

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Analýza a následná optimalizace vybraných  
podnikových procesů**

**Analysis and following optimization of business  
processes**

Bc. Tereza PUDILOVÁ

Plzeň 2015

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

Jméno a příjmení: **Tereza PUDILOVÁ**  
Osobní číslo: **K12N0139P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Analýza a následná optimalizace vybraných podnikových procesů**  
Zadávající katedra: **Katedra podnikové ekonomiky a managementu**

*Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :*

1. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
2. Proveďte analýzu vybraných podnikových procesů.
3. Na základě analýzy a vybrané metodiky vytvořte návrhy pro další zlepšení výkonnosti podnikových procesů.
4. Proveďte analýzu dopadu navrhovaných změn na efektivnost podnikových procesů a spočítejte návratnost investic konkrétních návrhů.

Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**  
Seznam odborné literatury:


- **ŘEPA, Václav.** *Podnikové procesy: procesní řízení a modelování. 2., aktualiz. a rozš. vyd.* Praha: Grada, 2007, 281 s. ISBN 978-80-247-2252-8.
- **BASL, Josef.** *Modelování a optimalizace podnikových procesů: procesní řízení a modelování. 1. vyd.* Plzeň: Západočeská univerzita, 2002, 140 s. ISBN 80-708-2936-2.
- **PETŘÍK, Tomáš.** *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladové technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). 1. vyd.* Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
- **HALEVI, Gideon.** *Handbook of production management methods: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). [Online-Ausg.].* Oxford: Butterworth-Heinemann, 2001, 911 s. ISBN 07-506-5088-5.
- **JIRÁSEK, Jaroslav.** *Štíhlá výroba: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). Vyd. 1.* Praha: Grada, 1998, 199 s. ISBN 80-716-9394-4.
- **KOŠTURIÁK, Ján a Zbyněk FROLÍK.** *Štíhlý a inovativní podnik: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). 1. vyd.* Praha: Alfa Publishing, 2006, 237 s. ISBN 80-868-5138-9.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Martin Januška, Ph.D.**  
Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**  
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plešný  
děkan



  
Doc. Ing. Erud Vachek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Analýza a následná optimalizace vybraných podnikových procesů“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 22. dubna 2015

.....

Podpis autorky

## **Poděkování**

Ráda bych zde poděkovala panu Ing. Martinu Januškovi, Ph.D. za poskytnuté rady a ochotu během konzultací mé diplomové práce.

Zároveň chci velice poděkovat panu Ing. Radku Švecovi za poskytnutí cenných podkladů, bez nichž by nebylo možné práci vyhotovit.

## Obsah

Úvod .....	8
<b>1. Představení podnikatelského subjektu .....</b>	<b>11</b>
1.1 Obecné údaje .....	11
1.2 Charakteristika společnosti .....	11
1.3 Postavení na trhu .....	11
1.4 Distribuce.....	12
1.5 Produktové portfolio společnosti SWENS Plus .....	13
<b>2. Procesní přístup k řízení organizace.....</b>	<b>17</b>
2.1 Hodnotový řetězec .....	17
2.2 Hodnotový model společnosti SWENS Plus.....	18
<b>3. Využití modelu ABC ve společnosti SWENS Plus.....</b>	<b>22</b>
3.1 Specifické cíle modelu ABC ve společnosti SWENS Plus .....	22
<b>4. Řízení nákladů ve společnosti SWENS Plus .....</b>	<b>24</b>
4.1 Význam řízení nákladů ve firmě .....	24
4.2 Pojetí nákladů a nákladové kategorie .....	24
4.3 Důvody pro změny řízení nákladů.....	27
4.4 Nákladové kalkulace.....	27
4.5 Tradiční přírážkové kalkulace .....	28
4.6 Analýza nákladů společnosti SWENS Plus v druhovém členění .....	30
4.7 Současný způsob kalkulace nákladů a stanovení cen ve společnosti SWENS Plus .....	33
4.8 Nedostatky v současném způsobu kalkulace.....	37
<b>5. Moderní metody řízení nákladů podle aktivit .....</b>	<b>39</b>
5.1 Strategický a operativní model ABC.....	41
5.2 Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci .....	41

---

5.3	Základní pojmy metodiky ABC .....	42
5.3.1	<i>Aktivity</i> .....	42
5.3.2	<i>Vztahové veličiny</i> .....	43
5.3.3	<i>Míra výkonu aktivity</i> .....	43
<b>6.</b>	<b>Základní etapy tvorby ABC systému ve společnosti SWENS Plus .....</b>	<b>45</b>
6.1	Úprava účetních dat .....	45
6.2	Definice struktury ABC systému .....	47
6.3	Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám .....	51
6.4	Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit .....	53
6.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům .....	60
6.5.1	<i>Ocenění PRODUKTŮ jako hlavní nákladový objekt</i> .....	60
6.5.2	<i>Ocenění ZÁKAZNÍKŮ jako hlavní nákladový objekt</i> .....	66
6.6	Uvedení nového výrobku na trh z pohledu metodiky ABC .....	75
6.6.1	<i>Vyhodnocení</i> .....	80
<b>7.</b>	<b>Závěrečná doporučení .....</b>	<b>84</b>
	<b>Závěr .....</b>	<b>85</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>88</b>
	<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>90</b>
	<b>Seznam použitých symbolů a zkratk .....</b>	<b>91</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>92</b>
	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>94</b>

## Úvod

Rozhodující faktor úspěchu v podnikání představují bezesporu informace. Ten, kdo jimi disponuje, získává oproti ostatním konkurenční výhodu. Ne každý však dokáže tyto informace získat a především využít ve prospěch budoucí prosperity podniku. Současný charakter podnikatelského prostředí vybízí podnikatele ke stále větší aktivitě v rámci zefektivňování podnikových procesů a především ke snižování nákladů. Dnešní podnikatelské prostředí tak vyvíjí značný „tlak“ na vlastníky podniků přicházející ze všech směrů trhu. Je zde tlak na kvalitu, na časovou náročnost výroby, na zvyšování užitečných vlastností produktů, tlak ze strany konkurence, a to vše s co nejnižším vynaložením nákladů.

Předkládaná práce je zaměřena na analýzu a následnou optimalizaci vybraných podnikových procesů společnosti SWENS Plus s.r.o., která se zabývá výrobou a prodejem dámského spodního prádla. Provedená procesní analýza poukáže na problémy v oblasti řízení a alokace režijních nákladů ve společnosti. V návaznosti na charakter takto definovaných problémů dojde i ke stanovení konkrétních cílů práce. Cílem práce je tak vytvořit nový model řízení, který přispěje k zefektivnění a zkvalitnění rozhodování v rámci specifických oblastí řízení společnosti, a to s využitím nového způsobu alokace režijních nákladů. Za pomoci tohoto modelu dojde k analýze jednotlivých zákaznických segmentů a produktů společnosti SWENS Plus. Cílem předkládané práce je tak nejprve nalézt odpovídající příčinný vztah mezi jednotlivými výkony a jim příslušícími náklady a poté na základě takto alokovaných nákladů vyvodit podklady pro budoucí rozhodování a možná opatření.

Diplomová práce je rozčleněna celkem do sedmi kapitol. V první části práce budou prezentovány základní údaje o společnosti, které poskytnou cenné informace pro zpracování následujících kapitol. Dojde k představení produktového portfolia společnosti, jednotlivých zákaznických segmentů, podnikatelských aktivit a dalších specifik trhu spodního prádla.

V návaznosti na představení podnikatelského subjektu bude v další kapitole vytvořen a analyzován hodnototvorný model společnosti. Tato analýza poskytne informace o činnostech a aktivitách prováděných v rámci společnosti a stane se podkladem pro rozčlenění podnikových procesů na procesy hlavní a podpůrné. Výstupem kapitoly je popis a grafická vizualizace tohoto hodnototvorného řetězce.



Výsledky analýzy provedené v předchozí kapitole poslouží jako podklad pro definování hlavních problémových oblastí podniku. Tyto výsledky navíc poslouží i jako cenný zdroj informací pro stanovení cílů diplomové práce. Charakter těchto problémových procesů/oblastí podniku výběr metodiky, vhodné pro podrobnější analýzu a optimalizaci. Nejlépe zde poslouží jeden z moderních manažerských nástrojů řízení podniku nazývaný zkráceně ABC (Activity-Based Costing). Jeho cílem bude pokusit se najít způsob, jak co nejvhodněji využít informace získané pomocí analýzy podnikových procesů ke zkvalitnění a zefektivnění systému alokace režijních nákladů. Výstupem této kapitoly tak bude právě charakteristika konkrétních cílů práce vycházejících ze zmiňované metodiky ABC.

Další, v pořadí čtvrtá kapitola, se nejprve zaměří na teorii v oblasti členění a řízení nákladů. Dojde navíc ke zhodnocení jedné z možných metod kalkulace režijních nákladů, konkrétně přírážkové metody kalkulace. Závěr kapitoly poskytne informace o současném způsobu kalkulace nákladů a cen ve společnosti SWENS Plus s.r.o. a poukáže na nedostatky tohoto modelu kalkulace. Poslední část této kapitoly se zaměří na srovnání jednotlivých nákladových položek společnosti SWENS Plus s.r.o. s oborovými hodnotami a poukáže na některá nákladová specifika společnosti.

Pátá kapitola představí výše zmiňovaný moderní nástroj řízení podniku, tedy metodiku ABC. V rámci zpracování této kapitoly dojde k představení pojmů souvisejících s touto problematikou a principu alokace nákladů dle aktivit.

Stěžejní část práce představuje šestá kapitola, a to vytvoření samotného ABC modelu společnosti SWENS Plus. Jedná se o jednoduchý strategický model, který poslouží ke zkvalitnění rozhodování v delším časovém horizontu. V rámci tvorby tohoto modelu bude nutné nejprve upravit některé položky nákladů, které budou následně alokovány předem definovaným aktivitám. Náklady alokované těmto aktivitám budou následně přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům, konkrétně již zmiňovaným předem vybraným produktům společnosti a jednotlivým zákaznickým segmentům. Výstupem alokace je přehled nákladů, připadající na tyto nákladové objekty z pohledu skutečně zjištěných příčinných vazeb mezi náklady těchto aktivit a činnostmi s nimi souvisejícími. Tímto způsobem oceněné nákladové objekty budou porovnány se současným tradičním způsobem alokace režijních ve společnosti SWENS Plus. Výstupem těchto analýz bude kalkulace zisku připadajícího na specifické produkty/zákazníky z pohledu jednotlivých metodik. V závěru je takto vytvořený ABC

model využít při rozhodování, zda zařadit nově navržený model spodního prádla do výrobního programu společnosti. Výsledkem bude vytvoření scénářů, korespondujících s možným budoucím vývojem trhu a závěrečná doporučení.

Závěrem bude podniku doporučena implementace této nové metodiky.

V průběhu zpracovávání práce bude využito informací získaných na základě konzultací s majitelem společnosti SWENS Plus s.r.o. Ing. Radkem Švecem.

## **1. Představení podnikatelského subjektu**

### **1.1 Obecné údaje**

Obchodní jméno: SWENS PLUS s.r.o.

Sídlo: Fráni Šrámka 1354/36, České Budějovice 3, 370 01 České Budějovice

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 100.000 Kč

Rok založení: 1995

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3

živnostenského zákona

### **1.2 Charakteristika společnosti**

Společnost SWENS PLUS vznikla 3. 3. 1995 a již od počátku svého vzniku se orientuje na výrobu a velkoobchodní či maloobchodní prodej dámského spodního prádla. Zakladatelem je majitel společnosti ing. Radek Švec, který spolu se svou ženou PaedDr. Jitkou Švecovou firmu vlastní, každý s 50 % podílem. Jedná se o malou společnost, ve které manželé Švecovi figuruji jako majitelé a zároveň jako manažeři. Společnými silami se starají o chod celé společnosti. Kancelářské a výrobní prostory jsou alokovány v centru Českých Budějovic. V současné době zaměstnává společnost 15 zaměstnanců. Jde výhradně o ženy vyučené v textilních oborech a zaměstnané na pozicích šiček, stříhaček a švadlen. Denně je společnost schopna vyrobit okolo 100 ks výrobků spodního prádla. Podnik distribuuje své výrobky výhradně na území ČR a již od počátku svého fungování klade důraz především na kvalitu svých produktů a vstřícný přístup k zákazníkům. Třebaže se jedná o malou společnost, která v současné hyperkonkurenční době svádí na trhu těžký boj, drží si své postavení především díky mnohaletým zkušenostem v textilním odvětví, znalosti zákazníků a především díky flexibilitě v rámci výroby a výrobního procesu. [17,18]

### **1.3 Postavení na trhu**

Trh spodního prádla v České republice lze dle majitele charakterizovat jako vysoce konkurenční. Největšími, a tedy přímými konkurenty, jsou stejně velké či větší

společnosti zaměřené na výrobu podobného sortimentu výrobků, tedy společnosti využívající obdobného marketingového mixu jako je *Triola a.s.*, *Timo s.r.o.*, *Linia s.r.o.*, *Felina s.r.o.* a podobně. V posledních několika letech však i tyto společnosti zaznamenávají problémy, a to právě vlivem přílivu asijského textilu. Hrozbu představují i velké nadnárodní společnosti, které využívají jak nízkých cen, tak širokého sortimentu výrobků ve snaze získat co největší podíl na trhu. Jde například o značky *H&M*, *New Yorker*, *C&A*, *Lindex* a další.

Cílovým segmentem, na který společnost SWENS Plus zaměřuje svou pozornost, jsou především ženy ve věku 40 – 60 let, které preferují zejména pohodlné spodní prádlo a možnost výběru z většího množství velikostí. Jde o ženy, které mají s výběrem spodního prádla nemalé problémy, tedy o ženy takzvaných „nestandardních“ velikostí.

Snažit se posílit své postavení na trhu prostřednictvím cenové konkurence, je pro společnost SWENS Plus takřka nemožné, a to především kvůli její velikosti a poměrně vysokému podílu režijních nákladů. Klade proto důraz na kvalitu nabízených výrobků. Její prosperita se doposud úzce odvíjela od ekonomické situace v zemi, kvalitě a trendovosti nabízeného sortimentu a především od manažerských schopností obou majitelů. [18]

## 1.4 Distribuce

Právě s ohledem na cílový segment žen, který preferuje možnost vyzkoušet si spodní prádlo před tím, než se rozhodne k jeho zakoupení, distribuuje firma své výrobky téměř výhradně do kamenných obchodů po celé ČR. V rámci distribuce využívá služeb následujících čtyř distribučních kanálů. Každý z těchto distribučních článků představuje zároveň i specifický segment zákazníků z pohledu podniku. Jsou jimi:

- externí zprostředkovatelé,
- internetový prodej,
- obchodní prostředníci,
- přímý prodej – zásilková služba. [18]

**Externí zprostředkovatelé** distribuují výrobky jménem společnosti SWENS PLUS s.r.o. Tento způsob distribuce umožňuje majiteli získávat zpětnou vazbu a díky užší spolupráci a komunikaci s jednotlivými prostředníky nabízí i možnost propagace značky a kvality svých výrobků.

Obecně nejefektivnější a nejméně nákladný způsob distribuce je **zásilková služba**, kdy veškeré prodejní a fakturační služby zaštiťuje sám majitel a své výrobky distribuuje přímo, a to s využitím služeb zásilkové služby. Tento způsob distribuce přináší společnosti kvalitní zpětnou vazbu a je zde prostor i pro ovlivnění konečné ceny. Obchodní vztahy s majiteli těchto obchodů jsou dle Ing. Radka Švece založené především na důvěře pramenící z dlouhodobé spolupráce.

**Prodej prostřednictvím internetu** tvoří pouze malou část z celkového obrátu společnosti. Většina zákazníků upřednostňuje přímý kontakt s prodejcem, možnost vyzkoušet si daný produkt, a proto nakupuje zboží v kamenných prodejnách. Veškeré aktivity spojené s prodejem po internetu jsou plně v kompetenci majitele společnosti a z jeho pohledu je tento způsob distribuce klasifikován jako poměrně časově náročný. To s sebou přináší problémy ve formě nedostatku času na jiné administrativní a manažerské činnosti v rámci podniku. Samotná kompletace zásilek a následná expedice a evidence vždy zabere často až polovinu pracovní doby jednoho z majitelů.

Nejméně využívaným způsobem distribuce jsou **obchodní prostředníci**. Jedná se o malé společnosti či podnikatele, kteří nejprve produkty SWENS PLUS zakoupí a poté vlastními silami prodávají. Ačkoli je tento způsob distribuce finančně poměrně nenáročný, znemožňuje majiteli získávat zpětnou vazbu směrem od zákazníků, ba co víc, podnik zcela ztrácí přehled o výsledné ceně jednotlivých produktů i o způsobu a místě prodeje. [17,18]

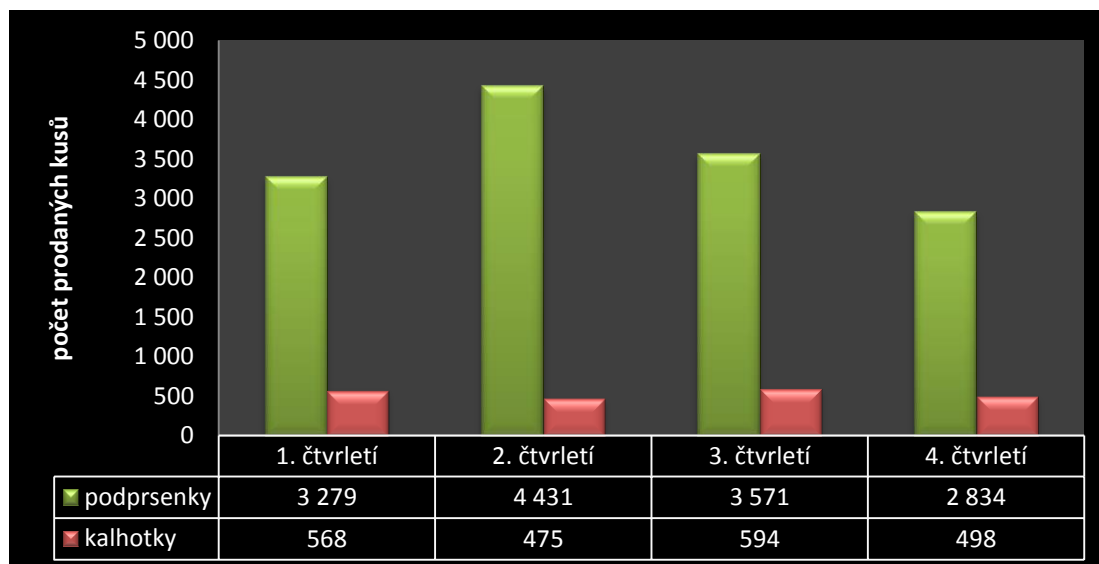
## 1.5 Produktové portfolio společnosti SWENS Plus

Produktové portfolio společnosti je tvořeno výhradně podprsenkami a kalhotkami různých kategorií a stříhů. Výrobní sortiment je dle potřeb podniku pravidelně obměňován a doplňován a to několikrát do roka. Aktuální nabídka se odvíjí od sezónního charakteru, nových trendů ve světě či nabízeného materiálu. Inspiraci majitel čerpá z veletrhů a přehlídek pořádaných několikrát ročně v zahraničí. Jeden z nejnámějších veletrhů spodního prádla, plavek a materiálů je pořádaný každoročně v Paříži – **Interfilière**. Právě na tomto veletrhu hledá majitel inspiraci a nové dodavatele materiálu.

Velké množství použitého materiálu pochází od zahraničních dodavatelů. Každý z dodavatelů však musí splňovat přísnou mezinárodní normu kvality OEKO-Tex

Standard 100, jejíž zdravotní nezávadnost je garantována ekotesty. Průměrná doba dodání jedné objednávky materiálu je 1 – 2 měsíce. Nutno dodat, že firma SWENS Plus se žádnými ze svých dodavatelů neuzavírá smluvní vztah. Pro představu o tom, jak velká je v současné době poptávka po zboží značky SWENS Plus, je zde uveden následující graf.

**Obrázek 1: Čtvrtletní prodeje za rok 2014**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z grafu je celkem zřetelná sezónnost poptávky po produktech SWENS Plus. Již standardně se nejvyšší počet prodejů uskutečňuje v jarních a letních měsících. Z grafu lze vyčíst i poměr mezi množstvím prodaných kusů sortimentu podprsenek a kalhotek, kde jasně vévodí právě podprsensky. Sortiment kalhotek lze charakterizovat jako doplňkový, tedy takový, který dotváří komplexní nabídku spodního prádla. Ženy vyšších věkových kategorií využívají možnost zakoupit spodní prádlo jako „sadu“ spíše sporadicky. [18]

Pro základní představu o trhu spodního prádla je v následujícím textu uvedena charakteristika jednotlivých typů produktů typických pro společnost SWENS Plus. Výrobky se tak dají kategorizovat přibližně do sedmi následujících kategorií, bez rozdílu použitého materiálu a vzorů. Omezená výrobní kapacita firmě umožňuje zaměřit se pouze na takový sortiment, jehož výroba nevyžaduje žádné speciální technologie a postupy. U většiny produktů je k dispozici výběr z více barevných a materiálových provedení.

**Vyztužené podprsenky:** Jde o podprsenku, která disponuje pevnými košíčky opatřenými speciální výztuží. Hlavní předností tohoto typu spodního prádla je fakt, že dokáže udržet prsa v pevné poloze a dokonale je zakrýt například oproti typu push-up podprsenky. Tento typ podprsenky se rovněž hodí pro ženy s větším poprsím.

**Nevyztužené podprsenky:** Tyto modely podprsenek jsou šité pouze z tenkého a pohodlného typu materiálu. Oblíbené jsou rovněž u zákaznic s větším poprsím, především pak u starších z nich. I když tento model ztrácí schopnost držet tvar poprsí v pevné poloze, poskytuje maximální pohodlí během dne.

**Push-up podprsenky:** Cílem tohoto typu podprsenky je opticky pozvednout a zvětšit poprsí. Umožňuje ženám dosáhnout efektu „hlubokého výstřihu“. Košíčky těchto modelů jsou opatřeny speciálními vycpávkami, které mohou být látkové či například silikonové. Tento střih dokáže bez problému zvýraznit i malá ňadra a je oblíbený žen všech velikostních tak věkových kategorií.

**Bezešvé podprsenky:** Tento typ podprsenky se nejvíce hodí pod přiléhavé topy, které obepínají poprsí. Cílem tohoto modelu je být co možná nejméně nápadným.

**Klasické kalhoty:** Jedná se o běžný a poměrně vyhledávaný typ kalhotek. Tyto kalhotky jsou z přední strany méně vykrojené a často zakrývají celou zadní část.

**Tanga:** Zadní díl tohoto modelu je minimalizován. Střih těchto kalhotek je připodobněn trojúhelníku. Jsou ideální pod transparentní či velmi jemné tkaniny.

**Francouzské kalhotky:** Jedná se o bokové kalhotky, které jsou typické mírným vykrojením nohaviček. Tento model se v posledních několika letech těší poměrně vysoké oblibě. [16,18]

Následující tabulka poskytuje informaci o tom, jak se jednotlivé produkty podílejí na obratu společnosti.

**Tab. č. 1: Podíl produktů na obratu společnosti**

produkt		podíl na tržbách v %	tržby v tis. Kč	
podprsenky	hladké	vyztužené	30,3%	2 037
		nevyztužené	6,7%	450
	krajkové	vyztužené	15,9%	1 069
		nevyztužené	5,4%	363
	bezešvé	9,2%	619	
	push-up	11,3%	760	
kalhotky	klasické	7,1%	477	
	tanga	6,5%	437	
	francouzské	7,6%	511	
<b>tržby celkem</b>			<b>6 723 Kč</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Mezi nejprodávanější zboží dlouhodobě patří **hladké vyztužené podprsenky**. Zákaznice společnosti SWENS Plus dlouhodobě upřednostňují klasické barvy, tedy bílou a černou. Pro letní měsíce je naopak typická zvýšená poptávka po prádle krajkovém a barevném. V zimních měsících jsou ženy věrné klasickým hladkým materiálům bez výrazných vzorů. [18]



## 2. Procesní přístup k řízení organizace

Na úvod teoretické části je nutno nastínit důležitost analýzy procesů a procesního řízení v rámci organizace. Procesní analýza je velice důležitým nástrojem právě pro moderní metody řízení podniku.

