladů. Přestože projekt má také svá rizika a ne všechna opatření mohou přinést kýžený efekt, tak výhody tohoto projektového řešení jsou výrazně převažující. Na základě všech výsledků proto navrhuji, aby byl Activity Based Costing implementován do firmy XY a pravidelně zpracováván, a aby firma co nejdříve zavedla nákladové úspory, které jí mohou pomoci v současné situaci i v následném budoucím růstu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

COKINS, Gary, 2003. *Activity-based cost management: an executive's guide*. New York: John Wiley, 2003. ISBN 04-714-4328-X.

HRADECKÝ, Mojmir, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3.

JUREČKA, Václav, 2010. *Mikroekonomie*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3259-6.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav, 2004. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-717-9885-1.

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

KOTLER, Philip, 2007. *Marketing management*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-1359-5.

KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press. ISBN 80-726-1062-7.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck. ISBN 80-717-9419-8.

LEITNER, Andreas, 2004. *Activity Based Costing*. München: GRIN Verlag GmbH. ISBN 978-363-8790-345.

LOUŠA, František, 2002 *Zákon o účetnictví v praxi*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3848-2.

MÁČE, Miroslav, 2012. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3637-2.

MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4574-9.

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

PUTNOVÁ, Anna, 2007. *Etické řízení ve firmě: nástroje a metody : etický a sociální audit*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-1621-3.

RUBÁKOVÁ, Věra, 2007. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Praha: Grada Publishing, 2007, ISBN 978-80-247-4186-4

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2759-2.

TPA HORWATH NOTIA AUDIT, 2010. *Podvojný účetnictví 2010*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3197-1.

Internetové zdroje:

Luca Pacioli, © 2014. *Www.spisovatele.cz* [online] [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: <http://www.spisovatele.cz/luca-pacioli>

Introduction to Accounting, © 2014. *WyzAnt.com* [online]. [cit. 2014-03-02]. Dostupné z: <http://www.wyzant.com/resources/lessons/accounting/introduction>

Česká republika - HDP 2013, ©2014. *Www.investicniweb.cz* [online][cit. 2014-03-14]. Dostupné z: <http://www.investicniweb.cz/zpravy-z-trhu/2014/3/6/ceska-republika-hdp-2013/>

Komentář ČNB ke zveřejněným údajům o vývoji inflace v prosinci 2013, ©2014. *Www.cnb.cz* [online]. [cit. 2014-03-14]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/stanoviska/stanoviska_2014/13_12_inflace.html

Deficit rozpočtu je 81 miliard.: Pomohly evropské dotace, ©2014. *Zpravy.aktualne.cz* [online][cit. 2014-03-14]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/deficit-rozpoctu-je-81-miliard-pomohly-evropskedotace/r~18524bc673b211e38a090025900fea04/>

Nezaměstnanost zůstává na 8,6 procenta, ©2014 *Byznys.ihned.cz* [online]. [cit. 2014-03-14]. Dostupné z:

<http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-61822980-nezamestnanost-zustava-na-8-6-procenta-pocet-lidi-bez-prace-ale-klesl>

Procesní řízení nákladů s využitím metody Activity Based Costing, ©2012. *Businessinfo.cz* [online][cit. 2013-09-15]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/procesni-rizeni-nakladu-s-vyuzitim-metody-activity-based-costing-19730.html>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
ABC/M	Activity Based Cost Management
CF	Cash Flow
ČNB	Česká národní banka
DPH	Daň z přidané hodnoty
ERP	Enterprise Resource Planning
GB	Gigabyte
GŘ	Generální ředitel
HDP	Hrubý domácí produkt
HW	Hardware
LRAC	Křivka dlouhodobých průměrných nákladů
MB	Megabyte
OC	Obchodní centrum
OP	Oděvní podnik
OSA	Ochranný svaz autorů
PHM	Pohonné hmoty
Sb.	Sbírky
SRAC	Křivka krátkodobých průměrných nákladů
VPN	Virtuální privátní síť

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 – Dělení účetnictví (Král, 2002, s. 23)</i>	16
<i>Obrázek 2 – Proporcionalita variabilních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	21
<i>Obrázek 3 – Náklady firmy v krátkém období (Jurečka, 2010, s. 147)</i>	22
<i>Obrázek 4 – Průměrné náklady v dlouhém období (Jurečka, 2010, s. 158).....</i>	23
<i>Obrázek 5 – Skladba druhových nákladů u různých typů podniků (v %) (Popesko, 2009, s. 36)</i>	24
<i>Obrázek 6 – Semifixní a semivariabilní náklady (Keřkovský, 2004, s. 77)</i>	27
<i>Obrázek 7 – Kalkulační systém (Popesko, 2009, s. 57)</i>	28
<i>Obrázek 8 – Sdružené výkony (Popesko, 2009, s. 64)</i>	31
<i>Obrázek 9 – Kruh kvality (Ikvalita.cz, ©2012).....</i>	36
<i>Obrázek 10 – Hodnotový řetězec podle Portera (Kotler, 2007, s. 76)</i>	36
<i>Obrázek 11 - Organizační struktura firmy XY (vlastní zpracování).....</i>	45
<i>Obrázek 12 – Atraktivita makroprostředí firmy XY (vlastní zpracování).....</i>	50
<i>Obrázek 13 – Atraktivita odvětví podle Porterova modelu (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Obrázek 14 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2011 (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Obrázek 15 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2012 (vlastní zpracování)</i>	62
<i>Obrázek 16 – Podíl jednotlivých skupin nákladů na celkových nákladech roku 2013 (vlastní zpracování)</i>	63
<i>Obrázek 17 – Porovnání nákladů let 2011-2013 (vlastní zpracování).....</i>	63
<i>Obrázek 18 – Spotřebované nákupy firmy XY za rok 2013(vlastní zpracování)</i>	65
<i>Obrázek 19 – Ostatní služby za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	68
<i>Obrázek 20 – Procentuální podíl fixních a variabilních nákladů 2013 (vlastní zpracování).....</i>	73
<i>Obrázek 21 – Model podstaty Activity Based Costingu (Www.trifid-consult.cz, © 2011).....</i>	77
<i>Obrázek 22 – Porovnání vývoje nákladů aktivit (vlastní zpracování).....</i>	113