### Procesy a potřeba jejich zlepšování

*„Podnikový proces je souhrnem činností, transformujících souhrn vstupů do souhrnu výstupů (zboží nebo služeb) pro jiné lidi nebo procesy, používající k tomu lidi a nástroje.“ [12, s. 13]*

Tvorba tradičních organizačních struktur uplatňovaných v organizacích v průběhu celého 20. století byla charakteristická členěním organizace do jednotlivých organizačních jednotek, které byly založeny na dělbě práce a specializaci. Nevýhodou tohoto uspořádání byl především fakt, že jednotlivé útvary se zaměřovaly pouze na vymezenou oblast činnosti a na své odpovědnosti. Zvyšovat výkon celé organizace znamenalo zvyšování výkonu těchto jednotlivých organizačních jednotek. Nedostatky tohoto tradičního funkčního řízení zapříčinily vznik takzvaného **procesního řízení**. Hlavní myšlenkou tohoto přístupu bylo řídit procesy jednotně, s cílem co nejlépe uspokojit potřeby zákazníka a snažit se maximálně zohlednit jeho individuální potřeby a nároky. [12]

### 2.1 Hodnotový řetězec

Jedna z prvních koncepcí procesního řízení je právě hodnotový řetězec, který je možné definovat následujícím způsobem.

*„Řetězec činností, respektive aktivit, které jsou v rámci transformace vstupů ve výstupy vykonávány.“ [10, s. 105]*

Pokud chce společnost dosáhnout určité konkurenční výhody, je nutné, aby své činnosti vykonávala efektivněji než její konkurenti a to zejména z nákladového hlediska. Společnosti si tak kladou za cíl nalézt optimální počet činností, které budou prováděny efektivně a s co nejnižšími spotřebovanými (vynaloženými) náklady a zajistí takové vlastnosti produktu, které splní očekávání zákazníka. Důležité je pozorně vnímat a být schopen analyzovat možnosti a příležitosti, jak zvyšovat právě hodnotu pro zákazníka.

Dle Mašina jsou k dispozici následující možnosti.

- Hodnotu je možné zvyšovat současným snižováním nákladů a zvyšováním užítku pro zákazníka.
- Hodnotu je možné zvyšovat snižováním nákladů při konstantních užitných vlastnostech produktu.
- Hodnota roste při konstantních nákladech a zvyšování užítku pro zákazníka.
- Hodnota roste při výrazném zvýšení užítku dosaženém za cenu mírného zvýšení nákladů. [8, s. 11]

### **Porterův hodnotový řetězec**

Dle Michaela Portera, jednoho z prvních autorů koncepcí procesního řízení je v rámci „Porterova hodnotového řetězce“ definováno pět základních aktivit, které jsou v organizaci vykonávány za účelem provádění hlavní činnosti:

- vstupní logistika,
- výroba,
- výstupní logistika,
- marketing a prodej,
- a služby. [10]

Tento model je nezbytné doplnit dalšími podpůrnými aktivitami. Tyto podpůrné aktivity jsou nepostradatelné v rámci provádění hlavních aktivit:

- infrastruktura,
- řízení lidských zdrojů,
- technologický rozvoj,
- a obstaravatelské činnosti. [10]

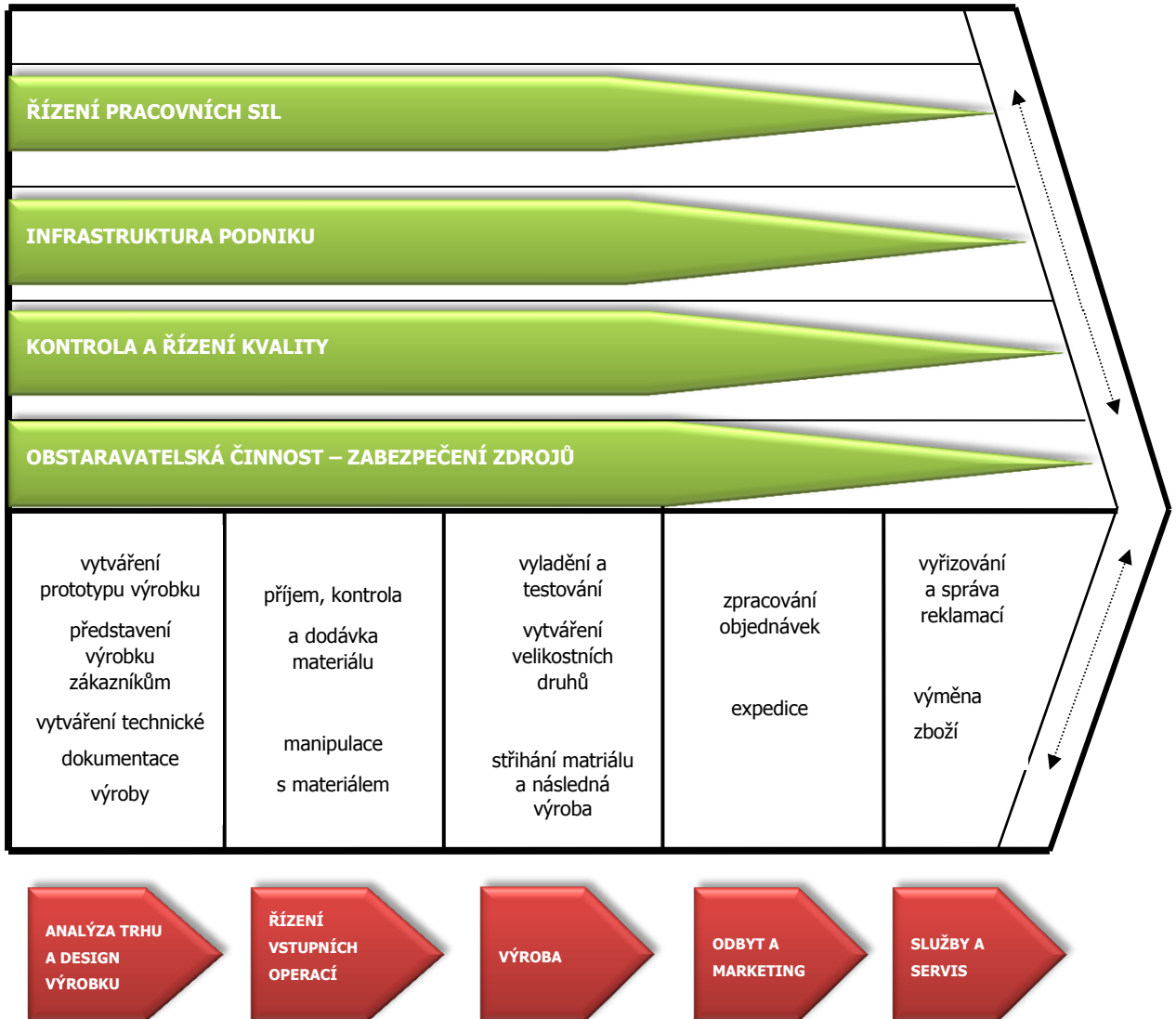
Všechny výše uvedené aktivity je možné nalézt ve většině fungujících podniků. V této fázi je patrný rozpor s tradičním funkčním uspořádáním organizací, jelikož jednotlivé procesy mohou probíhat napříč organizační strukturou a spotřebovávat činnosti více podnikových útvarů. Tento pohled slouží jako základ pro pochopení dalších kapitol. [1]

## **2.2 Hodnotový model společnosti SWENS Plus**

Z teoretické části vyplývá, že základem pro pochopení a následnou optimalizaci jednotlivých procesů je právě vzájemná (důsledná) analýza činností a aktivit.

V návaznosti na teorii procesního řízení je zde sestaven Porterův hodnotový model společnosti SWENS Plus, kde vidíme řetězec aktivit, kterými produkt prochází a během kterých získává přidanou hodnotu. Tento model je vykreslen na obrázku č. 2. [10, 11]

**Obrázek 2: Hodnotový model SWENS Plus**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Velké zelené šipky představují podpurné aktivity, které pobíhají napříč celou společností za účelem podpory aktivit hlavních, které jsou v obrázku demonstrovány tmavě růžovými obrazy. Veškeré podpurné aktivity řídí, až na výjimky, majitel společnosti spolu se svou ženou.

Konkrétně lze tyto činnosti rozlišit do čtyř podpůrných aktivit následujícím způsobem:

### **Řízení pracovních sil**

V rámci této podpůrné aktivity jsou soustředěny činnosti zabývající se stanovením a fakturací mezd, pojištění, bonusů, dále nábor zaměstnanců, výcvik apod.

### **Infrastruktura podniku**

Celková správa a řízení společnosti je plně v kompetenci majitelů společnosti. Pouze správu účetních výkazů a účtování podnikových operací má na starosti externí účetní. Pod pojmem infrastruktura podniku se tak skrývají činnosti jako plánování, rozpočtování, kalkulace, určování cen, financování podniku apod.

### **Kontrola a řízení kvality**

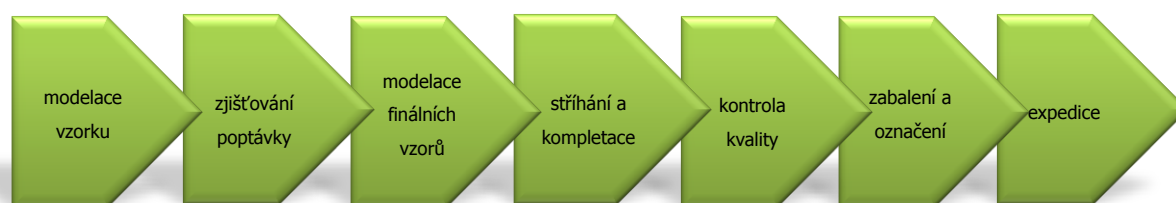
Jde o činnosti spojené s kontrolou dodávek materiálu či finálních výrobků a zároveň o veškeré aktivity usilující o zlepšení výrobního postupu.

### **Obstaravatelská činnost – zabezpečení zdrojů**

Tento rámec činností se specializuje na komunikaci se zákazníky, dodavateli a ostatními účastníky trhu. Je potřeba zabezpečit poštovní a přepravní služby, fakturace, smlouvy, zabezpečit materiál a další výrobní vstupy, energie a podobně. Základem této aktivity je schopnost vyjednávat.

Za účelem detailnějšího pochopení hlavních aktivit podniku je v následujícím textu uveden i sled činností potřebných k naplnění hlavního předmětu podnikání společnosti- tedy výrobě a prodeji spodního prádla.

### **Obr. č. 1: Sled činností od vývoje produktu po jeho prodej**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

1. Na základě analýzy trhu je v počáteční fázi **modelován vzorek** výrobku. Modelací se zabývá PaedR. Jitka Švecová. Na konkrétní výrobek jsou pak

předběžně vykalkulovány náklady a stanoví se rámcová cena vycházející z podnikového systému kalkulací.

2. Takto vyhotovený výrobek je v další fázi **nabízen kamenným obchodům a distributorům**. Tato fáze je náročná zejména z pohledu času. Majitel je nucen objíždět či jiným způsobem kontaktovat jednotlivé zákazníky a propagovat tento nový výrobek. Pokud tito koneční prodejci souhlasí s koupí, uzavřou s majitelem společnosti rámcovou objednávku. Ta slouží jako vodítko k plánování výroby.
3. V případě, že produkt obstál, je na čase objednat určité množství předem vykalkulovaného materiálu. V této fázi dochází zároveň i k **výrobě několika velikostních vzorů**. Z pohledu kvality finálního výrobku je velice důležité vyzkoušet prádlo všech plánovaných velikostních kategorií na **probantkách**. Probantky zjišťují kvalitu nošením výrobku a na základě jejich připomínek vznikají návrhy na zlepšení. V konečné fázi, kdy produkty, jak se říká, „sedí“, zbývá vytvořit **kusovník použitého materiálu a detailní nákresy produktů**.
4. Na základě návrhů a plánu výroby je nejprve materiál **nastříhán**. Tuto činnost provádí takzvané „střihačky“. Výrobní prostory podniku jsou tvořeny dvěma velkými místnostmi – šicí a stříhací dílnou. Po nastříhání materiálu přichází na řadu šičky, které **kompletují finální výrobek**. Pokud jde o výrobu podprsenek, každý typ má svůj specifický postup. Někdy je při tvarování košíčků použita technika moldování, u ostatních druhů jsou košíčky šity ručně.
5. V této fázi je každý výrobek pečlivě **překontrolován** vedoucí provozu. V případě, že některé výrobky nedosahují potřebných kvalit, opraví se. Nejčastějšími výrobními vadami, jsou křivé stříhy výrobku, nekvalitní nebo neestetické švy.
6. Z výroby se výrobky přesouvají rovnou na sklad. Ještě před tím jsou však **zabaleny a opatřeny štítkem**.
7. Na základě objednávek jsou výrobky **expedovány** konečným prodejcům a distributorům.

Jednotlivé činnosti hodnototvorného řetězce mohou být dál detailně rozkládány a větveny. Záleží na účelu, pro který se řetězec vytváří a analyzuje. Pro účely práce postačí tato jeho zevrubná struktura.

### **3. Využití modelu ABC ve společnosti SWENS Plus**

Cílem této kapitoly je vymežit a představit konkrétní vybrané procesy/činnosti, vyžadující pozornost z hlediska analýzy a následné optimalizace. Tyto předem definované problémové oblasti řízení představují zároveň i cíle předložené práce. Jejich charakter podnítl následný výběr metodiky nazývané Activity-Based Costing, zkráceně ABC. Tato metodika nejen že poskytne nový pohled na probíhající firemní procesy, ale napomůže v optimalizaci níže uvedených problémových oblastí řízení podniku.

#### **3.1 Specifické cíle modelu ABC ve společnosti SWENS Plus**

Po konzultaci s majitelem společnosti a po provedení analýzy hodnototvorného řetězce lze definovat činnosti a procesy, které mohou poskytovat prostor pro analýzu a následné zlepšení.

Majitel postupem času zjišťuje, že náklady na výkony, které v rámci podnikové kalkulaci každoročně provádí, jsou alokovány nepřesně. Tento problém se projevuje především v alokaci režijních nákladů na jednotlivé výrobky. Z pohledu současné metodiky tak nelze přesně kvantifikovat přínosy (zisk) připadající na konkrétní produkty spodního prádla.

Oba majitelé cítí velký tlak ze strany konkurenčních společností. Uvědomují si, že k tomu, aby obstáli na trhu, je nutné věnovat dostatečnou pozornost jednotlivým firemním procesům. Rozpoznat ty, které jsou prováděné efektivně a ty, které jsou příliš nákladné bez většího přínosu v rámci hodnototvorného řetězce. Dále chtějí být schopni odpovědět na otázku, jaké činnosti a aktivity společnost postrádá a které tak potencionálně snižují její konkurenceschopnost.

Pokud jde o nákladovost jednotlivých typů zákazníků (distribučních článků), doposud se majitel nezabýval podrobnější analýzou jejich ziskovosti. Na první pohled jsou mezi nimi patrné rozdíly v nákladovosti a objemech prodeje.

Při snaze uvést nový produkt na trh, je použit systém rámcových objednávek. Je otázkou, o kolik kusů výrobků musí být v počáteční fázi proveden zájem, aby se vyplatilo uvést tento výrobek na trh a začít s jeho výrobou. V současné době jsou tyto odhady prováděny pouze na základě informací z kalkulací dříve prodávaných produktů.

Výše zmíněné nedostatky v řízení společnosti představují zároveň i cíle v rámci metodiky ABC. Tyto body budou v následující části práce podrobně definovány ve snaze nalézt nové přístupy, které zvýší efektivitu prováděných činností a přispějí ke zlepšení konkurenceschopnosti společnosti. Konkrétně se bude jednat o následující cíle:

- **Vytvořit nový model alokace režijních nákladů vycházející z předem definovaných podnikových aktivit.**
- **Analyzovat konkrétní produkty SWENS Plus z pohledu metodiky ABC.**
- **Analyzovat jednotlivé segmenty zákazníků z pohledu metodiky ABC.**
- **Vytvořit nový model „rámcových objednávek“, na jehož základě bude možné učinit rozhodnutí o zařazení produktů do výrobního programu společnosti.**

Vzhledem k tomu, že výše definované problémy řízení jsou vesměs strategického charakteru - jedná se o dlouhodobé rozhodování zaměřené na časové období jednoho roku, dojde k implementaci strategického modelu ABC.

## **4. Řízení nákladů ve společnosti SWENS Plus**

Po výčtu výše definovaných problémů a cílů z nich pramenících, které jsou úzce spjaty s problematikou nákladové analýzy a řízení, následuje teoretická část věnující se právě významu řízení nákladů ve společnostech. Spolu s ní bude představen i současný systém řízení nákladů ve společnosti SWENS Plus.

### **4.1 Význam řízení nákladů ve firmě**

Všechna rozhodnutí, která jsou ve firmě učiněna, je zapotřebí porovnávat z hlediska přínosů alternativního rozhodnutí a prostředků na ně vynaložených. Tyto prostředky nazýváme náklady. Každá firma, i ta nejmenší, představuje velice komplikovaný organismus a právě měření, evidence a plánování a řízení nákladů umožňují manažerům provádět rozhodnutí směřující k naplnění daných cílů. V posledních několika desetiletích se objevily postupy a metody, které dramaticky mění tvář nákladového řízení. Nutnost umět „dobře“ řídit náklady, se zvyšuje především díky rostoucí konkurenci. Hlavním cílem každého podnikatele je především dosahování zisku. Avšak do jaké míry je možné v dnešním konkurenčním prostředí zvyšovat zisk pouze se zaměřením na zvyšování výkonů? Vedle extenzivního rozšiřování objemu výkonů je zde možná ještě druhá cesta za dosažením požadované úrovně zisku – snižování nákladů při zachování objemu výkonů. Lepší cestou pro zvyšování výkonnosti je často právě snižování nákladů.

Snižování nákladů sebou však může nést i určité riziko. Snaha snížit náklady může mít za následek snížení hodnoty a kvality výkonů (výrobků nebo služby). Zákazníci jsou v dnešní době velice citliví na vnímanou hodnotu produktu a právě snižování nákladů může v konečném důsledku zapříčinit snížení kvality a vést tak k poklesu poptávky po tomto produktu. Základní myšlenkou je proto svázat řízení nákladů s řízením podnikových výkonů. Tedy každý náklad vynaložený v podniku, by se měl účelově vztahovat k hodnotově vyjádřenému prospěchu. [10]

### **4.2 Pojetí nákladů a nákladové kategorie**

V současné době je možné nahlížet na podnikové náklady ze dvou pohledů a to z pohledu finančního a z pohledu manažerského. Obě tyto kategorie nákladů jsou evidovány rozdílným způsobem a za rozdílným účelem.



**Finanční pojetí nákladů** je chápáno především jako úbytek ekonomického prospěchu vyjádřeného v účetních cenách, přesněji v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena.

**Z manažerského pohledu** je náklad chápán jako hodnotově vyjádřené vynaložení zdrojů, které účelově souvisí s ekonomickou činností podniku. V rámci tohoto manažerského pojetí nákladů jsou definovány další dva přístupy (pojetí) – a to hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

**Hodnotové pojetí nákladů** je ve společnosti využíváno především v rámci řízení a kontroly průběhu procesů a oceňuje vstupy na úrovni cen, které odpovídají jejich aktuální výši. Některé náklady v hodnotovém pojetí je možno vysledovat v rámci finančního účetnictví a v tom případě jde o náklady, které jsou shodné jak z hodnotového pohledu, tak z pohledu finančního. Jiné náklady mohou být oproti finančnímu pojetí vykazovány v odlišné hodnotě a je zde i skupina nákladů, které v rámci finančního účetnictví nenajdeme vůbec. Jedná se o takzvané **kalkulační náklady**.

**Ekonomické pojetí nákladů** pak souvisí s konceptem oportunitních nákladů, které představují potencionálně ušlý přínos z nejlepší možné varianty. [10]

### **Nákladové kategorie**

Prvotním krokem jakékoli nákladové optimalizace je především pochopení jednotlivých nákladových položek a schopnost tyto položky rozčlenit do jakýchsi homogenních skupin. Toto členění je základem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. V rámci teorie budou uvažovány následující kategorie členění nákladů.

**V prvním případě mohou být náklady rozděleny dle účelu, k němuž byly vynaloženy.** V rámci rozhodovacího procesu je důležité umět vyjádřit daný náklad v určitém stavu ke konkrétnímu objektu. Podle tohoto požadavku rozlišujeme:

- náklady jednicové,
- náklady režijní.

Jednicové náklady představují tu část technologických nákladů, které nejenom, že úzce korespondují s technologickým procesem jako takovým, ale navíc souvisí i s jednotkou prováděného výkonu, lze je například vztáhnout k jednomu konkrétnímu výrobku. Naopak náklady charakterizované jako náklady režijní nesouvisí přímo s jednotkou

výkonu, ale s celým technologickým procesem a zahrnují rovněž náklady na obsluhu a řízení. Tento typ nákladů se v posledních několika letech stal předmětem mnoha diskusí a zájmu, především díky nejednoznačnosti mezi jeho spotřebou a účelem vynaložení. [3, 10]

Takzvané **kalkulační členění nákladů** je základem pro již zmiňované efektivní řízení. Stěžejním cílem tohoto členění je alokovat náklady ve vztahu k podnikovým činnostem a výkonům za pomoci určení takzvaných nákladových objektů. Jsou rozlišovány opět dvě kategorie:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Přímé náklady, jak z názvu vyplývá, lze specificky vztáhnout k určenému nákladovému objektu. Nepřímé náklady však přímou vazbu k nákladovému objektu postrádají. Důvodem může být chybějící vazba mezi nákladovým objektem a nákladem nebo neschopnost tuto vazbu v rámci účetní evidence identifikovat. [10]

**Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů** je zaměřena na zkoumání chování nákladů za předpokladu měnícího se objemu výkonů. Cílem je poznat, jak jednotlivé náklady reagují na onu změnu objemu výkonu. Výkon může být v praxi měřen například počtem vyrobených kusů, odpracovaných hodin, obslužených zákazníků apod. Za pomoci tohoto členění lze odpovědět na otázky typu:

- *Jaký by měl být plánovaný objem výkonů pro následující rok?*
- *Měli bychom snížit cenu s cílem zvýšit objem výroby?*
- *Který model oceňování zaměstnanců pro nás bude výhodnější? Úkolová nebo časová mzda či kombinace obou způsobů?* [10, s. 39]

K tomu, aby byly podniky schopny odpovědět na tyto otázky, je nezbytné umět odhadnout náklady a příjmy při různých úrovních objemu výkonů. Na základě těchto potřeb rozlišujeme následující kategorie nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- a smíšené náklady.

Výše **variabilních nákladů** je uvažována jako neměnná vzhledem k objemu výkonů. Celkové variabilní náklady lze charakterizovat jako proporcionální, jednotkové

variabilní náklady považujeme obecně za konstantní. V některých případech, kdy náklady rostou rychleji, než objem produkce, se jedná o takzvané nadproporcionální náklady. Na druhé straně ty náklady, které rostou rychleji než objem produkce, jsou označovány jako tzv. podproporcionální náklady. **Fixní náklady** jsou pak obecně klasifikovány jako neměnné při různých úrovních aktivity organizace v rámci určitého časového úseku. Poslední, takzvané **smíšené náklady**, v sobě zahrnují složku variabilních i fixních nákladů. [3, 10]

### 4.3 Důvody pro změny řízení nákladů

Většina firem se zaměřuje na možnosti snižování přímých nákladů a na problematiku režijních nákladů se poměrně často zapomíná. Tyto náklady jsou často „skryty“ a nejasnost jejich provázanosti s podnikovými výkony vede k tendenci je opomíjet. V dobách minulých, kdy právě režijní náklady vlivem nízké automatizace, nenáročných zákazníků a používání tradičních materiálů tvořily jen zlomek z celkových nákladů, nebylo zapotřebí přikládat jim přílišnou důležitost. Dnešní doba je však charakteristická zcela odlišnou nákladovou strukturou a mnohonásobným zvýšením procentního zastoupení režijních nákladů a to vlivem vysoké automatizace, nárůstu vykonávaných režijních činností (řízení jakosti, IT oddělení, řízení vztahů se zákazníky), technologické náročnosti výroby a dalších faktorů.

Toto představuje důvod, proč jsou tradiční jednoduché postupy a nástroje nedostačující. Manažer musí být schopen zorientovat se ve složité struktuře procesů a činností, potřebuje detailnější soubory informací, a to vše v dostatečném časovém předstihu. [10]

### 4.4 Nákladové kalkulace

Nákladová kalkulace je známý a hojně používaný nástroj hodnotového řízení podniku. Každý majitel touží vědět, kolik ho ve skutečnosti stojí prováděné výkony, ve snaze zjistit ziskovost prováděných aktivit.

*„Kalkulaci je možno definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednotci či nákladovému objektu.“ [10, s. 55]*

Nákladová kalkulace je základním nástrojem pro výpočet marže, zisku či ceny, a to vzhledem k tomu, že každá z těchto veličin se odvíjí právě od kvantifikace nákladů.

S problémem kalkulací úzce souvisí i problematika klasifikace nákladů na náklady přímé a nepřímé. Právě problémy s alokací nepřímých nákladů podnítily rozvoj kalkulačních metod a alokačních principů. Jednotlivé kalkulační metody se poté zabývají způsoby, jak nejlépe alokovat právě režijní náklady. Výběr nejvhodnější metody vždy závisí na charakteru organizace.

Jednotlivé formy kalkulací se dále liší dle účelu využití. Odlišné nároky tak bude mít například obchodník pro sestavení rámcové nabídky pro zákazníka a například plánovač výroby. Za účelem provázání s praktickou částí práce zde bude charakterizována jedna z nejčastěji využívaných nákladových kalkulací, a sice tradiční přírážková kalkulace.[10]

#### 4.5 Tradiční přírážkové kalkulace

Přírážkovou kalkulaci (*absorbition costing*) lze charakterizovat jako jeden z nejrozšířenějších kalkulačních modelů. Mezi jeho hlavní přednosti patří zejména široká využitelnost v rámci heterogenní výroby a zároveň i značná jednoduchost.

Pro alokaci režijních nákladů bývá využíván princip koeficientu nazývaný **režijní přírážka**, který se stanovuje za pomoci takzvané **rozvrhové základny**. Tedy čím vyšší bude rozvrhová základna, tím vyšší podíl režijních nákladů je k výkonu přiřazen. Ve většině podniků je za rozvrhovou základnu považována určitá položka přímých nákladů. Většina položek přímých nákladů se často eviduje a jejich podíl připadající na jednotku výkonu, může být jednoduše vyčíslen. Vzhledem k současné složité struktuře režijních nákladů společností však tento přístup stále méně odpovídá skutečnosti. [10]

Při stanovení rozvrhové základny existují celkem dvě možnosti. První variantou je rozvrhová základna **v peněžní formě**. V tomto případě je kalkulovaná režijní přírážka vyjádřena v procentech. Takto stanovená režijní přírážka vyjadřuje, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku. Výhodou takto stanovené režijní přírážky je její jednoduchost, avšak vypovídají hodnota je nižší.

Další možností je využití **naturální rozvrhové základny**. U tohoto způsobu je sazba režijní přírážky vyjádřena v peněžních jednotkách. Tedy kolik korun připadá na jednu naturální jednotku základny (např. na hodinu práce). Naturální základny jsou přesnější a stálejší, avšak značně složité na evidenci (je nutno evidovat spotřebu práce za jednotlivé výkony).

Dalším problémem je samotné stanovení výše režijní příirážky. Podnik má možnost vycházet z evidovaných nákladů minulých let, kdy využívá dostupných údajů minulého roku či čtvrtletí. Jakkoli je tento způsob jednoduchý, je považován za příliš statický, a proto je nutné výši režijních nákladů periodicky aktualizovat. Druhou možností, jak stanovit výši režijní příirážky, je na základě plánovaných nákladů, které společnost eviduje v rámci rozpočtu. Tento přístup je poměrně pracný a jeho přesnost může být dokonce nižší než v případě využití historických údajů.

V současné době je příirážková kalkulace z pohledu nákladového řízení považována za poměrně nepřesnou. Na tuto nepřesnost má vliv především několik faktorů. Prvním faktorem je fakt, že podíl režijních nákladů se v mnoha podnicích pohybuje na hranici 50%. To znamená, že jakákoli malá odchylka v kalkulaci má poměrně vysoký dopad na výši alokovaných nákladů. Další problém potom představují ty náklady, které nemají fakticky žádný příičinný vztah k některé ze skupin přímých nákladů. Příirážková kalkulace, i přes poměrně složitou diferenciaci, přestává vystihovat hledaný příičinný vztah mezi režijními náklady a základnou. Kromě ztráty vazby na rozvrhovou základnu dochází i k průměrování nákladů přiřazovaných jednotlivým nákladovým objektům. V případě, že se například společnost zabývá výrobou dvou produktů, jejichž rozvrhovou základnu tvoří přímé náklady, není zaručeno, že právě tyto přímé náklady jsou v tomto případě adekvátními činiteli. Některé zakázky či výrobky mohou být oproti jiným náročnější například na administrativu či v rámci odbytu. Lze říci, že obecné průměrování nákladů může nadhodnocovat náklady výkonů, či naopak je podhodnocovat. [10]

I přes některé nedostatky příirážkových kalkulací nelze konstatovat, že jejich použití je v rámci podniku zcela nevhodné. Výhody, které tato kalkulace přináší, jsou následující:

- Jednoduchost – není zapotřebí složitých výpočtů, postačí využití jednoduchých nástrojů MS Excel.
- Není potřeba evidovat speciální data a informace – většina dat pochází z účetní evidence.
- Přináší informace o úplných vlastních nákladech výkonu – fungují jako podklady pro cenotvorbu a měření rentability výkonů. [10]

#### 4.6 Analýza nákladů společnosti SWENS Plus v druhovém členění

Základní přehled o nákladech společnosti poskytují účetní výkazy v druhovém členění. Pomocí vertikální analýzy a procentuálního vyjádření hodnot jednotlivých položek nákladů je možné mapovat jejich strukturu a získat přehled o hlavních nákladových druzích. Procentní základnu zde tvoří suma celkových nákladů.

**Tab. č. 2: Přehled nákladů v druhovém členění**

Položka	2012		2013		2014	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Výkonová spotřeba	3 257	50,3%	3 008	48,3%	3 538	52,5%
Osobní náklady	2 954	45,7%	2 969	47,7%	2 911	43,2%
Daně a poplatky	5	0,1%	3	0,01%	8	0,1%
Odpisy	156	2,4%	130	2,1%	192	2,8%
Ostatní PN	53	0,8%	72	1,2%	40	0,6%
Ostatní FN	45	0,7%	41	0,7%	45	0,7%
Daň z příjmu	0	0%	0	0%	5	0,1%
<b>Náklady CELKEM</b>	<b>6 470</b>	<b>100%</b>	<b>6 223</b>	<b>100%</b>	<b>6 739</b>	<b>100%</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle [19], 2015

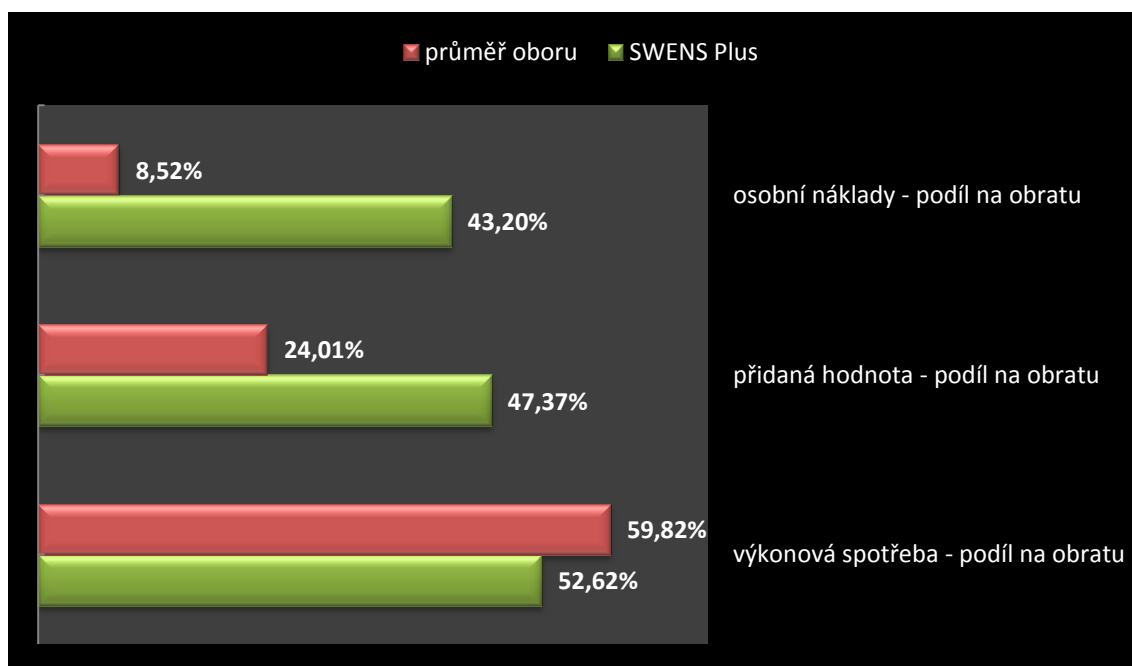
Nejvyššími položkami nákladů jsou jednoznačně výkonová spotřeba a osobní náklady. V rámci **výkonové spotřeby** připadá největší podíl nákladů, celkem 81 %, na spotřebu materiálu a energie a zbylých 19 % tvoří položka služby. Spotřeba materiálu a energie je úzce svázána s množstvím vyrobených kusů výrobků. Vzhledem k tomu, že náročnost výrobního procesu zůstala v posledních třech letech téměř shodná a díky faktu, že ceny materiálu a energie se pohybovaly rovněž na poměrně konstantní cenové úrovni, zůstává tento podíl nákladů na poměrně stabilní hranici – okolo 50%.

Výše **osobních nákladů** je v jednotlivých letech lehce proměnlivá, a to především z důvodu časté fluktuace zaměstnankyň a možnosti práce na plný či částečný úvazek. Této možnosti využívá značné množství zaměstnankyň na mateřské dovolené. Jiné, než výrobní pracovnice, společnost nezaměstnává. Majitel standardně odvádí zákonné zdravotní a sociální pojištění a dobrovolně pracovníkům přispívá na důchodové pojištění. V roce 2014 je vidět poměrně znatelný úbytek mzdových nákladů, což zapříčinilo rozhodnutí snížit počet zaměstnanců. V současné době podnik eviduje 15 stálých zaměstnanců.

Položka „daně a poplatky“ představuje jen zlomek z celkové výše nákladů společnosti a téměř celou její výši tvoří silniční daň. Při analýze výše **odpisů** je opět patrné, že nedochází k významnějším změnám v průběhu jednotlivých let. Výše hmotného majetku je několik posledních let konstantní a většina strojů, zakoupených z velké části v prvních letech fungování společnosti, je již zcela odepsána. Zbývající položky nákladů jsou z pohledu podniku považovány za méně významné a není třeba věnovat jim bližší pozornost v rámci analýzy. [17, 18]

Zajímavý pohled poskytuje srovnání hlavních nákladových položek s ročními průměry odvětví pro rok 2014 – výroba textilií. Dle metodiky Ministerstva průmyslu a obchodu bylo do šetření zahrnuto celé velikostní spektrum podniků a živností. Vzniklé průměry jsou tedy dány průměry jednotlivých skupin podniků s 0-19 zaměstnanci, výběrem za podniky s 20 – 49 zaměstnanci a celoplošným šetřením u podniků s 50 a více zaměstnanci. Díky tomuto srovnání lze poměrně dobře analyzovat právě strukturu nákladů a její specifika v rámci malého podniku. Následující graf srovnává některé z hlavních položek účetních výkazů společnosti SWENS Plus a jejich podíl na obrátu společnosti oproti totožným nákladovým položkám průměru odvětví textilního průmyslu. [15]

**Obrázek 3: Srovnání struktury nákladů SWENS Plus s průměrem textilního odvětví**

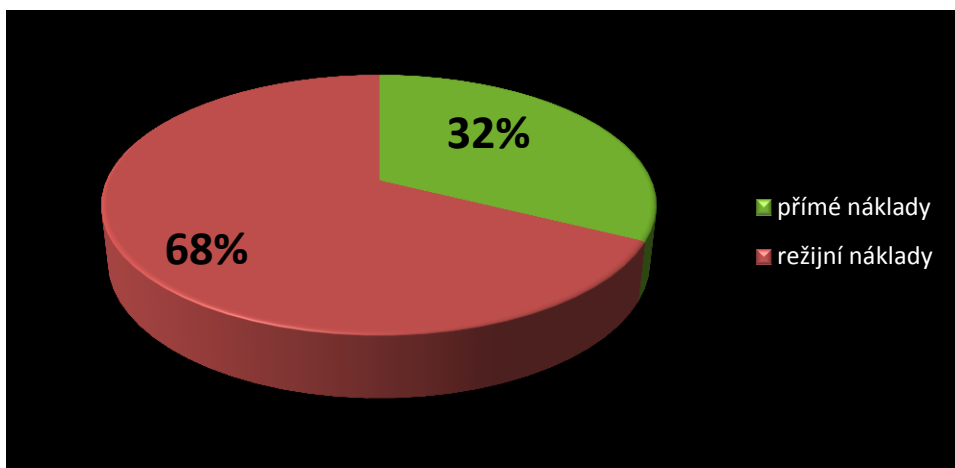


Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Nákladová položka výkonová spotřeba a její podíl na obratu se od průměru odvětví téměř neliší. Zajímavé je však srovnání položek přidané hodnoty a především pak položek osobních nákladů. Tyto dva ukazatele spolu úzce korespondují. Ačkoli výše přidané hodnoty podnikem SWENS Plus dosahuje téměř polovičního podílu na obratu, je nutné si uvědomit, že tento ukazatel nikterak nezohledňuje výši osobních nákladů. Osobní náklady jsou jednou z nejvýznamnějších položek a v porovnání s průměrem odvětví jistě důvodem k zamyšlení. Ve společnosti SWENS Plus je téměř polovina příjmů společnosti vynaložena na osobní náklady, tedy na zaměstnance.

Zajímavý je rozbor nákladů ve vztahu k objemu výkonů uvedený pro rok 2014 (obrázek č. 4), který rozlišuje dvě skupiny nákladů - přímé náklady a nepřímé náklady. Přímé náklady zahrnující materiál potřebný na výrobu spodního prádla, který je možno alokovat konkrétnímu výrobku, tvoří 32% objemu všech nákladů. Naproti tomu objem režijních nákladů dosahuje výše 68%. Jde o náklady, u kterých nelze definovat přímý příčinný vztah k prováděným výkonům. Vysoký poměr režijních nákladů jasně naznačuje, jak důležitý bude právě výběr způsobu alokace těchto nákladů na jednotlivé výkony. Nesprávně zvolený způsob alokace tak s sebou může přinést i fatální následky v oblasti hodnocení a budoucího rozhodování o těchto výkonech.

**Obrázek 4: Procentuální zastoupení přímých a režijních nákladů ve společnosti SWENS Plus**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015



#### **4.7 Současný způsob kalkulace nákladů a stanovení cen ve společnosti SWENS Plus**

Postup, podle kterého jsou kalkulovány náklady ve společnosti SWENS Plus, lze připodobnit nákladovému způsobu kalkulace. Majitel podniku alokuje náklady jednotlivým produktům s využitím rozvrhové základny a režijní přírážky. Pro to, aby mohl tento přístup aplikovat, zpracovává informace o materiálové náročnosti jednotlivých produktů. Hlavním zdrojem těchto informací je především kusovník produktu a technologický postup. Následující tabulky zobrazují způsob kalkulace tří nejprodávanějších modelů podprsenek a dvou nejprodávanějších produktů ze sekce kalhotek.

Použité vstupy uvedené v kalkulacích jsou pro jednoduchost kalkulovány vždy na velikost podprsenky velikosti 85 C-D a kalhotky velikosti L, což je průměrná poptávaná velikost. Vstupy, jako je tyl, krajka a další materiály uvedené nejčastěji v měrných jednotkách  $m^2$ , je zapotřebí nejprve nastříhat. Ceny těchto vstupů obsahují navíc i cenu takzvaného „odpadu“ – materiál, který díky střihu ztrácí svou hodnotu. [17, 18]

##### **Podprsenka hladká – vyztužená, klasické provedení v bílé barvě**

Z pohledu nákladů za spotřebovaný materiál a výsledné prodejní ceny se jedná o standardní výrobek. Požadovaný zisk z každého produktu spodního prádla je stanoven dle požadavku majitele a to s ohledem na atraktivitu konkrétního modelu a jedinečnost na trhu. Cena je pak upravována s přihlédnutím k podobnému typu konkurenčního výrobku. Důležitou roli zde hraje rovněž zákazník, který stanovuje jakousi maximální akceptovatelnou horní cenovou hranici.

Požadovaný zisk se u tohoto modelu pohybuje ve výši 100 Kč za kus a výsledná korekce ceny je v současné době ve výši přibližně 50 Kč. Jedná se o základní model spodního prádla, který je dlouhodobě žádaný, avšak pod podmínkou jeho nižší ceny.

**Tab. č. 3: Kalkulace podprsenky hladké, vyztužené**

typ: hladká, vyztužená		model: 1243
materiál	cena celkem (ks)	
látka	52,00 Kč	
moldování	20,40 Kč	
tyl	12,40 Kč	
zapínání	4,70 Kč	
kostice	5,10 Kč	
tunýlek	4,20 Kč	
ramínka, zkracovače	6,00 Kč	
pruženka, fibr	3,00 Kč	
nitě	4,00 Kč	
krabička	10,30 Kč	
štítek	0,70 Kč	
<b>materiál celkem</b>	<b>123 Kč</b>	
mzdy + ostatní režijní náklady	257 Kč	
zisk	100 Kč	
cena výrobku	429 Kč	
korekce s ohledem na cenu konkurence	-50 Kč	
<b>konečná cena</b>	<b>399 Kč</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Podprsenka krajková – vyztužená, provedení v bílé barvě**

V porovnání s předchozím produktem jde o luxusnější typ výrobku, což se projeví i na výsledné ceně. Zisková marže výrobce je nastavena na hodnotě 100 Kč za kus, avšak výsledná korekce snižuje její výši celkem o celkem 40 Kč.

**Tab. č. 4: Kalkulace podprsenky krajkové, vyztužené**

typ: krajková, vyztužená		model: 1285
materiál	cena celkem (ks)	
látka	72,00 Kč	
moldování	24,40 Kč	
krajka	37,20 Kč	
tyl	19,40 Kč	
zapínání	4,70 Kč	
kostice	5,10 Kč	
tunýlek	6,30 Kč	
ramínka, zkracovače	6,00 Kč	
pruženka, fibr	3,00 Kč	
mašle	2,40 Kč	
nitě	5,20 Kč	
krabička	10,30 Kč	
štítek	0,70 Kč	
<b>materiál celkem</b>	<b>197 Kč</b>	
mzdy + ostatní režijní náklady	411 Kč	
zisk	100 Kč	
cena výrobku	708 Kč	
korekce s ohledem na cenu konkurence	-40 Kč	
<b>konečná cena</b>	<b>618 Kč</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Podprsenka „push-up“- klasická, provedení v černé barvě**

Na rozdíl od předešlých produktů je tento typ „push-upky“ prodáván nejčastěji v černém provedení. Ceny černých krajek/látek se od bílých nijak zásadně nemění. Rozdíl je zde především v jiné technologii výroby a odlišný je i kusovník výrobku. Výslednou cenu produktu se majitel rozhodl neupravovat a to právě díky rozdílnému technologickému postupu a poměrně vysoké výrobní a tedy i časové náročnosti.

**Tab. č. 5: Kalkulace podprsenky push-up, klasické**

<b>typ: push-up – klasická</b>		<b>model: 8756</b>
<b>materiál</b>	<b>cena celkem (ks)</b>	
látka	52,00 Kč	
Push-up polštářky	10,40 Kč	
krajka	16,20 Kč	
tyl	18,40 Kč	
zapínání	4,70 Kč	
kostice	5,10 Kč	
tunýlek	6,30 Kč	
ramínka, zkracovače	6,00 Kč	
pruženka, fibr	3,00 Kč	
zdobení	3,00 Kč	
výztuž	2,40 Kč	
nitě	5,20 Kč	
krabička	10,30 Kč	
štítek	0,70 Kč	
<b>materiál celkem</b>	<b>144 Kč</b>	
mzdy + ostatní režijní náklady	300 Kč	
zisk	100 Kč	
cena výrobku	544 Kč	
korekce s ohledem na cenu konkurence	neupravuje se	
<b>konečná cena</b>	<b>544 Kč</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Kalhotky francouzské – hladké, provedení v bílé barvě**

Jedná se opět o jeden z nejoblíbenějších modelů kalhotek. Zisk, který majitel požaduje za jeden prodaný kus tohoto výrobku, se pohybuje ve výši 40 Kč. Kalkulace produktů z řad kalhotek je totožná se způsobem kalkulace podprsenek.

**Tab. č. 6: Kalkulace kalhotek francouzských, hladkých**

<b>typ: kalhotky francouzské, hladké,</b>	<b>model:6758</b>
<b>materiál</b>	<b>cena celkem (ks)</b>
látka	35,00 Kč
tyl	9,00 Kč
pruženka	9,40 Kč
nitě	4,50 Kč
štítek	0,70 Kč
krabička	10,30 Kč
<b>materiál celkem</b>	<b>69 Kč</b>
mzdy + ostatní režijní náklady	144 Kč
zisk	40 Kč
cena výrobku	253 Kč
korekce s ohledem na cenu konkurence	neupravuje se
<b>konečná cena</b>	<b>223 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Kalhotky klasické-hladké, provedení v bílé barvě**

Z pohledu použitého materiálu a výše požadovaného zisku se jedná o obdobný produkt jako v předcházejícím případě.

**Tab. č. 7: Kalkulace kalhotek klasických, hladkých**

<b>typ: kalhotky klasické, hladké</b>	<b>model:3298</b>
<b>materiál</b>	<b>cena celkem (ks)</b>
látka	42,00 Kč
tyl	-
pruženka	9,00 Kč
nitě	4,50 Kč
štítek	0,70 Kč
krabička	10,30 Kč
<b>materiál celkem</b>	<b>67 Kč</b>
mzdy + ostatní režijní náklady	139 Kč
zisk	40 Kč
cena výrobku	245 Kč
korekce s ohledem na cenu konkurence	neupravuje se
<b>konečná cena</b>	<b>213 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

### **Režijní přírážka**

Kalkulovat přímý materiál připadající na jeden výrobek, je poměrně snadná záležitost. O poznání složitější je alokace režijních nákladů na tyto výrobky.

Rozvrhová základna pro výpočet režijní přírážky má charakter přímých nákladů – konkrétně přímého materiálu. Spotřeba přímého materiálu je vyjádřena v jednotkách korun a jedná se tedy o peněžní typ rozvrhové základny. Položka přímého materiálu je v rámci plánování nákladů nejnepříjemněji zjištělná a především poměrně stabilní (například oproti rozvrhové základně vyjádřené v počtu odpracovaných hodin), a proto z ní podnik vychází. Při kalkulaci se pohlíží na režijní náklady jako na ucelený blok, nerozlišují se tedy jednotlivé druhy režii jako je výrobní, zásobovací, odbytová či správní.

K zjištění sazby režijní přírážky je nejprve nutné nalézt poměr mezi celkovými režijními náklady a celkovými náklady na přímý materiál (režijní základny). Z tohoto vztahu vyplývá procentuální sazba režie. Režijní náklady připadající na jeden typ výrobku pak vzniknou součinem režijní sazby a nákladů za použitý přímý materiál. Pokud jde o mzdové náklady, ty se majitel rozhodl zahrnout do položky režijních nákladů, aby zjednodušil výsledné kalkulace. Tento model alokace režijních nákladů, kdy jsou mzdové náklady alokovány spolu s ostatními položkami režijních nákladů, využívá společnost již od počátku své existence.

## **4.8 Nedostatky v současném způsobu kalkulace**

Za zásadní nedostatek je považován právě výpočet režijní přírážky, ve které se neodráží časová náročnost a složitost technologického postupu jednotlivých produktů v rámci výrobního procesu. Právě díky tomu, že společnost přistupuje k režijním nákladům jako k ucelenému bloku, ztrácí schopnost tyto náklady odpovídajícím způsobem rozčlenit a efektivně alokovat. Náročnost technologického postupu se majitel snaží zakomponovat do výše požadovaného zisku, což lze charakterizovat jako vysoce subjektivní způsob, který jen velice omezeně kopíruje reálný stav, tedy příčinné alokování režijních nákladů skutečně prováděným výkonům.

Navíc tento způsob kalkulace může být zavádějící i z dalších důvodů. Jedním z nich je problém změny ceny rozvrhové základny – přímého materiálu. Pokud k tomu dojde, tato skutečnost změní i procento režijní přírážky a to navzdory tomu, že se ostatní

náklady nezměnily. Změní-li se tak v průběhu roku cena za m<sup>2</sup> látky, či bude-li majitel nucen přistoupit z různých důvodů ke změně dodavatele, bude v tomto důsledku k jednotlivým výrobkům přičteno vyšší procento režijních nákladů a tento postup již nebude odpovídat realitě.