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 – Finanční vs. manažerské účetnictví (vlastní zpracování)</i>	19
<i>Tabulka 2 – Skladba druhových nákladů u různých typů podniků (v %) (Popesko, 2009, s. 36)</i>	24
<i>Tabulka 3 – Typový kalkulační vzorec (Hradecký, 2008, s. 178)</i>	29
<i>Tabulka 4 – Vyhodnocení makroprostředí podniku XY (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tabulka 5 – Vyhodnocení atraktivity konkurenčního prostředí firmy XY (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tabulka 6 – Vyhodnocení SWOT analýzy podniku XY (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tabulka 7 – Analýza nákladů z hlediska účetního za roky 2011-2013 (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tabulka 8 – Analýza nákladů syntetických účtů v letech 2011 – 2013 (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tabulka 9 – Spotřebované nákupy firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	64
<i>Tabulka 10 – Nakoupené služby firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tabulka 11 – Osobní náklady ve firmě XY za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	68
<i>Tabulka 12 – Rozdělení spotřebovaných nákupů na fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	70
<i>Tabulka 13 – Rozdělení služeb na fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	71
<i>Tabulka 14 – Rozdělení osobní nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)</i>	72
<i>Tabulka 15 – Rozdělení osobní nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 16 – Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé (vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tabulka 17 – Přiřazení nákladů ABC kalkulace po úpravě účetních dat (vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tabulka 18 – Procentuální rozdělení podílů nákladů na aktivitách (vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tabulka 19 – Denní časový fond pracovníků v minutách (vlastní zpracování)</i>	85
<i>Tabulka 20 – Procesní nákladová analýza firmy XY za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	86
<i>Tabulka 21 – Rozpočítání nákladů aktivit na jednici (vlastní zpracování)</i>	88
<i>Tabulka 22 – Příkladová kalkulace režijních nákladů ve firmě XY (vlastní zpracování)</i>	90
<i>Tabulka 23 – Nákladovost prodejní sítě (vlastní zpracování)</i>	93
<i>Tabulka 24 – Nutné obraty prodejen (vlastní zpracování)</i>	94

<i>Tabulka 25 – Rozpis služeb Prostějov č. 1 (vlastní zpracování)</i>	96
<i>Tabulka 26 – Plán rozpisu služeb Galerie Harfa (vlastní zpracování)</i>	97
<i>Tabulka 27 – Vyhodnocení mzdových úprav a optimalizace počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	98
<i>Tabulka 28 – Měsíční nákladovost firmy XY (vlastní zpracování)</i>	99
<i>Tabulka 29 – Rozložení nákladů centrály na prodejny (vlastní zpracování)</i>	99
<i>Tabulka 30 – Stanovení limitů pro výplatu prémie (vlastní zpracování)</i>	100
<i>Tabulka 31 – Nový prémiový řád firmy XY (vlastní zpracování)</i>	101
<i>Tabulka 32 – Nový prémiový řád firmy XY po mzdových úpravách (vlastní zpracování)</i>	101
<i>Tabulka 33 – Varianty telefonních služeb (vlastní zpracování)</i>	104
<i>Tabulka 34 – Výpočet variant nabídek telefonních služeb (vlastní zpracování)</i>	104
<i>Tabulka 35 – Výpočet variant telefonních služeb včetně vah (vlastní zpracování)</i>	105
<i>Tabulka 36 – Náklady na dopravu za rok 2013 (vlastní zpracování)</i>	106
<i>Tabulka 37 – Charakteristika nového vozu (vlastní zpracování)</i>	107
<i>Tabulka 38 – Porovnání nákladovosti pronajímaného vozu a vozu ve vlastnictví (vlastní zpracování)</i>	107
<i>Tabulka 39 – Celková úspora nákladů firmy XY v rámci úsporných opatření (vlastní zpracování)</i>	111
<i>Tabulka 40 – Procesní nákladová analýza po úsporách (vlastní zpracování)</i>	112
<i>Tabulka 41 – Rozpočítání nákladů aktivit na jednici po úsporách (vlastní zpracování)</i> ..	113
<i>Tabulka 42 – Příkladová kalkulace režijních nákladů ve firmě XY po úsporách (vlastní zpracování)</i>	114