Postup výpočtu režijní přírážky ve společnosti SWENS Plus lze na základě identifikovaných problémů klasifikovat jako nevyhovující. Hlavním problémem je nedostatečné využití podnikových informací a analýz, které by umožnily vytvořit takový model alokace nákladů, který by kopíroval reálný stav společnosti. Na základě takto alokovaných nákladů je velice obtížné provádět jakákoli rozhodnutí týkající se specifických oblastí řízení, jako je složení sortimentu či výběr zákazníků. Mzdové náklady tvoří téměř polovinu všech nákladů podniku a bylo by vhodné věnovat jim značnou pozornost a blíže je analyzovat a efektivněji alokovat.

## 5. Moderní metody řízení nákladů podle aktivit

V rychle se měnícím prostředí dnešní doby jsou manažeři často nuceni pod tlakem konkurence hledat skryté rezervy v podnikovém hospodaření. V souvislosti s tím je nutné položit si otázky:

- Které produktové řady jsou nejvíce ziskové a které naopak generují ztrátu?
- Kolik opravdu stojí jednotlivé činnosti v podniku?
- Jsou tyto činnosti vykonávány efektivně? [5]

Základním požadavkem moderních metod řízení je vytvořit takový kalkulační systém, který bude schopný podchytit podstatu mezi náklady a výkony. Složitost vztahů mezi podnikovými náklady a výkony byla mnohdy natolik spleťtá, že nezbylo nic jiného, než začít hledat nový, sofistikovanější způsob kalkulace. Takovýto nástroj by měl být schopen vyvodit odpovídající manažerská rozhodnutí, která povedou k racionálnímu vynakládání zdrojů a eliminují plýtvání a neefektivní procesy. [7]

Základním požadavkem na moderní metody řízení nákladů je právě přiřazování nákladů jednotlivým výkonům podle skutečných příčin. Následující body definují požadavky současných uživatelů na moderní nákladový systém. Současný moderní systém řízení nákladů by tak měl:

- *odrážet fyzický průběh procesů a nejenom odpovědnostní vztahy,*
- *být dostatečně detailní k vyjádření přiměřeně přesných nákladů,*
- *podávat informace o rozhodování v rámci celého životního cyklu výrobku*
- *zahrnout čas jako významného nositele nákladů,*
- *podávat vícerozměrný pohled na rozmanité nákladové objekty (zákazníci, produkty, služby, procesy a aktivity),*
- *zahrnovat fyzická měřítka jako je kvalita, produktivita, kapacita a respektovat fyzický tok produktů a nákladových objektů,*
- *sledovat náklady z pohledu výstupů - co bylo s náklady dosaženo,*
- *měřit plýtvání a podněcovat k eliminaci plýtvání,*
- *identifikovat procesy, které nepřidávají přidanou hodnotu,*
- *zaměřit se na plánování nákladů,*
- *vést k řízení přidané hodnoty a zaměřovat se na její tvorbu,*
- *využívat moderní technologie,*

- *odrážet veškeré speciální atributy produktů.* [10, s. 100]

Je zřejmé, že tyto požadavky nemohou být naplněny tradičními nákladovými systémy.

Podle výše uvedených požadavků byl stanoven nový systém kalkulace nákladů podle aktivit ABC. V rámci této metody je sledován tok nákladů ve vztahu k jednotlivým procesům. V praxi patří tato metodika k jednomu z manažerských nástrojů sloužícímu nejenom pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit – **Activity-Based Management**. Activity-Based Management je považován za přístup, který usiluje o dosažení cílů organizace prostřednictvím aktivního využití metodiky ABC a informací z ní pramenící. [2, 13]

Přínosy a možná úskalí tohoto nového způsobu řízení jsou uvedeny v následujících bodech.

#### **Přínosy:**

- přesnější alokace nákladů
- přesnější podnikové kalkulace
- zkvalitnění podnikových rozpočtů
- přispívá k měření výkonnosti útvarů/podniku.

#### **Úskalí:**

- mnohdy složitý postup alokace nákladů
- časová náročnost
- získávání dodatečných informací. [4]

Následující body představují stručný přehled aktivit, které je nutné zabezpečit v rámci implementace ABC systému. Postup je následující:

1. V první fázi je nezbytné přiřadit nepřímé náklady k jednotlivým aktivitám. To se provádí na základě **vztahové veličiny nákladů** (*Resource-Cost Driver*), která určuje, jaká porce tohoto nákladu přísluší dané aktivitě.
2. Nyní, když jsou k dispozici propočty celkových nákladů jednotlivých aktivit (*Cost Pool*), je možné přistoupit k výběru **vztahové veličiny aktivity** (*Activity Cost Driver*).
3. Posledním krokem je určení nákladů na předmět alokace – nákladový objekt, kterým mohou být výkony, služby, či zákazníci. Před samotnou alokací je



potřeba získat specifické informace o tom, jak náročný je nákladový objekt z pohledu vztahových veličin jednotlivých aktivit. [14]

## 5.1 Strategický a operativní model ABC

Jak již bylo naznačeno, ABC model může být implementován v mnoha podobách. Zcela zásadní je rozhodnutí, zda implementovat pouze jednorázový model nebo zda je vhodné uvažovat o operativním nástroji podpory podnikového řízení.

- **Strategický model** je, jak z názvu vyplývá, zaměřen na strategické oblasti rozhodování. Vesměs se jedná o rozhodování v rámci dlouhodobějšího horizontu zaměřené na investice, produkty či segmenty trhu či například na rozhodování o případném outsourcingu. Pokud se společnost rozhodne implementovat tento strategický model, uvažuje zpravidla nižší počet předem definovaných aktivit, než je tomu u operativního modelu ABC. Těmto aktivitám jsou poté jednorázově přiřazeny náklady určitého delšího časového úseku (často jednoho roku).
- **Operativní model/systém** představuje zpravidla rozšíření strategického modelu, který je na základě předem definovaných potřeb podniku převedený do operativní podoby. Takto upravený model slouží ke krátkodobému rozhodování často zaměřenému na reengineering procesů, řízení kvality, hodnocení provozní výkonnosti a další. Základní rozdíl oproti strategickému modelu tkví v pravidelné aktualizaci dat (hodnot nákladů, měř výkonů aktivit atd.) v pravidelné týdenní, denní nebo okamžité frekvenci. [10, 13]

## 5.2 Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci

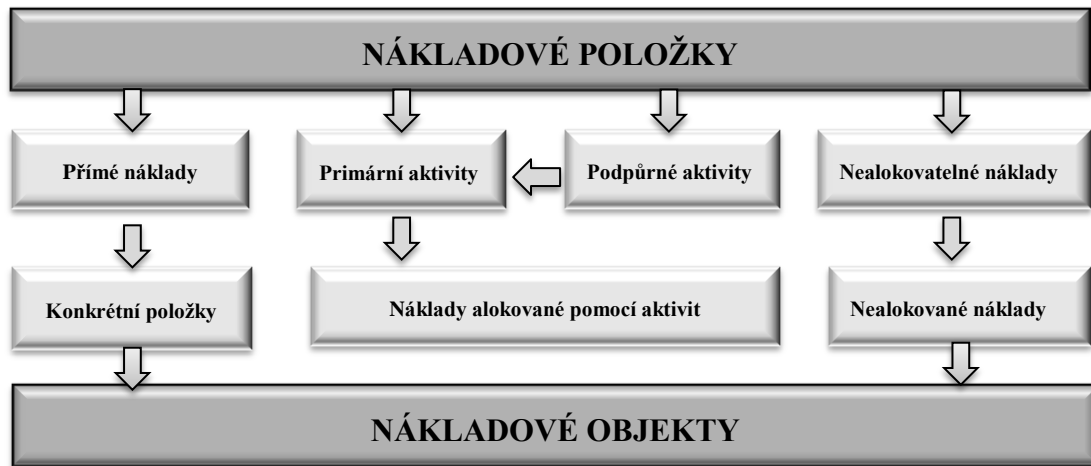
V rámci této metodiky není nutné provádět alokaci nákladů podle aktivit pro všechny podnikové náklady. Existují položky nákladů, které do podnikových kalkulací vstupují odlišným způsobem. V zásadě se rozlišují tři kategorie nákladů.

První skupinou jsou **přímé náklady**, které jsou stejně jako u tradičního přístupu alokovány nákladovému objektu přímo. U této skupiny nákladů není zapotřebí hledat další komplikující vazby

Další skupinou jsou náklady, které mají čistě fixní charakter a neexistuje zde žádný příčinný vztah k činnostem a aktivitám podniku. Tyto **nealokovatelné náklady**

(náklady na vedení podniku, na všeobecnou infrastrukturu apod.) jsou v praxi proporcionálně přiřazeny k objemu celkových nákladů či pokrývány vypočítanou marží. Standardně pak zbývají **náklady alokované pomocí aktivit**, které je možno charakterizovat jako klasické režijní náklady. Tato skupina nákladů je hlavním předmětem analýzy v rámci metodiky ABC. [6, 10]

**Obrázek 5: Skupina nákladů v ABC systému**



Zdroj: Vlastní zpracování dle předlohy [10], 2015

## 5.3 Základní pojmy metodiky ABC

### 5.3.1 Aktivity

Základem tvorby modelu ABC je popis vazeb mezi činnostmi a aktivitami podniku. Aktivity definované v rámci ABC kalkulace kopírují určitým způsobem architekturu procesního řízení. Hodnotový řetězec a procesní přístup slouží jako efektivní nástroj napomáhající definovat podnikové aktivity modelu ABC.

Za pomoci hodnotového řetězce lze celkem bez obtíží identifikovat aktivity, které přidávají hodnotu – primární aktivity a aktivity nepřidávající hodnotu – podpůrné aktivity.

**Podpůrné aktivity jsou standardně spotřebovávány aktivitami primárními, a proto je vhodné je k nim na základě určitého vztahu přiřadit** (viz obrázek č. 5).

Stručně je možné říci, že aktivita jako taková představuje homogenní soubor úkonů vedoucí k určitému cíli. V praxi je na aktivity možné nahlížet ze tří různých pohledů.

- **Z fyzického pohledu**, tj. činnosti, které mohou být fyzicky spatřeny v rámci organizace.
- **Z logického pohledu**, jako je například pohled kvality, kdy veškeré úkony prováděné za účelem zajištění kvality produktů jsou chápány jako součást zajišťování kvality.
- **Z nákladového pohledu**, příkladem je aktivita skladování, které může soustřeďovat nejenom činnosti související se skladováním, ale i veškeré náklady spojené s prostorem nutným pro skladování produktů. [10]

### 5.3.2 Vztahové veličiny

Náklady, které jsou v první fázi přiřazeny jednotlivým aktivitám, je v další fázi nutné přiřadit nákladovým objektům (například výrobkům). V rámci této fáze je potřeba na základě měření výkonu aktivity vyjádřit patřičný vztah k nákladovému objektu. Jednoduše řečeno je nutné analyzovat, jaká porce nákladů jednotlivých aktivit náleží konkrétnímu nákladovému objektu. K tomu jsou využívány takzvané **vztahové veličiny**, které představují příčinu ve změně výše nákladů aktivity. Nejčastěji používané vztahové veličiny jsou následujících druhů.

- **Transakční veličiny**, které kvantifikují počet výkonů určité aktivity. Může se jednat o počet objednávek, počet vyexpedovaných výrobků apod.
- Naproti tomu **časové veličiny** představují množství času spotřebovaného na výkon dané aktivity. Jako příklad je možno uvést počet hodin seřízení strojů, vyřízení objednávek a další. [10]

### 5.3.3 Míra výkonu aktivity

Dalším důležitým pojmem je **míra výkonu aktivity**. Jedná se o co nejpřesnější definici spotřeby nákladů vztahující se k dané aktivitě a demonstruje jednotku, ve které bude výkon aktivity měřen. Míra výkonu aktivity tak představuje počet měřitelných jednotek spotřebovaných za jednotku času (sledované období). Příkladem je aktivita zabalení výrobku, kde je za transakční vztahovou veličinu považován počet zabalení. Výkon této aktivity bude následně sledován dle počtu zabalení ve sledovaném období.

Mnohdy právě kvantifikace míry výkonu aktivity představuje pro podnik nemalý problém. Podniková data často neobsahují potřebné informace a účetní výkazy se touto kvantifikací nezabývají. Míru výkonu aktivity je možno vyjádřit ve dvou alternativách:

- **skutečný výstup** – pro stanovení míry aktivity výkonu je použit skutečný výstup v daném období,
- **maximální kapacita** – jako míra výkonu aktivity je stanovena skutečná či hypotetická maximální kapacita výstupu aktivity. [10]

## 6. Základní etapy tvorby ABC systému ve společnosti SWENS Plus

Předchozí kapitola vymezila základní pojmy a pohledy na filozofii ABC. V této části bude rozebrán samotný postup aplikace ABC systému. Základem je transformace jednoduché účetní struktury na strukturu procesní. V rámci implementace hraje zásadní roly těchto pět kroků:

1. **úprava účetních dat,**
2. **definice struktury ABC systému (aktivit a nákladových objektů),**
3. **procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám,**
4. **analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit,**
5. **přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. [10]**

### 6.1 Úprava účetních dat

V rámci úpravy účetních dat je nezbytné vycházet z rozdílu finančního a manažerského pojetí nákladů a definovat tak skutečné náklady odpovídající realitě.

Prvním krokem je odstranění **specifických účetních nákladů**, které ve skutečnosti nesouvisí s prováděnými aktivitami a zkreslovaly by tak výstupy kalkulace ABC. Jedná se o položky jako *kurzové rozdíly, cenové rozdíly, opravné položky, smluvní pokuty a penále, dary* a jiné.

Na druhé straně je nutné do ABC kalkulace zahrnout některé náklady nezahrnované v rámci finančního účetnictví jako například *odpisy, úroky, a jiné „nové“ náklady*. Prakticky jde o aplikaci konceptu oportunitních nákladů. [10]

#### Odpisy

Odpisy jsou jednou z položek, jejichž výši je často nutné pro potřebu metodiky ABC upravit. Stejně tak jako se liší doba skutečné životnosti od doby odepisování, se v mnoha případech liší i cena v době pořízení stroje či zařízení a jeho hodnota v době, kdy je výkon kalkulován. Pokud má být daný výkon oceněn na základě skutečných spotřebovaných nákladů, musí i výše odpisů korespondovat s reálným využitím daného zařízení. [10]

## Úroky

Ty podnikové aktivity, které váží značné množství aktiv (kapitálu), je potřeba ocenit z pohledu alternativní možnosti využití. V případě financování těchto aktivit cizím kapitálem, jsou úroky zahrnuty v účetních záznamech ve formě placených úroků. Avšak ty aktivity, které jsou financovány vlastním kapitálem, je potřeba kvantifikovat ve formě **kalkulačních úroků**. [10]

## Ostatní „nové“ náklady

Existují vstupy, které je vhodné do procesní alokace nákladů zahrnout, ačkoli nemají nákladový charakter. Většinou se jedná o různé druhy investic, nákladů na reklamu a podobně. [10]

V rámci společnosti SWENS Plus je úprava účetních dat vyřešena následujícím způsobem. Významné položky účetních výkazů, které je potřeba upravit, jsou následující:

- eliminace položky kurzové ztráty: 23 300 Kč
- aktivace odpisů ve výši: 89 000 Kč

Drtivá většina používaných výrobních strojů a zařízení v podniku je již odepsána. Celkem jde o 15 strojů a přístrojů v celkové pořizovací hodnotě přes 2 500 tis. Vzhledem k tomu, že tyto stroje žádné odpisy netvoří, nejsou v současné době generovány žádné prostředky na budoucí obnovu tohoto zařízení. Zde je vhodné použít takzvanou reprodukční pořizovací cenu, kterou vydělíme plánovanou životností každého ze strojů (zařízení). Dlouhodobý odepisovaný majetek společnosti byl tedy znovu oceněn takzvanou odhadní cenou a z této částky byla následně stanovena výše ročních odpisů.

Podnik dále neuvažuje žádné alternativní ocenění - zahrnutí kalkulačních úroků ani aktivaci jiných druhů investic.

## 6.2 Definice struktury ABC systému

### Definice aktivit

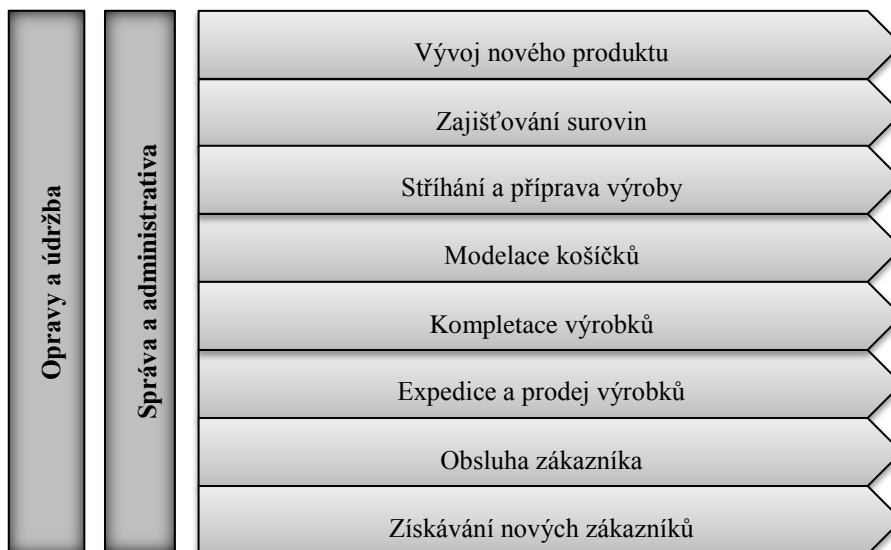
Další velice důležitou fází tvorby ABC modelu je definice aktivit pro účely nákladové alokace. To, jaké výkony podnik provádí, by mělo úzce korespondovat se sledovanými nákladovými objekty. Aktivity v rámci organizace jsou identifikovány na základě skutečně prováděných pracovních úkonů. Při definování jednotlivých aktivit je často dobré vycházet z organizační struktury podniku, analýzy pracoviště nebo také z analýzy osobních nákladů. Jednotlivé aktivity jsou často rozděleny do příbuzných skupin podle toho, jakou oblast činnosti v podniku představují. Příkladem je aktivita (proces) „nákup“, ke které jsou přiřazeny veškeré činnosti s nákupem související – objednání, příjem a kontrola, skladování apod. Přesný **popis činností** a zpracování jakési **vizuální struktury aktivit** a jejich vazeb je základem pro úspěšnou implementaci ABC systému.

Součástí této problematiky je často otázka, jaký je optimální počet aktivit, které chce společnost v rámci systému ABC sledovat. Platí zde obecná zásada - čím více aktivit, tím přesnější jsou výstupy nákladového systému. Avšak s rostoucím počtem těchto aktivit rostou i náklady na evidenci a dodatečné získávání informací. Optimální množství aktivit je tedy takové, které poskytuje dostatečně přesné informace při minimálních nákladech na realizaci. [10]

Rozdělení aktiv do skupin podle podnikových činností může vypadat takto:

1. činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb,
2. činnosti podporující vztahy se zákazníky a trhy,
3. činnosti podporující vývoj produktů,
4. činnosti podporující vlastní výrobu produktu,
5. činnosti podporující výrobní i nevýrobní administrativu,
6. všeobecné řídicí činnosti,
7. speciální podpůrné činnosti. [10, s. 117]

Ačkoli samotná definice aktivit vychází z logiky hodnotové modelu sestaveného pro společnost SWENS Plus, bylo navíc velice důležité seskupit činnosti tak, aby postihovaly systém řízení v podniku a aby jednotlivé skupiny nákladů byly co do objemu významné. Výsledkem je charakteristika deseti aktivit, z nichž jsou dvě podpůrné a osm hlavních. Přesnější definici všech deseti obsahuje následující text.

**Obrázek 6: Přehled aktivit ABC modelu společnosti SWENS Plus**

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

### 1. Vývoj nového produktu

Tato aktivita představuje souhrn činností nutných pro zavedení nového produktu do výroby. Sestává se z aktivit průzkumu trhu a nových trendů, návštěv veletrhů, modelace výrobku, představení produktu zákazníkům, poskytování vzorků obchodním zástupcům a aktivní komunikace a prezentace. Tato aktivita je poměrně časově náročná a na její realizaci se podílí oba majitelé společnosti.

### 2. Zajišťování surovin

Veškeré činnosti související s obstaráváním materiálu a dalších surovin potřebných pro výrobu jsou soustředěny v této aktivitě. Z pohledu času spotřebovaného na chod a správu této aktivity se jedná o poměrně náročnou položku. Hlavní náplní aktivity je řízení, doprava, fakturace a komunikace s dodavateli. Z dalších potom řešení platebních podmínek, dokumentace, výdej materiálu do výroby a vyhledávání nových kvalitních dodavatelů.

### 3. Stříhání a příprava výroby

Nyní následují výrobní činnosti, které bylo z hlediska analýzy technologického postupu a přidané hodnoty vhodné rozdělit do tří kategorií. První z nich, „stříhání a příprava výroby“, zde se vytváří nákresy modelů jednotlivých velikostí, podle kterých je pak ve stříhačské dílně nastříhán veškerý materiál.

### 4. Modelace košíčků



Další výrobní aktivita, v rámci níž je z předem nastříhaného materiálu speciální technikou „moldován“ košíček podprsenky. Použitá technologie výroby košíčků se vždy odvíjí od typu produktu.

### **5. Kompletace výrobku**

V konečné fázi výroby dochází k našití zkracovačů, ramínek, zapínání a k mnoha dalším činnostem a úpravám, které dotváří konečnou podobu produktu. Výsledná kvalita výrobku je z velké části závislá na preciznosti, s jakou je produkt v rámci této aktivity zkompletován. Ze všech výrobních aktivit je právě tato časově nejnáročnější.

### **6. Expedice a prodej výrobků**

V jedné z posledních fází je nutné finální produkty zabalit do krabic, opatřit štítkem a na základě objednávek vyexpedovat zákazníkům. Řadí se sem i další činnosti jako příjem a evidence objednávek, fakturace a další. Součástí této aktivity jsou mimo jiné i služby spojené s prodejem ve formě provizí.

### **7. Obsluha zákazníka**

Činnosti zaměřené na udržování dlouhodobých vztahů s jednotlivými typy zákazníků. Jde o poskytování reklamního materiálu, objíždění prodejen a získávání zpětné vazby o jednotlivých produktech, tvorba a zaslání katalogů spodního prádla prostřednictvím e-mailu, jednání o cenách a možnostech dodávek spodního prádla.

### **8. Získávání nových zákazníků**

V této aktivitě se promítají činnosti a náklady na návštěvy veletrhů spodního prádla a jiné předváděcí akce, poskytování vzorků spodního prádla, zaslání tištěných i elektronických katalogů a osobní kontakt s novými potenciálními zákazníky.

### **9. Opravy a údržba**

Jedná se především o činnosti související s údržbou šicích strojů, automobilu, výrobní haly a ostatního kancelářského vybavení.

## 10. Správa a administrativa

Veškeré činnosti související s vedením společnosti, personálním řízením, plánováním, kalkulacemi cen, rozpočtováním, právním poradenstvím, vedením účetních výkazů apod. jsou soustředěny právě v této aktivitě.

### **Definice nákladových objektů**

I když jsou náklady aktivit přiřazovány nákladovým objektům až v samotném závěru, je nutné se jimi zabývat již nyní, jelikož nákladové objekty úzce korespondují právě s nadefinovanou strukturou aktivit. Mezi základní nákladové objekty, které podnik sleduje, patří často výrobek či služba, ale i zákazníci nebo například materiálové položky. [10]

Stanovení nákladových objektů společnosti SWENS Plus vychází z předem definovaných cílů v kapitole 3.1 a jsou jimi právě **produkty a zákazníci společnosti SWENS Plus**. Jak již bylo řečeno, vzhledem k tomu, že způsob členění a definování jednotlivých aktivit úzce koresponduje s nákladovými objekty, je vhodné představit si jejich konkrétní podobu již nyní.

### **Zákazníci SWENS Plus**

Z pohledu zákazníků se bude jednat o již zmiňované distribuční články, které lze zároveň charakterizovat i jako hlavní zákaznické segmenty.

- 1. obchodní prostředníci,**
- 2. externí zprostředkovatelé,**
- 3. přímá distribuce - zásilková služba**
- 4. internetový prodej.**

### **Vybrané produkty SWENS Plus**

Na rozdíl od zákazníků je portfolio produktů společnosti SWENS Plus charakteristické svou rozmanitostí a poměrně velkým množstvím modelů v rámci základních kategorií. Z tohoto důvodu a dále s ohledem na omezené možnosti plynoucí z požadovaného rozsahu práce a v neposlední řadě v zájmu zachování přehlednosti, budou v následujících kapitolách analyzovány pouze některé produkty společnosti. Kritérium pro výběr produktů bylo jednoznačné – vybrat takové produkty, jejichž celkový obrat

představuje více jak 50% celkového obrátu společnosti a aby tyto výrobky zároveň zastupovaly hlavní produktové kategorie. Konkrétně jde o následující produkty:

1. *Podprsenka hladká, vyztužená, model: 1243*
2. *Podprsenka krajková, vyztužená, model: 1285*
3. *Podprsenka „push-up“, klasická, model: 8756*
4. *Kalhotky francouzské, hladké, model: 6758*
5. *Kalhotky klasické, hladké, model: 3298*

### 6.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám

V této fázi dochází k samotné nákladové alokaci, kdy je potřeba kvantifikovat náklady přiřazené jednotlivými aktivitami. Díky této alokaci má podnik možnost sledovat, jaké zdroje jsou jednotlivými činnostmi spotřebovávány, a umožňuje zamyslet se nad skutečnou efektivností prováděných operací. Výsledky, které tato nákladová analýza přinese, mohou zároveň sloužit jako podklad pro optimalizaci jednotlivých činností. Prvním krokem k úspěšnému přiřazení nákladů příslušným aktivitám je rozčlenění jednotlivých nákladových položek na:

- *náklady přímé,*
- *náklady alokovatelné pomocí aktivit,*
- *nealokovatelné náklady.* [10, s. 124]

Každá tato skupina totiž vyžaduje odlišný přístup, co se týká alokace nákladů.

Jednotlivé nákladové položky se z klasické účetní evidence transformují do předem definovaných aktivit za pomoci **matice nákladů a aktivit (Activity-Cost Matrix)**, která zobrazuje veškeré vazby mezi nákladovými druhy a výše zmiňovanými aktivitami. Tato matice je zároveň i důležitým nástrojem pro zpětnou analýzu nákladů.

V praxi se jednotlivé nákladové druhy rozčleňují mezi aktivity za pomoci **vztahové veličiny** a to podle zjištěných vazeb, které mohou být rozličného charakteru. K dispozici je celá řada typů vztahových veličin jako například:

- časová analýza pracovního výkonu,
- přímé přiřazení (přiřazení dle skutečného zjištěného vztahu mezi aktivitou a druhem nákladu),
- kvalifikovaný odhad (na základě zkušeností pracovníků),

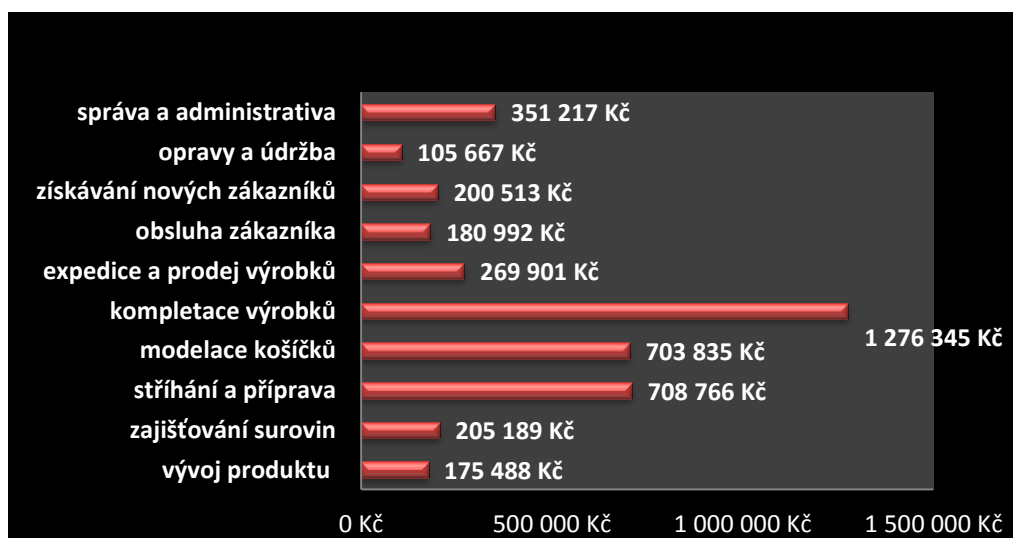
- měrná jednotka (např. m<sup>2</sup>). [10, s. 126]

Poté, co jsou všechny položky nákladů úspěšně alokovány, získá podnik přehled o skutečných nákladech v rámci dané aktivity – *cost pool*.

Při vytváření matice nákladů a aktivit společnosti SWENS Plus bylo vhodné rozdělit jednotlivé druhy režijních nákladů do podrobnějších členění, což zpřehlednilo celou nákladovou strukturu a umožnilo provést detailnější alokaci. Alokace nákladů proběhla za pomoci tabulky, nazývané *Activity-Cost Metrix*, která je z důvodu velkého rozsahu umístěna v příloze (**příloha A**). Všechny takto alokované náklady mají dle metodiky charakter režijních nákladů. Použité vztahové veličiny byly stanoveny na základě konzultace s majitelem společnosti. Většina z nich má charakter kvalifikovaného odhadu a to z důvodu nejednoznačného a poměrně obtížně definovatelného přímého vztahu k jednotlivým nákladům. Příkladem je spolupráce zaměstnanců ve výrobě a časté střídání pracovníků v rámci výrobního procesu, kde nelze definovat přesný počet švadlen či šiček kooperujících v rámci jedné aktivity (činnosti). I přes to, že se v některých situacích na první pohled nabízí možnost přiřadit mzdové náklady jednotlivým aktivitám na základě počtu pracovníků vykonávající činnosti spadající pod danou aktivitu, je toto rozhodnutí zcela nerelevantní.

Sestavení excelové tabulky *Activity-Cost Metrix* společnosti SWENS Plus vyžadovalo podrobnou analýzu podnikových procesů a především úzkou spolupráci s majitelem společnosti. Následující graf je výstupem této kapitoly a poskytuje informace o celkových nákladech jednotlivých aktivit.

**Obrázek 7: Přehled nákladů aktivit**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Při pohledu na graf je možno konstatovat, že všechny výše zmiňované aktivity jsou co do výše nákladů poměrně významné. Nákladově nejnáročnější jsou aktivity související s výrobou, tedy aktivity „stříhání a příprava“, „modelace košíčků“ a „kompletace výrobků“. Tyto tři aktivity spotřebovávají největší podíl osobních nákladů a jak již bylo zmíněno, osobní náklady tvoří jednu z nejvyšších nákladových položek vůbec. Z těchto tří aktivit je časově nejnáročnější a tedy i nákladově nejvýznamnější aktivita „kompletace výrobků“.

#### **6.4 Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit**

Ve fázi, kdy jsou náklady úspěšně přiřazeny jednotlivým aktivitám, nastává čas přiřadit předem určené porce nákladů aktivit nákladovým objektům. Toto přiřazení je prováděno za pomoci **analýzy aktivit** v několika následujících krocích:

1. stanovení vztahových veličin aktivit,
2. stanovení míry výkonu aktivit,
3. kalkulace jednotkových nákladů aktivit,
4. přiřazení nákladů podpurných aktivit aktivitám primárním. [10, s. 130]

##### **Stanovení vztahových veličin aktivit a míry jejich výkonu**

Jak již bylo řečeno, vztahová veličina nákladů představuje určité měřítko, kterým je výkon dané aktivity měřen. Pokud toto měřítko existuje, společnost by měla být schopna kvantifikovat jej v podobě **míry výkonu této aktivity** (*MVA – output measure*).

V současné fázi bylo zapotřebí nalézt pro společnost SWENS Plus kvalitní vztahové veličiny, které budou mít patřičnou vypovídací hodnotu. Tyto veličiny by zároveň měly být co možná nejméně náročné na evidenci. Po důkladném zvážení všech dostupných firemních informací a obtížnosti jejich následného získávání došlo k výběru následující sestavy vztahových veličin. Je vhodné připomenout, že v této fázi se určují vztahové veličiny pouze pro hlavní aktivity. Jak postupovat v případě alokace podpurných aktivit je uvedeno v následujících kapitolách.

**Tab. č. 8: Přehled vztahových veličin jednotlivých aktivit**

	název aktivity	vztahová veličina
1.	vývoj produktu	počet hodin
2.	zajišťování surovin	počet objednávek
3.	stříhání a příprava	počet hodin
4.	modelace košíčků	počet hodin
5.	kompletace výrobků	počet hodin
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin
7.	obsluha zákazníka	počet hodin
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Při pohledu na tabulku vztahových veličin může leckoho napadnout otázka, z jakého důvodu je zde v tolika případech použita vztahová veličina „počet hodin“. Odpověď je jednoduchá. Například u aktivity „expedice a prodej výrobků“ se přímo nabízí vztahová veličina ve formě počtu přijatých objednávek. Toto by ovšem ve fázi přiřazování nákladů nákladovým objektům neodpovídalo realitě. Každý distribuční článek je odlišný jak do množství prováděných činností v rámci expedice, tak z pohledu časové náročnosti. Proto nestačí měřit pouze počet přijatých objednávek. Veličina „počet hodin“ je zároveň relativně lehce zjistitelná. Manželé Švecovi vykalkulovali čas strávený jednotlivými činnostmi během roku bez větších potíží. Poněkud zdoluhavější byla analýza počtu hodin v rámci výrobních činností/aktivit. Zde bylo zapotřebí analyzovat časovou náročnost výroby jednotlivých produktů. K tomu posloužila následující tabulka.

Tab. č. 9: Evidence jedné výrobní dávky podprsenek, model 1243

aktivita	MODEL: 1243		VELIKOST: 80 D		POČET: 20	
	datum	začátek	konec	celkem	druh práce	pracovnice
<b>Stříhání a příprava</b>	26.9.	8:30	12:45	4:15	střih látky	stříhačka
<b>Modelace košíčků</b>	28.9.	7:30	9:30	2:00	modelace košíčků/moldování	D
	28.9.	7:30	9:30	2:00	modelace košíčků/moldování	E
<b>Kompletace výrobku</b>	6.10.	9:45	11:05	1:20	Cik-cak guma do košíčku	C
					sešít košíček	
					proštepovat košíček	
					našít prodloužení u látky	
	22.10.	8:00	8:30	0:30	předšít středy	B
	našít gumu do obvodu					
	21.10.	12:10	12:55	0:45	přešít sedla	A
	26.10.	12:45	13:15	0:30	našít kolečka	A
					předšít tunýlky	
					proštepovat tunýlky	
	27.10.	11:23	12:05	0:42	našít velikosti	C
					našít ozdobu	
					nandat ramínka a zkracovače	
					zapošít ramínka a zkracovače	
	27.10.	12:30	13:35	1:05	nandat kostice do tunýlku	C
					zapošít tunýlky s kosticemi	
	22.10.	9:15	9:30	0:15	sešít fibr	B
obnitkovat sedlo						
22.10.	6:30	7:30	1:00	sešít látku košíčku a fibr	E	
21.10.	13:30	14:25	0:55			
23.10.	7:20	8:10	0:50	našít středy a boky ke košíčku	F	
				všít košíčky do sedla		
26.10.	8:15	8:25	0:10	našít proužky na kolečka	A	
26.10.	10:55	11:15	0:20	našít zapínání	A	
22.10.	14:10	14:35	0:25	ořezat koše	C	
29.10.	8:15	8:35	0:20	KONTROLA	-	
<b>Suma</b>					17:22	
<b>přepočet času na 1 kus</b>					<b>0:52</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Každá výrobní dávka je evidována tímto způsobem. Z tabulky lze vyčíst konkrétní informace o typu produktu, počtu kusů jedné výrobní dávky a podobně. Při podrobnějším prostudování je zřejmé, že první sloupec koresponduje s předem definovanými výrobními aktivitami jako je „stříhání a příprava“, „modelace košíčků“

a kompletace výrobku“. Tato tabulka byla navržena za účelem analýzy časové náročnosti výrobních aktivit u jednotlivých typů produktů. Na ukázkou je zde uvedena analýza spotřeby času při výrobě hladké vyztužené podprsenky, model: 1243. Jedna z měřených výrobních dávek napovídá, že na výrobu jednoho kusu tohoto produktu je zapotřebí 52 minut času, tedy přibližně 0,87 hodin.

Vzhledem k tomu, že nebylo možné provést časovou analýzu všech výrobních dávek tohoto produktu v rámci celého sledovaného období, byl vybrán reprezentativní vzorek několika výrobních dávek tohoto produktu. Naměřené hodnoty byly v rámci aktivit zprůměrovány a poskytly tak podklad pro další kapitoly práce. Více informací poskytuje následující tabulka číslo 10.

**Tab. č. 10: průměrná časová náročnost výroby jednotlivých produktů (v hodinách)**

aktivita	průměrný čas výroby 1 ks/aktivita				
	Podprsenka model: 1243	Podprsenka model: 1285	Podprsenka model: 8756	Kalhotky model: 6758	Kalhotky model: 3298
stříhání a příprava	0,21	0,24	0,27	0,12	0,12
modelace košíčků	0,24	0,29	0,27	-	-
kompletace výrobku	0,35	0,62	0,66	0,25	0,27
<b>průměrný čas - výroba/kus</b>	<b>0,80</b>	<b>1,16</b>	<b>1,21</b>	<b>0,36</b>	<b>0,39</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Časová náročnost výroby jednoho kusu modelu podprsenky číslo 1243 je v rámci aktivity „stříhání a příprava“ 0,21 hodin, „modelace košíčků“ 0,24 hodin a „kompletace výrobků“ 0,35 hodin. Celkový průměrný čas potřebný na výrobu tohoto kusu spodního prádla je 0,8 hodiny. Obdobným způsobem byla stanovena časová náročnost výrobních aktivit pro zbytek produktů sloužících jako nákladové objekty v rámci ABC kalkulací. Kvantifikace vztahových veličin u zbylých nevýrobních aktivit byla o poznání jednodušší. Jejich výše byla stanovena na základě informací od majitele společnosti a jejich celkovou výši uvádí tabulka číslo 11.

Vzhledem k tomu, že právě výrobní aktivity spotřebovávají největší podíl celkových režijních nákladů, bylo vhodné zaměřit se podrobněji na analýzu jimi spotřebovaných vztahových veličin a poskytnout tak co možná nejrealističtější obraz.



### **Kalkulace jednotkových nákladů aktivit**

Ve fázi, kdy je k dispozici **přehled nákladů jednotlivých aktivit** spolu s mírami jejich výkonu, zkráceně **MVA**, je možné přistoupit ke kalkulaci jednotkových nákladů. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit, označovaných zkratkou **JNA**, je logicky spojena s výkonem jedné jednotky aktivity a podle Popeska lze vyjádřit dle následujícího vzorce jako:

$$JNA_i = \frac{CNA_i}{MVA_i}$$

Kde: JNA...jednotkové náklady aktivity

CNA...celkové náklady aktivit

MVA...míra výkonu aktivity

**Tab. č. 11: Kalkulace jednotkových nákladů aktivit**

	<b>název aktivity</b>	<b>vztahová veličina</b>	<b>MVA</b>	<b>CNA</b>	<b>JNA</b>
1.	vývoj produktu	počet hodin	622	175 488 Kč	282 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	126	205 189 Kč	1 628 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	2 912	708 766 Kč	243 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	2 740	703 835 Kč	257 Kč
5.	kompletace výrobků	počet hodin	6 166	1 276 345 Kč	207 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	1 253	269 901 Kč	215 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	512	180 992 Kč	354 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	87	200 513 Kč	2 305 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Sloupec s hodnotami MVA ukazuje celkový počet vztahových veličin, které byly kvantifikovány na základě provedených podnikových analýz a po konzultaci s majitelem společnosti. Náklady jednotlivých aktivit, které zobrazuje sloupec CNA, vychází z tabulky rozdělení nákladů (Activity-Cost Metrix).

### **Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním**

V rámci čtvrté etapy dochází k přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním. V předešlých etapách se nerozlišovalo, zda jde o kalkulaci jednotkových nákladů aktivit primárních či podpůrných. **Charakter podpůrných aktivit však neumožňuje přiřazovat náklady přímo k nákladovým objektům právě vzhledem k tomu, že jejich výkony nejsou spotřebovávány výrobky nebo zákazníky, ale právě aktivitami primárními, jak dokládá následující schéma.**

**Obrázek 8: Schéma průběhu alokace nákladů podpůrných aktivit**

Zdroj: vlastní zpracování dle předlohy [10], 2015

Pro přiřazování nákladů podpůrných aktivit je doporučeno postupovat podobně jako při přiřazování nákladů primárních aktivit nákladovým objektům. K tomu je zapotřebí informace, kolik jednotek vztahových veličin MVA podpůrných aktivit je jednotlivými primárními aktivitami spotřebováno. Poté je možné přiřadit jednotlivým primárním aktivitám takovou porci nákladů vedlejší aktivity, které odpovídají součinu MVA primární aktivity a jednotkového nákladu aktivity JNA.

Podpůrné aktivity SWENS Plus jsou definovány výše jako aktivity související s činnostmi „opravy a údržba“ a „správa a administrativa“. S cílem alokovat tyto podpůrné aktivity aktivitám primárním, byly definovány vztahové veličiny jako „počet hodin strávených nad činnostmi podpůrné aktivity v rámci aktivit hlavních“. Zkráceně řečeno bylo nutné definovat, jakou část podpůrné aktivity spotřebuje každá hlavní aktivita. Veličina „počet hodin“ se dá opět klasifikovat jako nejefektivnější z pohledu náročnosti měření a vypovídací hodnoty. V následujících tabulkách je znázorněn průběh alokace.

**Tab. č. 12: Přiřazení nákladů podpůrné aktivity "opravy a údržba" aktivitám hlavním**

	název aktivity	počet hodin-opravy a údržba	náklady
1.	vývoj produktu	18	8 645 Kč
2.	zajišťování surovin	9	4 323 Kč
3.	stříhání a příprava	45	21 614 Kč
4.	modelace košíčků	57	27 377 Kč
5.	kompletace výrobků	63	30 259 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	19	9 126 Kč
7.	obsluha zákazníka	7	3 362 Kč
8.	získávání nových zákazníků	2	961 Kč
	<b>Suma</b>	<b>220</b>	<b>105 667 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Tab. č. 13: Přiřazení nákladů podpůrné aktivity "správa a administrativa" aktivitám hlavním**

	název aktivity	počet hodin-správa a administrativa	náklady
1.	vývoj produktu	264	55 489 Kč
2.	zajišťování surovin	343	72 093 Kč
3.	stříhání a příprava	26	5 465 Kč
4.	modelace košíčků	30	6 306 Kč
5.	kompletace výrobků	49	10 299 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	504	105 933 Kč
7.	obsluha zákazníka	342	71 883 Kč
8.	získávání nových zákazníků	113	23 751 Kč
	<b>Suma</b>	<b>1671</b>	<b>351 217 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V případě, kdy alokujeme náklady podpůrných aktivit aktivitám hlavním, je bezpodmínečně nutné nově přepočítat položky jednotkových nákladů aktivit – JNA.

Celkové náklady aktivit lze vyjádřit následujícím vzorcem dle Popeska:

$$CNA_i = PNA_i(CNA) + SNA_i$$

Kde: SNA...sekundární (podpůrné) náklady aktivit

CNA...celkové náklady aktivit

PNA (CNA)...primární náklady aktivit

**Tab. č. 14: Výsledná kalkulace jednotkových nákladů aktivit**

název aktivity	MVA	PNA (CNA)	SNA	CNA	JNA
vývoj produktu	622	175 488 Kč	64 134 Kč	239 622 Kč	385 Kč
zajišťování surovin	126	205 189 Kč	76 416 Kč	281 605 Kč	2 235 Kč
stříhání a příprava	2 912	708 766 Kč	27 078 Kč	735 844 Kč	253 Kč
modelace košíčků	2 740	703 835 Kč	33 683 Kč	737 518 Kč	269 Kč
kompletace výrobků	6 166	1 276 345 Kč	40 558 Kč	1 316 903 Kč	214 Kč
expedice a prodej výrobků	1 253	269 901 Kč	115 058 Kč	384 960 Kč	307 Kč
obsluha zákazníka	512	180 992 Kč	75 245 Kč	256 237 Kč	500 Kč
získávání nových zákazníků	87	200 513 Kč	24 711 Kč	225 224 Kč	2 589 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Takto prezentované informace zatím neumožňují stanovit žádné závěry či doporučení. Více napoví následující kapitola.

## 6.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Doposud se mohla kalkulace ABC podobat tradičním kalkulačním metodám, avšak v této fázi se již značně odlišuje. Podstatou této poslední fáze je **kvantifikovat množství spotřebovaných jednotek výkonu aktivit předem určeným nákladovým objektům**.

Tento způsob kalkulace představuje významný kvalitativní posun v přesnosti alokace režijních nákladů, především díky definici skutečných činností a jejich adresných vazeb na podnikové náklady. [10]

### 6.5.1 Ocenění PRODUKTŮ jako hlavní nákladový objekt

V této kapitole došlo na základě skutečně zjištěných příčin a souvislostí k alokaci nákladů aktivit na již zmíněné produkty společnosti SWENS Plus.

Následující tabulky nabízejí pohled na průběh této alokace. Postup byl takový, že nejprve došlo k alokaci nákladů aktivit na roční objem výroby každého z produktů. Další tabulky pak poskytly podrobnější informace o výši režijních nákladů připadající na jeden konkrétní produkt. Závěrem této kapitoly dojde k vyhodnocení kalkulovaných hodnot a k porovnání se současným způsobem kalkulace.

Tabulky číslo 15 až 19 prezentují výsledky alokace nákladů aktivit na roční objemy prodeje produktů spodního prádla.

Tab. č. 15: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 1243

	typ: hladká, vyztužená, model 1243	1.1.2014 - 31.12. 2014		
	název aktivity	vztahová veličina	MVA	JNA
1.	vývoj produktu	počet hodin	118	45 528 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	35	78 849 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	815	206 036 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	795	213 880 Kč
5.	kompletace výrobků	počet hodin	1 788	381 902 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	313	96 240 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	148	74 309 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	27	69 820 Kč
<b>celkem</b>				<b>1 166 564 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z tabulky vyplývá, že na roční objem výroby ve výši **4 700 ks** připadá celkem **1.166.564 Kč** režijních nákladů.

V následující tabulce je zaznamenán podíl režijních nákladů připadající na další typ podprsenky, jejíž roční objem výroby činil **1 700 ks**.

Tab. č. 16: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 1285

	typ: krajková, vyztužená, model 1285	1.1.2014 - 31.12. 2014		
	název aktivity	vztahová veličina	MVA	JNA
1.	vývoj produktu	počet hodin	131	50 321 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	15	33 793 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	349	88 301 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	356	95 877 Kč
5.	kompletace výrobků	počet hodin	863	184 366 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	163	50 045 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	61	30 748 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	11	29 279 Kč
<b>celkem</b>				<b>562 731 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Poslední typ podprsenky, které zbývá přiřadit odpovídající porce režijních nákladů a jejíž objem výroby činil **1 400 ks**, je níže uvedená „push-upka“.

**Tab. č. 17: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 8756**

	typ: push-up - klasická, model 8756	1.1.2014 - 31.12. 2014		
	název aktivity	vztahová veličina	MVA	JNA
1.	vývoj produktu	počet hodin	81	31 151 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	16	36 609 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	349	88 301 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	301	81 127 Kč
5.	kompletace výrobků	počet hodin	863	184 366 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	150	46 195 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	46	23 061 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	9	22 522 Kč
<b>celkem</b>				<b>513 333 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Celkové režijní náklady připadající na tento model spodního prádla jsou ve výši **513.333 Kč**.

Následují dva produkty z řad sortimentu kalhotek. Na první z nich - francouzské hladké kalhotky, připadá porce režijních nákladů ve výši **95.626 Kč**. Roční objem výroby tohoto typu produktu je celkem **820 kusů**.

**Tab. č. 18: Kalkulace režijních nákladů dle ABC – model: 6758**

	kalhotky francouzské, hladké, model 6758	1.1.2014 - 31.12. 2014		
	název aktivity	vztahová veličina	MVA	JNA
1.	vývoj produktu	počet hodin	13	5 032 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	4	8 448 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	116	29 434 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	-	-
5.	kompletace výrobků	počet hodin	136	28 972 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	38	11 549 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	15	7 687 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	2	4 504 Kč
<b>celkem</b>				<b>95 626 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Dalším uvažovaným produktem jsou kalhotky klasické, hladké. Režijní náklady ve výši **74.889 Kč** se vztahují k objemu výroby **660 kusů**.

**Tab. č. 19: Kalkulace režijních nákladů dle ABC – model: 3298**

	kalhotky klasické, hladké, model 3298	1.1.2014 - 31.12. 2014		
	název aktivity	vztahová veličina	MVA	JNA
1.	vývoj produktu	počet hodin	12	4 792 Kč
2.	zajišťování surovin	počet objednávek	3	5 632 Kč
3.	stříhání a příprava	počet hodin	64	16 189 Kč
4.	modelace košíčků	počet hodin	-	-
5.	kompletace výrobků	počet hodin	123	26 338 Kč
6.	expedice a prodej výrobků	počet hodin	40	12 319 Kč
7.	obsluha zákazníka	počet hodin	10	5 125 Kč
8.	získávání nových zákazníků	počet hodin	2	4 504 Kč
<b>celkem</b>				<b>74 899 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

## Vyhodnocení

Každý z prezentovaných produktů má svá nákladová specifika, která se logicky odráží i v celkové kalkulaci. Tato kapitola poskytne informace o výši režijních nákladů připadajících na jeden výrobek. Takto prezentované výsledky ABC kalkulace umožní provést srovnání nejen jednotlivých produktů a jim alokovaných režijních nákladů, ale i srovnání výše zisku, kalkulovaného na tyto produkty.

Tabulka č. 20 ukazuje, jakým způsobem a v rámci jakých aktivit se od sebe jednotlivé produkty a jejich náklady liší.

**Tab. č. 20: ABC kalkulace režijních nákladů na produkty**

aktivita	typ				
	Podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	podprsenka push-up - klasická, model 8756	kalhotky francouzské, hladké, model 6758	kalhotky klasické, hladké, model 3298
vývoj produktu	10,38 Kč	32,03 Kč	22,30 Kč	6,10 Kč	7,23 Kč
zajišťování surovin	17,98 Kč	21,51 Kč	26,21 Kč	10,25 Kč	8,50 Kč
stříhání a příprava	46,99 Kč	56,21 Kč	63,22 Kč	35,71 Kč	24,42 Kč
modelace košíčků	48,78 Kč	61,03 Kč	58,08 Kč	-	-
kompletace výrobků	87,10 Kč	117,36 Kč	132,00 Kč	35,15 Kč	39,74 Kč
expedice a prodej výrobků	21,95 Kč	31,86 Kč	33,07 Kč	14,01 Kč	18,58 Kč
obsluha zákazníka	16,95 Kč	19,57 Kč	16,51 Kč	9,33 Kč	7,73 Kč
získávání nových zákazníků	15,92 Kč	18,64 Kč	16,12 Kč	5,46 Kč	6,80 Kč
<b>celkem</b>	<b>266 Kč</b>	<b>358 Kč</b>	<b>368 Kč</b>	<b>116 Kč</b>	<b>113 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Zdaleka nejnákladnější aktivitou je kompletace výrobku. Důvod je zřejmý. Tato aktivita je jedna z časově nejnáročnějších a vzhledem k poměru mzdových nákladů k ostatním nákladovým položkám je důvod opodstatněný. Celkově lze jako nejnákladnější aktivity charakterizovat ty, které souvisí s výrobními činnostmi. Oproti klasické metodě režijní přírážky, která přiřazuje každému výrobku režijní náklady pouze s ohledem na cenu přímého materiálu, je v rámci metodiky ABC zohledněna časová a technologická náročnost. Časově a technologicky nejnáročnější je výroba „push-up“ modelu. Naopak z pohledu metody přírážkové kalkulace spotřebovává nejvyšší díl režijních nákladů v pořadí druhý model.

Rovněž výše nákladů aktivit „vývoj produktu“ a „zajišťování surovin“ se u jednotlivých modelů značně liší. Čas strávený nad vývojem jednotlivých modelů, nad jejich finálními úpravami a prezentací výrobcům (kdy některé z modelů jsou obecně více žádané než jiné), to jsou hlavní oblasti, které způsobují odlišné výsledky ve výši alokovaných nákladů. Výše nákladů aktivity „zajišťování surovin“ se odvíjí především od použitého materiálu ve výrobě. První typ podprsenky je vyroben z materiálu, pocházejícího z velké části od českého distributora. Náklady na dopravu, fakturaci, administrativu a čas strávený nad objednávkou jsou o poznání nižší než u zbylých dvou produktů, kdy je použitý materiál dovážen převážně ze zahraničí.

Na základě prezentovaných informací si lze udělat představu, jak odlišné bude hodnocení jednotlivých výkonů dle metodiky ABC oproti tradiční přírážkové kalkulaci.

Tento rozdíl je patrný v následující tabulce, která udává, jak odlišné výsledky přináší kalkulace režijních nákladů z pohledu obou metodik.

**Tab. č. 21: Porovnání kalkulací tradiční metodou a metodou ABC**

produkt	Tradiční přírážková kalkulace	metoda ABC	rozdíl	
podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	257 Kč	266 Kč	10 Kč	4%
podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	411 Kč	358 Kč	53 Kč	15%
podprsenka push-up - klasická, model 8756	300 Kč	368 Kč	67 Kč	18%
kalhotky francouzské, hladké, model 6758	144 Kč	116 Kč	28 Kč	24%
kalhotky klasické, hladké, model 3298	139 Kč	113 Kč	26 Kč	23%

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

U modelu podprsenky hladké, vyztužené a „push-up“ je patrná zvýšená porce režijních nákladů než tomu bylo při dosavadním způsobu kalkulace. Konkrétně model „push-up“ vykazuje až o 67 Kč vyšší náklady oproti tradiční technice kalkulace. Zbylé modely



jsou dle tradiční přírážkové kalkulace podhodnocené. Nejvíce potom podprsenka krajková, vyztužená, která je z pohledu alokace nákladů dle metodiky ABC o 53 Kč „levnější“.

Rozdíl v kalkulaci režijních nákladů lze promítnout i do výše dosaženého zisku. Následující tabulka představuje dva scénáře kalkulací. První z nich kalkuluje zisk na skupinu produktů v případě, kdy podnik využívá tradiční způsob přírážkové kalkulace. V pořadí druhý scénář alokuje režijní náklady s využitím aktivit a vztahových veličin. Způsob výpočtu zisku vychází ze základního vzorce. Jde o sumu rozdílu prodejní ceny a celkových nákladů (přímých a režijních) připadajících na jeden produkt.

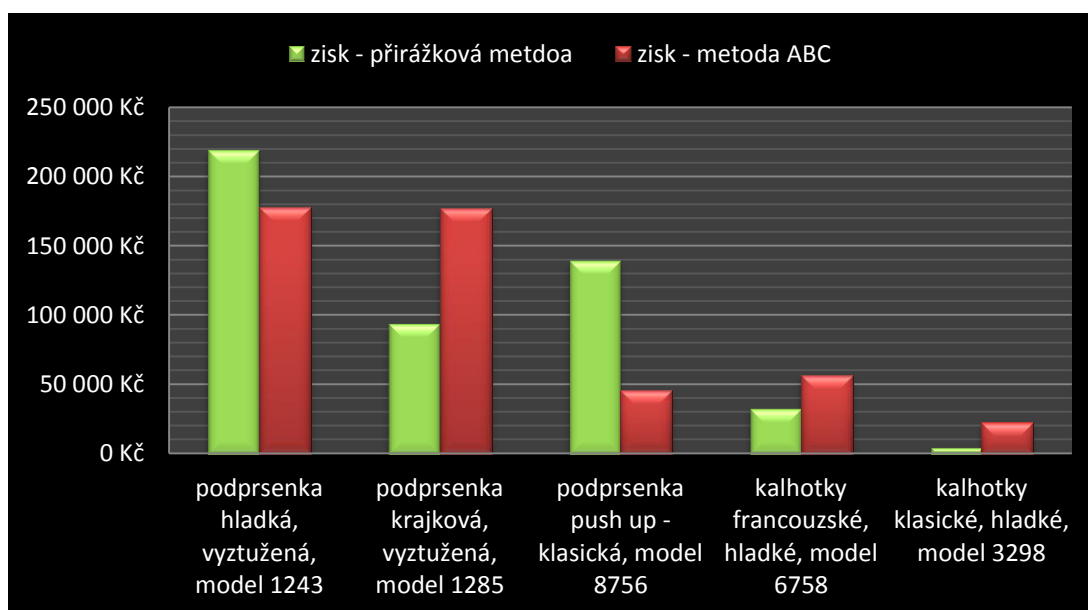
**Tab. č. 22: Porovnání výše zisku dle tradiční metody a dle metody ABC**

produkt	zisk - přírážková metoda	zisk - metoda ABC	rozdíl
podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	219 225 Kč	177 458 Kč	41 768 Kč
podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	94 256 Kč	177 055 Kč	82 799 Kč
podprsenka push-up - klasická, model 8756	139 676 Kč	45 651 Kč	94 025 Kč
kalhotky francouzské, hladké, model 6758	32 972 Kč	55 993 Kč	23 021 Kč
kalhotky klasické, hladké, model 3298	5 022 Kč	22 206 Kč	17 184 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Pro lepší představu o tom, jak rozdílné jsou jednotlivé metody z pohledu zisku připadajícího na jednotlivé produkty, je k dispozici i grafický přehled.

**Tab. č. 23: Porovnání výše zisku dle klasické metody a dle metody ABC**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z tabulky je patrné, že podprsenka model 1285 a oba modely kalhotek jsou z pohledu kalkulace ABC ziskovější než doposud kalkulovanou metodou. Lze konstatovat, že přírážková metoda podhodnocuje výši zisku těchto zmíněných produktů.

Ačkoli je výše zisku připadající na jednotlivé skupiny produktů rozdílná, celkový zisk společnosti zůstává z pohledu obou scénářů totožný. Tato analýza však poskytuje zcela nový pohled na jednotlivé kategorie produktů.

Bude-li podnik uvažovat o existenci těchto pěti produktů, nabízí se následující závěry. V případě, kdy dojde ke zvýšení poptávky po produktech, které jsou z pohledu metodiky ABC nejziskovější, a dosavadní výrobní kapacity již nadále nebudou umožňovat zvýšení vyráběného množství těchto produktů, nabízí se jednoduché řešení. Tímto řešením je eliminace výroby právě „push-up“ podprsenek. Tento typ produktu přispívá z řad podprsenek nejmenším podílem k celkové výši zisku a to především díky vysokému objemu režijních nákladů, které byly prostřednictvím metodiky ABC alokovány. Modely kalhotek vykazují celkově nižší zisk než je tomu u modelů podprsenek a to na základě kalkulací dle obou zmiňovaných metodik. Poptávka po produktech typu kalhotky je podstatně nižší, než je tomu u podprsenek. Jak bylo řečeno v úvodu, jedná se spíše o komplement, a proto není vhodné jakkoli do budoucna omezovat jejich výrobu.

Obdobná doporučení lze konstatovat i z pohledu marketingových aktivit. Kalkulace pomocí metodiky ABC často napoví, jaké produkty je dobré upřednostnit a podporovat z hlediska budoucího prodeje a vývoje.

### **6.5.2 Ocenění ZÁKAZNÍKŮ jako hlavní nákladový objekt**

Cílem této kapitoly je analýza jednotlivých skupin zákazníků z pohledu nákladů, připadajících na jejich obsluhu.

Díky analýze, kterou poskytne tato kapitola, bude možné určit ty zákazníky, kteří jsou pro společnost přínosní a ty, na jejichž obsluhu je vynaloženo větší množství nákladů, než je pro společnost únosné.

Pro snadnější alokaci nákladů zmíněných zákazníků je nutné změnit úhel pohledu na následující čtyři aktivity:

- **vývoj produktu,**
- **expedice a prodej výrobku,**
- **obsluha zákazníků,**
- **získávání nových zákazníků.**

V předešlé kapitole došlo k alokaci odpovídající porce nákladů těchto čtyř aktivit mezi jednotlivé typy produktů. Vzhledem k tomu, že je nyní hlavním nákladovým objektem zákazník a tyto aktivity se vztahují primárně k zákazníkům, budou přiřazeny odlišným způsobem než v případě, kdy byl nákladovým objektem produkt. Průběh alokace nákladů těchto čtyř aktivit je znázorněn v tabulkách číslo 24 a 25.

**Tab. č. 24: Alokace jednotek MVA jednotlivým typům zákazníků**

aktivita	vztahová veličina	e-shop	externí zprostředkovatelé	Obchodní zástupci	zásilková služba	suma MVA
vývoj produktu	počet hodin	11	217	32	96	355
expedice a prodej výrobku	počet hodin	338	197	28	141	704
obsluha zákazníků	počet hodin	79	121	23	59	282
získávání nových zákazníků	počet hodin	9	26	6	10	50

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tato tabulka byla vytvořena opět na základě informací a statistik společnosti SWENS Plus. Suma jednotek míry aktivity MVA, uvedená v posledním sloupci tabulky, je stejná pro kalkulaci obou typů nákladových objektů (produktů i zákazníků). Tentokrát je však vyžadován odlišný pohled na tyto aktivity. V tomto případě je nutné alokovat odpovídající porci nákladů těchto aktivit s ohledem na to, jak velkou porci celkových MVA spotřebovává konkrétní typ zákazníka. Vyjádření vztahových veličin aktivit ve formě „počet hodin“ je totožné u obou nákladových objektů, avšak jejich rozvržení se v tomto případě odvíjí pouze od charakteru jednotlivých zákaznických segmentů. Díky tomu, že veškeré podpůrné aktivity jsou vykonávány právě majiteli podniku, nebylo potřeba zjišťovat žádné dodatečné informace od jiných pracovníků společnosti a ke zjištění těchto hodnot stačila konzultace s majitelem.

Ve fázi, kdy je každá aktivita popsána mírou výkonu - MVA, je načase k ní přiřadit i odpovídající porci nákladů. Přehled nákladů jednotlivých aktivit ukazuje následující tabulka.

**Tab. č. 25: Alokace nákladů jednotlivým typům zákazníků (v Kč)**

aktivita	vztahová veličina	JNA	e-shop	externí zprostředkovatelé	obchodní zástupci	přímý prodej
vývoj produktu	počet hodin	385	4 105	83 463	12 314	36 942
expedice a prodej výrobku	počet hodin	307	103 847	60 577	8 654	43 269
obsluha zákazníků	počet hodin	500	39 461	60 600	11 274	29 595
získávání nových zákazníků	počet hodin	2 589	22 207	67 928	15 676	24 820

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Výsledkem této alokace jsou informace o nákladech, které připadají na obsluhu každého ze segmentu zákazníků. Pro zbývající čtyři aktivity (zajištění surovin, stříhání a příprava, modelace košíčků a kompletace výrobku) je postup přiřazení nákladů obdobný jako v předcházející kapitole, kdy byl uvažován „produkt“ jako hlavní nákladový objekt.

Před tím, než dojde k samotné alokaci režijních nákladů jednotlivým typům zákazníků, je nutné získat informace o objemech prodeje těmto segmentům. Z důvodu omezeného rozsahu práce je nutné opět uvažovat situaci, kdy každý ze segmentů má k dispozici výběr pouze z pěti výše zmiňovaných produktů. Až poté, kdy bude podnik schopen kvantifikovat objemy prodeje u každého ze segmentu zákazníků, lze přistoupit k samotné ABC alokaci.

Provedené podnikové analýzy ukazují následující trendy. Největší podíl na tržbách společnosti má dlouhodobě segment externích zprostředkovatelů a to 43%. Dalším, co do objemu tržeb významným segmentem, je „přímý prodej“. Obchodní prostředníci a internetový prodej se na tržbách společnosti podílejí podstatně nižším dílem.

**Obrázek 9: Podíl tržeb za jednotlivé segmenty**

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tato statistika dlouhodobě nevykazuje výrazné změny v procentním zastoupení a i do budoucna je odhadován obdobný vývoj. Důležitou informací je fakt, že každý z těchto segmentů zákazníků odebírá velice podobný sortiment spodního prádla. Procentuální zastoupení jednotlivých produktů se u jednotlivých zákaznických segmentů takřka neliší, pravděpodobně díky tomu, že každý produkt je ve fázi svého vývoje propagován všem zákazníkům stejně intenzivně a požadavky koncových zákaznic jsou poměrně stálé. Nejvíce žádanou je klasicky hladká vyztužená podprsenka, další v pořadí následuje podprsenka krajková vyztužená, a „push-upka“. Pokud jde o kalhotky, nejžádanější je v současné době francouzský model.

Počet vyrobených, respektive prodaných kusů produktů, byl rozdělen mezi jednotlivé segmenty zákazníků na základě uvedeného grafu. Tyto informace kopírují reálný stav společnosti.

## Vyhodnocení

Tato kapitola opět nabídne zhodnocení podnikových aktivit, tentokrát z pohledu jednotlivých segmentů zákazníků a míry dosahovaného zisku.

Náklady aktivit jako zajišťování surovin, stříhání a příprava, modelace košíčků a kompletace výrobků alokované prostřednictvím vztahových veličin jednotlivým produktům odráží náročnost produktů v rámci výrobního procesu. Proto jsou shromážděny v rámci položky „nepřímé náklady související s výrobou/ks“ a odpovídají součinu míry aktivity produktu a jednotkových nákladů dané aktivity.

Zbylé náklady aktivit jako vývoj produktu, expedice a prodej výrobku, obsluha zákazníků a získávání nových zákazníků, které byly za pomoci tabulky číslo 25 alokovány jednotlivým segmentům zákazníků, jsou v této fázi přiřazeny k celkovým nákladům na zákazníka.

Výsledek této analýzy prezentují následující čtyři tabulky.

**Tab. č. 26: Analýza ziskovosti "e-shopu" z pohledu metodiky ABC (v Kč)**

e-shop						
produkt	podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	podprsenka push-up - klasická, model 8756	kalhotky francouzské, hladké, model:6758	kalhotky klasické, hladké, model:3298	
množství (ks)	658	236	210	124	99	
<b>tržby celkem</b>	282 366	157 318	113 955	31 262	21 177	
	<b>606 078</b>					
<b>náklady</b>	přímé náklady/ks	123	197	144	69	67
	<b>přímé náklady</b>	80 763	46 350	30 107	8 519	6 612
		<b>172 351</b>				
	nepřímé náklady související s výrobou/ks	201	256	280	81	73
	<b>nepřímé náklady související s výrobou</b>	132 100	60 351	58 561	10 028	7 224
		<b>268 263</b>				
	vývoj produktu	4 105				
	expedice a prodej výrobku	103 847				
	obsluha zákazníků	39 461				
	získávání nových zákazníků	22 207				
<b>náklady celkem</b>	<b>610 233</b>					
<b>zisk celkem</b>	<b>-4 155 Kč</b>					

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Tab. č. 27: Analýza ziskovosti "zprostředkovatelů" z pohledu metodiky ABC (v Kč)**

zprostředkovatelé						
produkt	podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	podprsenka push-up - klasická, model 8756	kalhotky francouzské, hladké, model: 6758	kalhotky klasické, hladké, model: 3298	
množství (ks)	1 885	676	601	354	285	
<b>tržby celkem</b>	809 449	450 979	326 671	89 618	60 709	
	<b>1 737 425</b>					
náklady	přímé náklady/ks	123	197	144	69	67
	<b>přímé náklady</b>	231 520	132 871	86 307	24 421	18 954
		<b>494 073</b>				
	nepřímé náklady související s výrobou/ks	201	256	280	81	73
	<b>nepřímé náklady související s výrobou</b>	378 687	173 005	167 873	28 747	20 708
		<b>769 021</b>				
	vývoj produktu					83 463
	expedice a prodej výrobku					60 577
	obsluha zákazníků					60 600
	získávání nových zákazníků					67 928
<b>náklady celkem</b>					1 535 662	
<b>zisk celkem</b>	<b>201 763 Kč</b>					

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Tab. č. 28: Analýza ziskovosti "obchodních prostředníků" z pohledu metodiky ABC (v Kč)**

obchodní prostředníci						
produkt	podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	podprsenka push-up - klasická, model 8756	kalhotky francouzské, hladké, model: 6758	kalhotky klasické, hladké, model: 3298	
množství (ks)	614	220	196	115	93	
<b>tržby celkem</b>	263 542	146 830	106 358	29 178	19 766	
	<b>565 673</b>					
náklady	přímé náklady/ks	123	197	144	69	67
	<b>přímé náklady</b>	75 378	43 260	28 100	7 951	6 171
		<b>160 861</b>				
	nepřímé náklady související s výrobou/ks	201	256	280	81	73
	<b>nepřímé náklady související s výrobou</b>	123 294	56 327	54 656	9 360	6 742
		<b>250 379</b>				
	vývoj produktu					12 314
	expedice a prodej výrobku					8 654
	obsluha zákazníků					11 274
	získávání nových zákazníků					15 676
<b>náklady celkem</b>					459 158	
<b>zisk celkem</b>	<b>106 515 Kč</b>					

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tab. č. 29: Analýza ziskovosti "přímého prodeje" z pohledu metodiky ABC (v Kč)

přímý prodej						
produkt	podprsenka hladká, vyztužená, model 1243	podprsenka krajková, vyztužená, model 1285	podprsenka push-up - klasická, model 8756	kalhotky francouzské, hladké, model: 6758	kalhotky klasické, hladké, model: 3298	
množství (ks)	1 228	440	391	231	186	
<b>tržby celkem</b>	527 083	293 661	212 716	58 356	39 531	
	<b>1 131 346</b>					
<b>náklady</b>	přímé náklady/ks	123	197	144	69	67
	<b>přímé náklady</b>	150 757	86 521	56 200	15 902	12 342
		<b>321 722</b>				
	nepřímé náklady související s výrobou/ks	201	256	280	81	73
	<b>nepřímé náklady související s výrobou</b>	246 587	112 655	109 313	18 719	13 484
		<b>500 758</b>				
	vývoj produktu					36 942
	expedice a prodej výrobku					43 269
	obsluha zákazníků					29 595
	získávání nových zákazníků					24 820
<b>náklady celkem</b>					957 107	
<b>zisk celkem</b>	<b>174 239 Kč</b>					

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Jediným ztrátovým distribučním článkem je z pohledu metodiky ABC **internetový prodej**. K tomuto výsledku přispívají především náklady aktivity „expedice a prodej výrobků“ ve výši **103.847 Kč**. Vzhledem k tomu, že tržby plynoucí z internetového prodeje dosahují částky **606.078 Kč**, jsou náklady této aktivity vysoce neúměrné. Jak navíc napovídá tabulka číslo 24, jsou majitelé společnosti nuceni strávit celkem **338 hodin** činnostmi týkajícími se této aktivity. Navíc čas strávený nad fakturací, expedicí a balením výrobků jim znemožňuje věnovat se dalším důležitým činnostem v rámci řízení společnosti.

Nejziskovější je z pohledu metodiky ABC segment zprostředkovatelů tvořící zisk ve výši **201.763 Kč**, podobnou výši zisku vykazuje i segment přímého prodeje a to **174.239 Kč**. Segment obchodních prostředníků přináší zisk ve výši **106 515 Kč**.

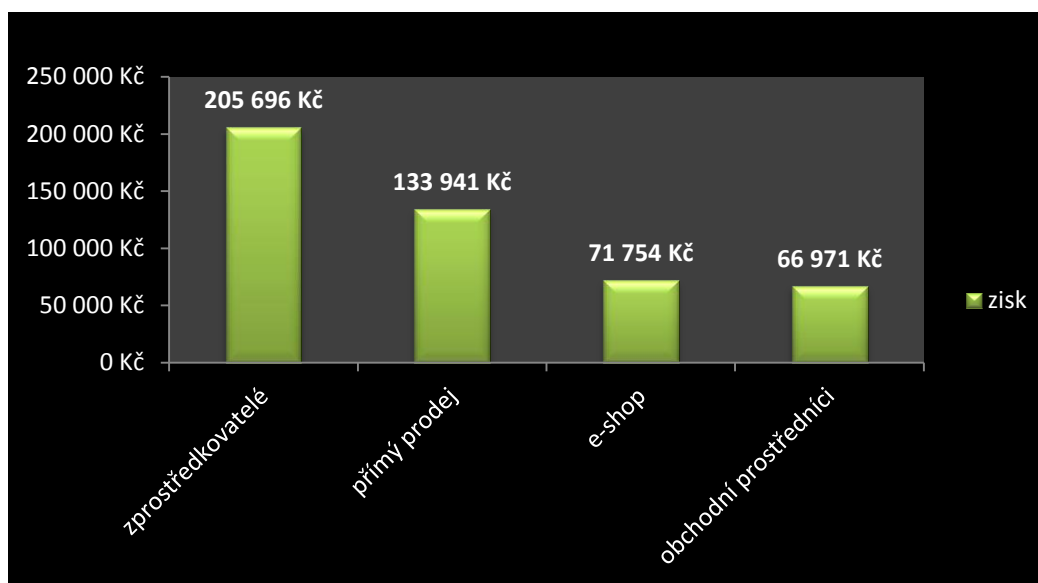


### Grafické vyhodnocení

Tím, že zákazníky seřadíme od nejziskovějšího k nejméně ziskovému, může společnost sledovat vývoj kumulovaného zisku. Na počátku osy je umístěn segment nejziskovějších zákazníků a kumulovaný zisk tak roste relativně rychle. Postupně však dochází k přičítání stále méně ziskových zákazníků a růst kumulovaného zisku je čím dál menší. Graf číslo 10 tak podává informace o skutečné přidané hodnotě jednotlivých zákaznických segmentů.

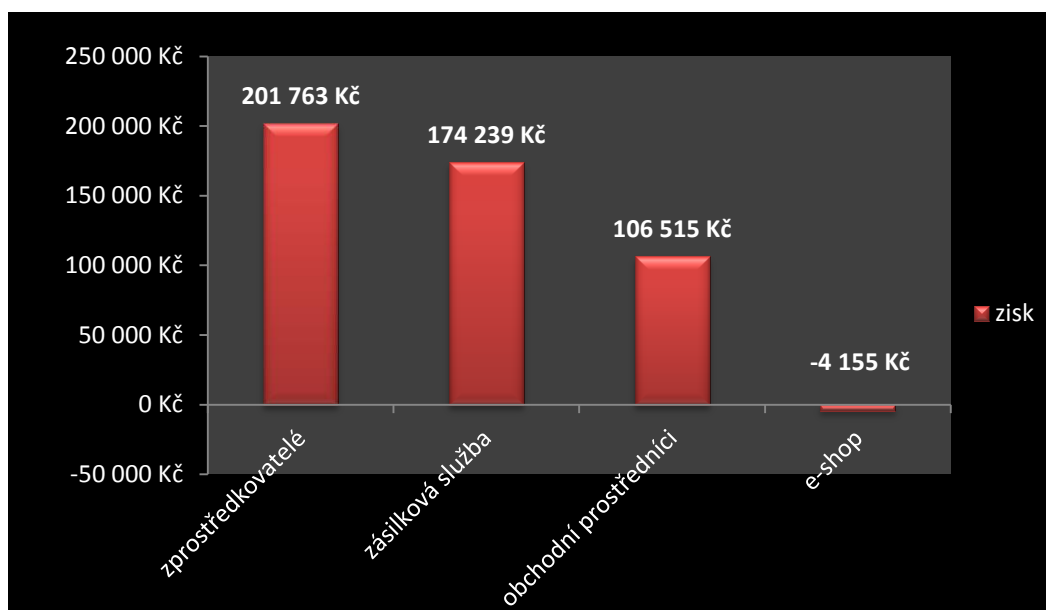
První graf ilustruje průběh zisku, pokud ke kalkulaci nákladů aktivit přistupuje společnost **z pohledu produktu jako hlavního nákladového objektu**. Náklady všech aktivit jsou alokovány na jednotlivé typy produktů. Z grafu je patrné, že pokud by podnik dál hodnotil své zákazníky pouze z pohledu produktu jako nákladového objektu, představoval by internetový prodej stále poměrně významný zdroj zisku.

**Obrázek 10: Průběh zisku-ABC alokace nákladů dle produktů**



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Naopak graf číslo 11 demonstruje průběh zisku za předpokladu, že výše zmíněné aktivity, jako je vývoj produktu, expedice a prodej výrobku, obsluha zákazníků a získávání nových zákazníků, **alokujeme z pohledu zákazníků** nikoli produktů.

**Obrázek 11: Průběh zisku-ABC alokace nákladů dle zákazníků**

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Oproti předchozímu grafu, kde internetový prodej tvořil zisk **71.754 Kč**, se teď jeho výše snížila na ztrátu **4.155 Kč**. To vše vysvětlují právě vysoké režijní náklady alokované na tento typ zákazníků.

V případě, kdy by společnost pro podporu svých rozhodnutí brala v úvahu pouze výsledky prvního grafu, jevil by se internetový prodej jako ziskový. Ve skutečnosti však tento segment vytváří ztrátu v již zmiňované výši.

Výsledky této analýzy jen podpořily dlouhodobé pochyby ze stran majitele. Provozování e-shopu bylo mnohdy vyčerpávající a časově náročné. Řešením se zdá být částečné omezení prodeje v rámci tohoto segmentu a to prostřednictvím zvýšení internetových cen. Vzhledem k tomu, že zvýšení cen se logicky neobejde beze změny objemu prodaného množství, jeví se tato alternativa jako vhodné řešení. Pokles objemu prodeje, který je předpokládán v rámci internetového prodeje v důsledku změny cen, poskytne majiteli prostor a především čas, který by rád využil pro zkvalitnění dalších podnikových aktivit jako je plánování, rozpočtování a v neposlední řadě i intenzivnější způsob propagace výrobků v rámci zbylých segmentů zákazníků.

## 6.6 Uvedení nového výrobku na trh z pohledu metodiky ABC

Doposud se podnik nezabýval podrobnou analýzou nákladů a přínosů, pokud jde o rozhodování o budoucím složení sortimentu společnosti. Toto rozhodování je však úzce spjata s prosperitou společnosti a právě koncepce metodiky ABC se zdá být vhodným nástrojem a pomocníkem. Cílem je rozhodnout o tom, zda je pro společnost výhodné zařadit jeden z uvažovaných produktů do výrobního programu a pokusit se kvantifikovat výhody a nevýhody tohoto rozhodnutí. Cílem kapitoly bude odpovědět na základní otázky.

*Jaké jsou další možné kapacity výroby?*

*Jaká jsou kritéria pro uvedení produktu na trh?*

*Jak se změní objem celkových nákladů, připadajících na tento výrobek při různých objemech prodeje?*

*Kolik společnost ušetří a jestli vůbec, uvede-li tento nový produkt na trh?*

*Jak ovlivní stanovená cena celkový zisk z tohoto produktu?*

V následujícím textu dojde k zodpovězení výše položených otázek spolu s návrhem možného nového postupu, jak řešit obdobné rozhodovací problémy. Na základě poskytnutých informací dojde k namodelování scénářů možného budoucího vývoje. Simulace těchto scénářů vychází z reálného stavu společnosti.

Na počátku celého procesu uvedení výrobku na trh je právě jeho návrh zpracovaný jedním z majitelů. Na základě tohoto návrhu je vytvořeno několik vzorků, které jsou následně představeny majitelům jednotlivých prodejen. V uplynulém roce uvažovali majitelé společnosti SWENS Plus o rozšíření sortimentu zavedením nového modelu podprsenky do výroby. Na základě jejich zkušeností a s ohledem na současný výrobní program byla navržena podprsenka hladká, vyztužená, v barvě cappuccino. Následná tabulka ukazuje materiálovou náročnost tohoto modelu.

**Tab. č. 30: Kalkulace přímého materiálu nového modelu podprsenky**

<b>materiál</b>	<b>cena celkem (ks)</b>
látka	38,40 Kč
moldování	19,30 Kč
tyl	13,00 Kč
zapínání	4,70 Kč
kostice	5,10 Kč
tunýlek	4,20 Kč
ramínka, zkracovače	6,00 Kč
pruženka, fibr	3,00 Kč
nitě	4,00 Kč
krabička	10,30 Kč
štítek	0,70 Kč
<b>materiál celkem</b>	<b>109 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tento typ podprsenky je poměrně nenáročný na výrobu a kompletaci. Rovněž použité materiály nevyžadují žádné zvláštní náklady na vyhledávání nových dodavatelů. Právě nenáročná výroba byla jedním z kritérií pro vytvoření návrhu produktu. Maximální možná kapacita výroby umožňovala dle propočtů dodatečnou výrobu maximálně **1.000 kusů** prádla tohoto produktu ročně bez nutnosti zaměstnání dodatečných pracovníků a s ohledem na možnosti distribuce. Minimální požadovaný zisk na jeden kus tohoto produktu byl stanoven ve výši **50 Kč**. Maximální výše ceny je s ohledem na charakter produktu a především ceny konkurenčních prodejců stanovena na hranici **500 Kč**. Takto daný odhad výše maximální ceny vychází z dlouhodobých zkušeností majitele. Tyto výchozí informace poskytly základ pro konstrukci scénářů dle metodiky ABC. Nutno dodat, že podnik plánuje výrobu na základě předběžných objednávek, a proto i počet prodaných kusů koresponduje s počtem kusů vyrobených.

O budoucím osudu výše navrženého modelu je rozhodováno na základě předběžných rámcových objednávek, které zjišťuje majitel hned v první fázi procesu uvedení výrobku na trh. Následující kalkulace budou prováděny na **scénáře 250, 500, 750 a 1000 ks prodaných kusů** tohoto produktu. Na základě scénářů počtu prodaných kusů výrobků jsou rozpočteny i dodatečné režijní náklady v rámci *Activity-Cost Metrix*. Výše osobních nákladů zůstává neměnná, ostatní položky nákladů se změnilly především s ohledem na množství vyrobených kusů. Důležitou součástí této kalkulace byl i propočet vztahových veličin připadajících na tento typ produktu, který zobrazuje následující tabulka.

**Tab. č. 31: Stanovení výše MVA jednotlivých scénářů**

název aktivity	vztahová veličina	MVA			
		250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
vývoj produktu	počet hodin	14,5	14,5	14,5	14,5
zajišťování surovin	počet objednávek	3	4	4	5
stříhání a příprava	počet hodin	62,5	121,3	178,2	227,6
modelace košíčků	počet hodin	54,0	104,7	153,8	196,4
kompletace výrobků	počet hodin	154,5	299,7	440,3	562,4
expedice a prodej výrobků	počet hodin	26,9	32,3	38,8	46,5
obsluha zákazníka	počet hodin	8,2	11,5	13,7	16,0
získávání nových zákazníků	počet hodin	1,6	2,3	3,2	3,7

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tato tabulka zobrazuje aktivity a jejich míry výkonu MVA připadající na předem kalkulovaný počet produktů. Pouze aktivita „vývoj produktu“ se s objemem vyrobeného množství nemění. Ostatní položky jsou ve větší či menší míře na objemu výroby závislé.

Tabulky číslo 32 a 33 uvádí přehled celkových nákladů a vztahových veličin včetně jejich změn v rámci jednotlivých scénářů. Celkové náklady aktivit se od dříve alokovaných nákladů v rámci kapitoly 8.4 mění v závislosti na jednotlivých scénářích.

**Tab. č. 32: Přehled změn JNA v rámci scénářů I**

název aktivity	vztahová veličina	250 ks			500 ks		
		MVA	CNA (Kč)	JNA (Kč)	MVA	CNA (Kč)	JNA (Kč)
vývoj produktu	počet hodin	636	242 730	381	636	242 730	381
zajišťování surovin	počet objednávek	129	285 239	2 212	130	285 966	2 208
stříhání a příprava	počet hodin	2 974	737 100	248	3 033	737 853	243
modelace košíčků	počet hodin	2 794	738 765	264	2 845	739 762	260
kompletace výrobků	počet hodin	6 320	1 319 164	209	6 465	1 320 972	204
expedice a prodej výrobků	počet hodin	1 280	389 740	305	1 285	392 608	305
obsluha zákazníka	počet hodin	520	259 443	499	523	261 367	499
získávání nových zákazníků	počet hodin	89	225 224	2 543	89	225 224	2 522

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Tab. č. 33: Přehled změn JNA v rámci scénářů II**

název aktivity	vztahová veličina	750 ks			1000 ks		
		MVA	CNA (Kč)	JNA (Kč)	MVA	CNA (Kč)	JNA (Kč)
vývoj produktu	počet hodin	636	242 730	381	636	242 730	381
zajišťování surovin	počet objednávek	130	286 184	2 198	131	286 490	2 186
stříhání a příprava	počet hodin	3 090	738 254	239	3 139	738 415	235
modelace košíčků	počet hodin	2 894	740 547	256	2 937	741 153	252
kompletace výrobků	počet hodin	6 606	1 322 397	200	6 728	1 323 495	197
expedice a prodej výrobků	počet hodin	1 292	394 138	305	1 300	394 750	304
obsluha zákazníka	počet hodin	526	262 392	499	528	262 803	498
získávání nových zákazníků	počet hodin	90	225 224	2 498	91	225 224	2 482

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Zjištěné údaje demonstrují efekt, který nastane uvedením výrobku na trh. Se vzrůstajícím množstvím vyrobených, potažmo prodaných kusů, připadá na jednu měrnou jednotku MVA stále menší poměr nákladů. Tento fakt dokládá klesající trend jednotkových nákladů aktivit – JNA v rámci jednotlivých scénářů. CNA hodnoty představují celkové náklady aktivit kalkulované za celý podnik.

Ve fázi, kdy má podnik informace o náročnosti jednotlivých aktivit a jejich nákladech, je načase přistoupit k samotné kalkulaci režijních nákladů připadajících na tento produkt. Tyto kalkulace jsou opět rozčleněny podle scénářů prodaných kusů – tedy 250 ks, 500 ks, 750 ks a 1000 ks.

**Tab. č. 34: ABC kalkulace režijních nákladů I**

název aktivity	vztahová veličina	250 ks		500 ks	
		MVA	JNA	MVA	JNA
vývoj produktu	počet hodin	14,5	5 519 Kč	14,5	5 519 Kč
zajišťování surovin	počet objednávek	2,9	6 486 Kč	3,5	7 768 Kč
stříhání a příprava	počet hodin	62,5	15 499 Kč	121,3	29 515 Kč
modelace košíčků	počet hodin	54,0	14 264 Kč	104,7	27 216 Kč
kompletace výrobků	počet hodin	154,5	32 248 Kč	299,7	61 239 Kč
expedice a prodej výrobků	počet hodin	26,9	8 195 Kč	32,3	9 865 Kč
obsluha zákazníka	počet hodin	8,2	4 113 Kč	11,5	5 739 Kč
získávání nových zákazníků	počet hodin	1,6	3 960 Kč	2,3	5 836 Kč
<b>celkem</b>			<b>90 284 Kč</b>		<b>152 697 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Tab. č. 35: ABC kalkulace režijních nákladů II**

název aktivity	vztahová veličina	750 ks		1000 ks	
		MVA	JNA	MVA	JNA
vývoj produktu	počet hodin	14,5	5 519 Kč	14,5	5 519 Kč
zajišťování surovin	počet objednávek	4,2	9 278 Kč	5	11 074 Kč
stříhání a příprava	počet hodin	178,2	42 584 Kč	227,6	53 544 Kč
modelace košíčků	počet hodin	153,8	39 346 Kč	196,4	49 563 Kč
kompletace výrobků	počet hodin	440,3	88 144 Kč	562,4	110 627 Kč
expedice a prodej výrobků	počet hodin	38,8	11 824 Kč	46,5	14 127 Kč
obsluha zákazníka	počet hodin	13,7	6 859 Kč	16,0	7 959 Kč
získávání nových zákazníků	počet hodin	3,2	7 922 Kč	3,7	9 256 Kč
<b>celkem</b>			<b>211 477 Kč</b>		<b>261 669 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Nyní má společnost k dispozici přehled o celkových režijních nákladech připadajících na objem výroby 250, 500, 750 a 1000 ks.

Režijní náklady na jeden výrobek jsou kalkulovány v tabulce číslo 36. S rostoucím objemem výroby rostou režijní náklady čím dál pomaleji. Při objemu prodeje **250 kusů** výrobků připadá na jeden produkt **361 Kč** z celkové sumy režijních nákladů. Pokud se rámcová objednávka vyšplhá do výše **1 000 kusů** tohoto produktu, klesne porce režijních nákladů až na hodnotu **262 Kč** za kus.

**Tab. č. 36: ABC kalkulace režijních nákladů na 1 ks**

	250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
vývoj produktu	22,08 Kč	11,04 Kč	7,36 Kč	5,52 Kč
zajišťování surovin	25,94 Kč	15,54 Kč	12,37 Kč	11,07 Kč
stříhání a příprava	61,99 Kč	59,03 Kč	56,78 Kč	53,54 Kč
modelace košíčků	57,06 Kč	54,43 Kč	52,46 Kč	49,56 Kč
kompletace výrobků	128,99 Kč	122,48 Kč	117,53 Kč	110,63 Kč
expedice a prodej výrobků	32,78 Kč	19,73 Kč	15,77 Kč	14,13 Kč
obsluha zákazníka	16,45 Kč	11,48 Kč	9,15 Kč	7,96 Kč
získávání nových zákazníků	15,84 Kč	11,67 Kč	10,56 Kč	9,26 Kč
<b>režijní náklady na ks celkem</b>	<b>361 Kč</b>	<b>305 Kč</b>	<b>282 Kč</b>	<b>262 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Takto zjištěné režijní náklady poskytují podklad pro analýzu, zda tento produkt v rámci jednotlivých scénářů a v porovnání s maximálně možnou požadovanou cenou tvoří zisk či ztrátu. Na základě těchto propočtů však stále není jasné, do jaké míry a v jaké situaci bude uvedení produktu na trh přínosem. O tom rozhodně až celková analýza režijních nákladů společnosti SWENS Plus. Jednotkové náklady rostou v rámci jednotlivých scénářů čím dál pomaleji a je otázkou, zda toto snížení vyrovná efekt z případné ztráty

z prodeje tohoto nového produktu. Před tím, než společnost přistoupí ke konkrétnímu rozhodnutí, je nutné mít vždy na paměti existenci celkových fixních nákladů podniku.

Je proto zapotřebí vyčíslit náklady jednotlivých aktivit a zjistit, jak se změnil vlivem uvedení nového produktu na trh. Tuto analýzu je možné z důvodu velkého rozsahu nalézt v příloze (**Příloha B**). Tabulka zobrazuje jednotkové náklady aktivit v rámci jednotlivých scénářů. Celkové náklady scénáře pak vznikají jako součet původní míry výkonu aktivity a nově vzniklých jednotkových nákladů aktivit. Násobení dříve kalkulovaných výkonů aktivit a nově vzniklých jednotkových nákladů těchto aktivit umožňuje kvantifikovat úsporu těchto nákladů. Jde pouze o stanovení výše uspořených nákladů a tato úspora se do tabulky přenáší v podobě nižší hodnoty JNA každé z aktivit. Hodnoty MVA jsou přežaty z původních propočtů tabulky číslo 11 podkapitoly 6. 4. Výše uspořených nákladů je zahrnuta do tabulek číslo 37 38 a 39 pod položkou „**celkové snížení jednotkových nákladů aktivit**“ v rámci kapitoly „vyhodnocení“.

### 6.6.1 Vyhodnocení

Následující sestava tabulek již poskytuje informace, na jejichž základě je možné učinit konečné rozhodnutí.

Výše zisku jednotlivých scénářů je výsledkem rozdílu tržeb a celkových nákladů – přímých a režijních, připadajících na konkrétní objem prodejů. Tento zisk je nutno porovnat se sumou snížených celkových režijních nákladů. Konečný závěr je možno vyvodit z řádku „úspora nákladů“. Pokud je efekt ze snížení celkových nákladů vyšší než ztráta v rámci jednotlivých scénářů, může společnost uvažovat o zařazení produktu do výroby. Jak je známo, požadovaný zisk z tohoto produktu se pohybuje na hranici 50 Kč. I tento požadavek je zohledněn v následujících propočtech.

Důležitá je i analýza citlivosti zisku na výši stanovené ceny. Současná sestava scénářů prodejů bude rozšířena dalšími, tentokrát cenovými scénáři. Podnik uvažuje nejprve scénáře pro cenu **400 Kč** a poté **450 Kč a 500 Kč**.



**Scénář 1 – kalkulovaná cena 400 Kč****Tab. č. 37: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 400 Kč**

	250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
<b>cena za kus</b>	400 Kč	400 Kč	400 Kč	400 Kč
počet kusů	250	500	750	1000
<b>tržby</b>	<b>100 000 Kč</b>	<b>200 000 Kč</b>	<b>300 000 Kč</b>	<b>400 000 Kč</b>
režijní náklady celkem	90 284 Kč	152 697 Kč	211 477 Kč	261 669 Kč
přímé náklady/ks	109 Kč	109 Kč	109 Kč	109 Kč
přímé náklady celkem	27 175 Kč	54 350 Kč	81 525 Kč	108 700 Kč
<b>náklady celkem</b>	<b>117 459 Kč</b>	<b>207 047 Kč</b>	<b>293 002 Kč</b>	<b>370 369 Kč</b>
<b>zisk</b>	<b>-17 459 Kč</b>	<b>-7 047 Kč</b>	<b>6 998 Kč</b>	<b>29 631 Kč</b>
celkové snížení jednotkových nákladů aktivit	70 793 Kč	124 129 Kč	177 523 Kč	224 523 Kč
<b>úspora nákladů</b>	<b>53 334 Kč</b>	<b>117 081 Kč</b>	<b>184 522 Kč</b>	<b>254 154 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Pokud podnik dospěje k závěru stanovit cenu ve výši 400 Kč, dojde k situaci, kdy bude výše zisku v prvních dvou scénářích, a sice 250 kusů a 500 kusů, vykazovat záporné hodnoty. Peněžní částka, kterou podnik ušetří v rámci celkových režijních nákladů v každém ze scénářů, dokáže pokrýt a dokonce převýšit zmiňovanou ztrátu.

**Scénář 2 – kalkulovaná cena 450 Kč****Tab. č. 38: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 450 Kč**

	250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
<b>cena za kus</b>	450 Kč	450 Kč	450 Kč	450 Kč
počet kusů	250	500	750	1000
<b>tržby</b>	<b>112 500 Kč</b>	<b>225 000 Kč</b>	<b>337 500 Kč</b>	<b>450 000 Kč</b>
režijní náklady celkem	90 284 Kč	152 697 Kč	211 477 Kč	261 669 Kč
přímé náklady/ks	109 Kč	109 Kč	109 Kč	109 Kč
přímé náklady celkem	27 175 Kč	54 350 Kč	81 525 Kč	108 700 Kč
<b>náklady celkem</b>	<b>117 459 Kč</b>	<b>207 047 Kč</b>	<b>293 002 Kč</b>	<b>370 369 Kč</b>
<b>zisk</b>	<b>-4 959 Kč</b>	<b>17 953 Kč</b>	<b>44 498 Kč</b>	<b>79 631 Kč</b>
celkové snížení jednotkových nákladů aktivit	70 793 Kč	124 129 Kč	177 523 Kč	224 523 Kč
<b>úspora nákladů</b>	<b>65 834 Kč</b>	<b>142 081 Kč</b>	<b>222 022 Kč</b>	<b>304 154 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Naopak v případě, kdy bude mít možnost nastavit cenu ve výši až 450 Kč, je situace o poznání optimističtější. První scénář sice vykazuje ztrátu, avšak scénáře s objemem

prodejů 500 a více kusů již vykazují zisk. V celkovém hodnocení pak efekt z prodeje tohoto produktu, neboli efekt dodatečného krytí režijních nákladů, opět poměrně znatelně převyšuje ztrátu v rámci prvního scénáře.

### **Scénář 3 – kalkulovaná cena 500 Kč**

**Tab. č. 39: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 500 Kč**

	250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
cena za kus	500 Kč	500 Kč	500 Kč	500 Kč
počet kusů	250	500	750	1000
<b>tržby</b>	<b>125 000 Kč</b>	<b>250 000 Kč</b>	<b>375 000 Kč</b>	<b>500 000 Kč</b>
režijní náklady celkem	90 284 Kč	152 697 Kč	211 477 Kč	261 669 Kč
přímé náklady/ks	109 Kč	109 Kč	109 Kč	109 Kč
přímé náklady celkem	27 175 Kč	54 350 Kč	81 525 Kč	108 700 Kč
náklady celkem	<b>117 459 Kč</b>	<b>207 047 Kč</b>	<b>293 002 Kč</b>	<b>370 369 Kč</b>
<b>zisk</b>	<b>7 541 Kč</b>	<b>42 953 Kč</b>	<b>81 998 Kč</b>	<b>129 631 Kč</b>
celkové snížení jednotkových nákladů aktivit	70 793 Kč	124 129 Kč	177 523 Kč	224 523 Kč
<b>úspora nákladů</b>	<b>78 334 Kč</b>	<b>167 081 Kč</b>	<b>259 522 Kč</b>	<b>354 154 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Ještě optimističtěji lze hodnotit poslední variantu, kdy je cena stanovena na maximální hranici, na které se pohybují ceny hlavních konkurenčních výrobců. Produkt jako takový vykazuje zisk již od 250 kusů prodaného množství. Maximální objem zisku je logicky kalkulován při nejvyšším možném objemu prodeje, tedy při objemu **1 000 kusů**, a to na výši **129.631 Kč**. Výsledná úspora nákladů se rovněž jako u všech předchozích případů pohybuje v kladných hodnotách.

Proto, aby měl podnik komplexní soubor podkladů pro rozhodnutí, je načase analyzovat jednotlivé scénáře z pohledu minimálního požadovaného zisku, který byl společností stanoven ve výši 50 Kč. Výsledky poskytuje následující tabulka.

**Tab. č. 40: Výše zisku příslušící jednotlivým scénářům**

cena za kus/ počet poptávaných kusů	250 ks	500 ks	750 ks	1000 ks
400 Kč/ ks	-70 Kč	-14 Kč	9 Kč	30 Kč
450 Kč/ ks	-20 Kč	36 Kč	59 Kč	80 Kč
500 Kč/ ks	30 Kč	86 Kč	109 Kč	130 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Barevná škála, která ilustruje, jak výhodný je scénář z hlediska budoucí výše zisku připadající na jeden kus výrobku, zobrazuje celkem tři oblasti. Světle červená oblast zobrazuje ztrátové scénáře, oranžová odpovídá ziskovým scénářům, které však nedosahují minimální hranice 50 Kč, a nakonec žlutá oblast, která vyznačuje ty scénáře, které odpovídají všem výše uvedeným kritériím.

Z pohledu úspory režijních nákladů je možné hodnotit všechny výše kalkulované scénáře kladně. Podniku je však doporučeno v případech, kdy by nebyl schopen dosáhnout zisku, v rámci scénářů „250 ks za 400 Kč“, „500 ks za 400 Kč“ „a 250 ks za 450 Kč“, uvážit další alternativy, tedy možnosti návrhů dalších produktů či úpravu současného modelu za účelem zvýšení zisku připadajícího na jeden výrobek. Stejná otázka platí i v případě scénářů, které sice nevykazují ztrátu, ale jejich výše zisku neodpovídá požadavkům společnosti. Ve zbylých případech je uvedení produktu do výroby zcela jistě výhodné.

Vstupními veličinami modelu jsou tak objem poptávaného množství a výše ceny, kterou jsou zákazníci ochotni akceptovat. Implementací tohoto modelu získá společnost dostatečně včas důležité podklady, na jejichž základě může učinit rozhodnutí o budoucí skladbě sortimentu. Finální rozhodnutí poté závisí na konkrétním scénáři.

## 7. Závěrečná doporučení

V případě, že by se společnost rozhodla implementovat výše zmíněné modely ABC kalkulací, potažmo přijmout metodiku ABC, znamenalo by to především investici v podobě času stráveného nad evidencí a získáváním potřebných informací. Náročnost samotné implementace se odvíjí od velikosti firmy, předmětu podnikání, technické vybavenosti a firemní struktury.

Potřebám společnosti by ideálně vyhovoval jednoduchý strategický model ABC. Tento z počátku navržený hrubý model by byl postupem času zpřesňován a zkvalitňován. Z pohledu softwarové vybavenosti nevyžaduje tento základní typ žádné nadstavbové programy. Ovšem to pouze v případě, pokud uvažujeme o využití této metodiky pro zmíněné oblasti řízení. V mnohých případech a pro takto malý podnik pak postačí i evidence vedená v Excelu. Vzhledem k tomu, že časový fond majitelů společnosti je velice omezený a poskytuje pouze malý prostor pro práci s touto, pro podnik doposud neznámou metodikou, není v současné situaci vhodné implementovat žádný speciální sofistikovaný model. Ten by pravděpodobně s ohledem na potřeby společnosti nepřinesl žádné převratné výsledky.

Tato práce byla zpracována v jednom z programů Microsoft Office, a sice v Excelu. V první fázi implementace této metodiky je plánováno seznámit majitele se samotnou problematikou a na základě jeho požadavků rozšířit daný model o další oblasti, které vyžadují analýzu. Postupný přechod k této nové metodice umožní majiteli lépe se orientovat v jednotlivých nákladových položkách a utvořit si takový systém evidence a správy dat, který by byl z pohledu podniku co možná nejefektivnější. K sestavení kvalitního ABC systému je podniku SWENS Plus doporučeno zaměřit se více na ex-post analýzy, především analýzy odchylek, a věnovat se činností zabývajícími se plánováním a rozpočtováním.

Podpora při rozhodování, zpřesnění způsobu kalkulací a rozpočtování, identifikace problémových oblastí řízení a schopnost efektivně vyhodnocovat jak procesy, tak celkový stav společnosti, jsou oblasti, v rámci jejichž úspěšného fungování by bylo vhodné pokusit se o zavedení tohoto jednoduchého strategického modelu ABC.

## Závěr

Diplomová práce se zabývala analýzou a následnou optimalizací vybraných podnikových procesů ve společnosti SWENS Plus s.r.o. Cílem předložené práce bylo na základě provedené procesní analýzy a zhodnocení hodnotového modelu společnosti odhalit problematiku oblastí/procesy vyžadující podrobnější analýzu a následně tyto procesy optimalizovat za pomoci vhodně zvolené metodiky. Součástí práce byl zároveň i návrh možných doporučení plynoucích ze zjištěných poznatků.

Společnost SWENS Plus je malou rodinnou firmou vyrábějící dámské spodní prádlo se sídlem v Českých Budějovicích. Produktové portfolio společnosti je sestaveno tak, aby vyhovovalo ženám s vysokými nároky na kvalitu výrobku a velikostní škálu. Trh spodního prádla na území České republiky je možno charakterizovat jako vysoce konkurenční, a to především kvůli stále většímu objemu textilních výrobků přicházejících z asijských zemí.

Za pomoci odborné literatury bylo možné stanovit Porterův hodnotový model společnosti, poukazující na možné problémové oblasti v řízení. Analýza řízení nákladů ukázala velké nedostatky především v oblasti tvorby kalkulací. Ty vycházejí pouze z kusovníku daného produktu a nezohledňují další specifika výrobků. Rovněž segmenty zákazníků společnosti vyžadují podrobnější analýzu z hlediska nákladů, připadající na jejich obsluhu. Po podrobnější analýze těchto problémových procesů bylo rozhodnuto využít k jejich následné optimalizaci jeden z nových manažerských nástrojů řízení podniku zvaný ABC.

S využitím tohoto nástroje došlo v další kapitole k nadefinování konkrétních nákladových objektů, které představují cílové oblasti pro zlepšení. Těmito objekty byly zákaznické segmenty společnosti a vybrané produkty z řad kalhotek a podprsenek.

Za pomoci teoretických poznatků byl následně vytvořen samotný model ABC. Tento model napomohl logicky provázat podnikové činnosti s odpovídající porcí režijních nákladů jim příslušícím. Veškeré režijní náklady tak byly dle míry spotřebovaných aktivit alokovány jednotlivým nákladovým objektům (výrobkům a zákazníkům společnosti SWENS Plus). V porovnání s doposud využívaným způsobem kalkulace režijních nákladů poskytla metodika ABC zcela nový pohled na zmiňované zákazníky a produkty. V drtivé většině případů vznikaly rozpory mezi dosavadním způsobem kalkulace a metodikou ABC.

Pokud jde o produkty společnosti SWENS Plus, bylo jasně patrné, že podprsenka typu „push-up“ vykazuje dle metodiky ABC několikanásobně nižší zisk, než vyplývá z tradiční přírážkové kalkulace. Naopak v pořadí druhý analyzovaný model podprsenky, podprsenka krajková, vyztužená, vykazoval z pohledu ABC kalkulací zřetelně menší podíl režijních nákladů, než tomu bylo u tradiční přírážkové metody. Firmě bylo doporučeno v případě saturace poptávky po výrobcích SWENS Plus, tedy v případě plného využití dosavadních výrobních kapacit, zaměřit se na výrobu těch produktů, které vykazují z pohledu ABC kalkulace nejvyšší zisk. Obdobná doporučení se týkají i marketingových aktivit, kde by opět bylo vhodné soustředit se v rámci propagačních aktivit na výše zmiňované produkty. Co se týká ABC analýzy jednotlivých zákaznických segmentů bylo společnosti navrženo opatření, omezit objem prodeje a pokud možno zvýšit ceny v rámci internetového prodeje, který je z pohledu metodiky ztrátový a pro majitele velice časově náročný.

V další kapitole došlo na základě požadavků majitelů společnosti, kteří zřídka kdy analyzují přínosy a náklady v případě uvedení nového produktu na trh, k sestavení scénářů, na jejichž základě bude společnost moci v budoucnu rozhodovat o případném uvedení vybraného produktu do výroby. Scénáře, které korespondují s možným budoucím vývojem poptávky, jsou schopné kvantifikovat míru zisku spojenou vždy s konkrétním vývojem poptávky. Na základě tabulkových hodnot hypotetického zisku je možné vyvodit konkrétní rozhodnutí o osudu specifického produktu. V předložené práci tak bylo na základě výsledků analýzy scénářů rozhodnuto o budoucnosti nově navržené podprsenky následujícím způsobem. V případě, kdy majitel obdrží předběžnou poptávku nejméně po 500 kusech tohoto produktu za cenu 500 Kč za kus nebo poptávku nejméně po 750 kusech za cenu 450 za kus, je dle metodiky doporučeno uvést produkt do výroby.

Tato práce poskytla společnosti SWENS Plus model, který je na základě využití poznatků pramenících z analýzy procesů schopný efektivně alokovat režijní náklady jednotlivým, předem definovaným výkonům. Tento „jednoduchý“ strategický model lze s ohledem na množství přínosů a poměrně nízkým nákladům pořízení směle doporučit k implementaci ve společnosti SWENS Plus s.r.o. Jakkoli propracovaný model ABC však nemůže efektivně plnit svou funkci bez využití potřebných informací, pocházejících z podrobné analýzy prostředí. Závěrečným doporučením je nejen

pravidelně získávat a aktualizovat data ze všech oblastí trhu, ale především je účelně implementovat do výše navrženého modelu.

## Seznam tabulek

Tab. č. 1: Podíl produktů na obratu společnosti .....	16
Tab. č. 2: Přehled nákladů v druhovém členění.....	30
Tab. č. 3: Kalkulace podprsenky hladké, vyztužené.....	34
Tab. č. 4: Kalkulace podprsenky krajkové, vyztužené .....	34
Tab. č. 5: Kalkulace podprsenky push-up, klasické .....	35
Tab. č. 6: Kalkulace kalhotek francouzských, hladkých .....	36
Tab. č. 7: Kalkulace kalhotek klasických, hladkých.....	36
Tab. č. 8: Přehled vztahových veličin jednotlivých aktivit.....	54
Tab. č. 9: Evidence jedné výrobní dávky podprsenek, model 1243 .....	55
Tab. č. 10: průměrná časová náročnost výroby jednotlivých produktů (v hodinách) ....	56
Tab. č. 11: Kalkulace jednotkových nákladů aktivit .....	57
Tab. č. 12: Přiřazení nákladů podpůrné aktivity "opravy a údržba" aktivitám hlavním. 59	
Tab. č. 13: Přiřazení nákladů podpůrné aktivity "správa a administrativa" aktivitám hlavním .....	59
Tab. č. 14: Výsledná kalkulace jednotkových nákladů aktivit .....	60
Tab. č. 15: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 1243 .....	61
Tab. č. 16: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 1285 .....	61
Tab. č. 17: Kalkulace režijních nákladů dle ABC - model 8756.....	62
Tab. č. 18: Kalkulace režijních nákladů dle ABC – model: 6758 .....	62
Tab. č. 19: Kalkulace režijních nákladů dle ABC – model: 3298 .....	63
Tab. č. 20: ABC kalkulace režijních nákladů na produkty .....	63
Tab. č. 21: Porovnání kalkulací tradiční metodou a metodou ABC .....	64
Tab. č. 22: Porovnání výše zisku dle tradiční metody a dle metody ABC .....	65
Tab. č. 23: Porovnání výše zisku dle klasické metody a dle metody ABC .....	65
Tab. č. 24: Alokace jednotek MVA jednotlivým typům zákazníků .....	67



---

Tab. č. 25: Alokace nákladů jednotlivým typům zákazníků (v Kč) .....	68
Tab. č. 26: Analýza ziskovosti "e-shopu" z pohledu metodiky ABC (v Kč).....	70
Tab. č. 27: Analýza ziskovosti "zprostředkovatelů" z pohledu metodiky ABC .....	71
Tab. č. 28: Analýza ziskovosti "obchodních prostředníků" z pohledu metodiky ABC (v Kč) .....	71
Tab. č. 29: Analýza ziskovosti "přímého prodeje" z pohledu metodiky ABC (v Kč)....	72
Tab. č. 30: Kalkulace přímého materiálu nového modelu podprsenky .....	76
Tab. č. 31: Stanovení výše MVA jednotlivých scénářů .....	77
Tab. č. 32: Přehled změn JNA v rámci scénářů I .....	77
Tab. č. 33: Přehled změn JNA v rámci scénářů II .....	78
Tab. č. 34: ABC kalkulace režijních nákladů I.....	78
Tab. č. 35: ABC kalkulace režijních nákladů II .....	79
Tab. č. 36: ABC kalkulace režijních nákladů na 1 ks.....	79
Tab. č. 37: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 400 Kč .....	81
Tab. č. 38: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 450 Kč .....	81
Tab. č. 39: Úspora nákladů - kalkulovaná cena 500 Kč .....	82
Tab. č. 40: Výše zisku příslušící jednotlivým scénářům .....	82

---

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Čtvrtletní prodeje za rok 2014.....	14
Obrázek 2: Hodnotový model SWENS Plus .....	19
Obrázek 3: Srovnání struktury nákladů SWENS Plus s průměrem textilního odvětví ..	31
Obrázek 4: Procentuální zastoupení přímých a režijních nákladů ve společnosti SWENS Plus.....	32
Obrázek 5: Skupina nákladů v ABC systému.....	42
Obrázek 6: Přehled aktivit ABC modelu společnosti SWENS Plus.....	48
Obrázek 7: Přehled nákladů aktivit.....	52
Obrázek 8: Schéma průběhu alokace nákladů podpůrných aktivit.....	58
Obrázek 9: Podíl tržeb za jednotlivé segmenty .....	69
Obrázek 10: Průběh zisku-ABC alokace nákladů dle produktů .....	73
Obrázek 11: Průběh zisku-ABC alokace nákladů dle zákazníků .....	74

**Seznam použitých symbolů a zkratk**

a.s.	akciová společnost
ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
ACD	Activity-Cost Driver
CNA	celkové náklady aktivity
ČR	Česká republika
JNA	jednotkové náklady aktivity
Kč	česká koruna
ks	kusy
MVA	míra výkonu aktivity
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
PNA	primární náklady aktivit
SNA	sekundární náklady aktivit
s.r.o.	společnost s ručením omezeným

## Seznam použitých zdrojů

### *Publikace*

- [1] BASL, Josef. *Modelování a optimalizace podnikových procesů: procesní řízení a modelování*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 2002, 140 s. ISBN 80-708-2936-2
- [2] COKINS, Gary, 2001. *Activity-based cost management: an executive's guide*. 2. vyd. New York: John Wiley, 374 s. ISBN 0-471-4432-8.
- [3] DRURY, Colin, 2004. *Management and cost accounting*. Londýn: Thompson Learning, 1280 s. ISBN 978-1-84480-028-5.
- [4] GLAD, Ernest, 1996. *Activity-based costing and management*. 1. vyd. Chichester: John Wiley, 231 s. ISBN 0-471-96331-3
- [5] HAVLÍČEK, Karel., KAŠÍK, Milan. *Marketingové řízení malých a středních podniků*. 1. vydání. Praha: Management Press, s. r. o., 2005, 169 s., ISBN 80-7261-120-8
- [6] JIRÁSEK, Jaroslav. *Štíhlá výroba: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Vyd. 1. Praha: Grada, 1998, 199 s. ISBN 80-716-9394-4
- [7] KOŠTURIÁK, Ján a Zbyněk FROLÍK. *Štíhlý a inovativní podnik: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 237 s. ISBN 80-868-5138-9
- [8] MAŠÍN, Ivan., *Mapování hodnotového toku ve výrobních procesech*. Liberec: Institut průmyslového inženýrství, 2003. 77 s. ISBN 80-903533-1-2.
- [9] PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. 1. vyd. Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8
- [10] POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 240 s. ISBN 80-247-2974-9.
- [11] PORTER, Michael, 2004. *Competitive advantage*. 2. vyd. New York: Free Press, 557 s. ISBN 0-7432-6087-2.
- [12] ŘEPA, Václav. *Podnikové procesy: procesní řízení a modelování*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 281 s. ISBN 978- 80-247-2252-8

- 
- [13] STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [14] ŽÁK, Milan, 2002. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. vyd. Praha: Linde, 887 s. ISBN 80-720-1381-5.

### *Elektronické zdroje*

- [15] *Ukazatele MPO* [online] Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, Aktualizace 11.7.2014, [cit. 2.2 2015] Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument151153.html>

### *Ostatní*

- [16] TRACZ, Ada. Newstalgie neboli stesk za novinkami. *Módní prádlo*, 2013, 21-22, ISSN 1732-4998
- [17] Interní dokumenty společnosti SWENS Plus s.r.o.
- [18] Konzultace s majitelem společnosti SWENS Plus s.r.o. Ing. Radkem Švecem
- [19] Výroční zprávy společnosti SWENS Plus s.r.o. 2012-2014

## **Seznam příloh**

- Příloha A      Activity-Cost Metrix společnosti SWENS Plus s.r.o.
- Příloha B      Přehled změny jednotkových nákladů aktivit a následná úspora nákladů  
v rámci jednotlivých scénářů

# Přílohy

## Příloha A první část: Activity-Cost Matrix společnosti SWENS Plus s.r.o.

Nákladová položka	režijní náklady	vztahová veličina nákladů	vývoj produktu		zajišťování surovin		stříhání a příprava výroby		modelace košíčků		kompletace výrobku	
			A1	%	A2	%	A3	%	A4	%	A5	%
spotřeba materiálu - vývoj	16 987 Kč	nedělí se	16 987	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba režijního materiálu - výroba	147 037 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	61756	42%	38 230	26%	47052	32%
spotřeba náhradních dílů na stroje	56 980 Kč	počet strojů	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba reklamního materiálu a předmětů	52 765 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba kancelářských potřeb	15 764 Kč	kvalifikovaný odhad	1 261	8%	315	2%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba pohonných hmot - typ auta	29 745 Kč	počet ujetých km	11 006	37%	2380	8%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba ochranných pomůcek	6 798 Kč	počet pracovníků	0	0%	0	0%	2107	31%	2 243	33%	2447	36%
spotřeba el. Energie	43 212 Kč	kvalifikovaný odhad	432	1%	864	2%	12099	28%	12 964	30%	13828	32%
spotřeba vody	10 299 Kč	počet pracovníků	103	1%	103	1%	1751	17%	3 193	31%	4429	43%
spotřeba tepla	17 531 Kč	kvalifikovaný odhad	351	2%	526	3%	4383	25%	5 259	30%	4383	25%
spotřeba zboží při prezentaci výrobků	12 876 Kč	kvalifikovaný odhad	7 468	58%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
opravy a udržování	44 636 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
cestovné	23 876 Kč	počet výjezdů	11 222	47%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
náklady na reprezentaci	3 252 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	715	22%	0	0%	2537	78%
ostatní služby - provize	62 870 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
výkony spojů - telefon	16 655 Kč	časová analýza	833	5%	1999	12%	0	0%	0	0%	0	0%
výkony spojů - poštovní, přepravní	84 230 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	17688	21%	0	0%	0	0%	0	0%
nájemné	183 622 Kč	kvalifikovaný odhad	18 362	10%	7345	4%	27543	15%	38 561	21%	36724	20%
služby - likvidace odpadu	3 467 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	1560	45%	971	28%	936	27%
software	12 548 Kč	kvalifikovaný odhad	1 004	8%	627	5%	0	0%	0	0%	0	0%
ostatní služby	13 765 Kč	kvalifikovaný odhad	551	4%	2065	15%	0	0%	0	0%	0	0%
služby - veletrhy	52 653 Kč	kvalifikovaný odhad	14 743	28%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
přímé mzdy	2 100 721 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	63 022	3%	126043	6%	378130	18%	399 137	19%	735252	35%
zákonné sociální pojištění	128 589 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	3 858	3%	7715	6%	23146	18%	24 432	19%	45006	35%
zákonné zdravotní pojištění	506 602 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	15 198	3%	30396	6%	91188	18%	96 254	19%	177311	35%
zákonné sociální náklady - stravné	156 150 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	39038	25%	40 599	26%	76514	49%
zákonné soc. náklady - penzijní připojištění	53 150 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	13288	25%	13 819	26%	26044	49%
důchodové pojištění - INVESTOR	24 000 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	6000	25%	6 240	26%	11760	49%
pojištění zákonné	49 736 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
pojištění - automobil	6 780 Kč	podle ujetých km	2 509	37%	542	8%	0	0%	0	0%	0	0%
pojištění za škodu	7 386 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
odpisy	219 342 Kč	kvalifikovaný odhad	6 580	3%	6580	3%	46062	21%	21 934	10%	92124	42%
úroky z úvěru	13 890 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
<b>celkové náklady aktivit</b>			<b>175 488</b>		<b>205 189</b>		<b>708 766</b>		<b>703 835</b>		<b>1 276 345</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

**Příloha A druhá část: Activity-Cost Metrix společnosti SWENS Plus s.r.o.**

Nákladová položka	režijní náklady	vztahová veličina nákladů	opravy a údržba		expedice a prodej		obsluha zákazníka		získávání nových zákazníků		správa a administrativa	
			A6	%	A7	%	A8	%	A9	%	A10	%
spotřeba materiálu - vývoj	16 987 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba režijního materiálu - výroba	147 037 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba náhradních dílů na stroje	56 980 Kč	počet strojů	56 980	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba reklamního materiálu a předmětů	52 765 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	12 136	23%	40 629	77%	0	0%
spotřeba kancelářských potřeb	15 764 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	1 892	12%	1 261	8%	473	3%	10 562	67%
spotřeba pohonných hmot - typ auta	29 745 Kč	počet ujetých km	0	0%	1 190	4%	3 867	13%	0	0%	11 303	38%
spotřeba ochranných pomůcek	6 798 Kč	počet pracovníků	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
spotřeba el. Energie	43 212 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	432	1%	432	1%	0	0%	2 161	5%
spotřeba vody	10 299 Kč	počet pracovníků	103	1%	103	1%	103	1%	0	0%	412	4%
spotřeba tepla	17 531 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	526	3%	526	3%	35062%	2%	1 227	7%
spotřeba zboží při prezentaci výrobků	12 876 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	5 408	42%	0	0%
opravy a udržování	44 636 Kč	nedělí se	44 636	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
cestovné	23 876 Kč	počet výjezdů	0	0%	1 433	6%	2 865	12%	8 357	35%	0	0%
náklady na reprezentaci	3 252 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
ostatní služby - provize	62 870 Kč	nedělí se	0	0%	62 870	100%	0	0%	0	0%	0	0%
výkony spojů - telefon	16 655 Kč	časová analýza	0	0%	833	5%	3 997	24%	3 498	21%	5 496	33%
výkony spojů - poštovní, přepravní	84 230 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	61 488	73%	0	0%	0	0%	5 054	6%
nájemné	183 622 Kč	kvalifikovaný odhad	3 672	2%	18 362	10%	5 509	3%	5 509	3%	22 035	12%
služby - likvidace odpadu	3 467 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
software	12 548 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	2 008	16%	1 506	12%	251	2%	7 152	57%
ostatní služby	13 765 Kč	kvalifikovaný odhad	275	2%	2 478	18%	2 340	17%	2 891	21%	3 166	23%
služby - veletrhy	52 653 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	37 910	72%	0	0%
přímé mzdy	2 100 721 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	0	0%	84 029	4%	105 036	5%	63 022	3%	147 050	7%
zákonné sociální pojištění	128 589 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	0	0%	5 144	4%	6 429	5%	3 858	3%	9 001	7%
zákonné zdravotní pojištění	506 602 Kč	suma mezd na počtu zaměstnanců	0	0%	20 264	4%	25 330	5%	15 198	3%	35 462	7%
zákonné sociální náklady - stravné	156 150 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
zákonné soc. náklady - penzijní připojištění	53 150 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
důchodové pojištění - INVESTOR	24 000 Kč	podle počtu pracovníků	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
ostatní provozní náklady	4 860 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
pojištění zákonné	49 736 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	49 736	100%
pojištění - automobil	6 780 Kč	podle ujetých km	0	0%	271	4%	881	13%	0	0%	2 576	38%
pojištění za škodu	7 386 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	7 386	100%
odpisy	219 342 Kč	kvalifikovaný odhad	0	0%	6 580	3%	8 774	4%	13 161	6%	17 547	8%
úroky z úvěru	13 890 Kč	nedělí se	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	13 890	100%
<b>celkové náklady aktivit</b>			<b>105 667</b>		<b>269 901</b>		<b>180 992</b>		<b>200 513</b>		<b>351 217</b>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015



**Příloha B: Přehled změny jednotkových nákladů aktivit a následná úspora nákladů v rámci jednotlivých scénářů**

název aktivity	MVA	JNA	MVA *JNA	250 ks		500 ks		750 ks		1000 ks	
				JNA <sub>250</sub>	JNA <sub>250</sub> * MVA	JNA <sub>500</sub>	JNA <sub>500</sub> * MVA	JNA <sub>750</sub>	JNA <sub>750</sub> * MVA	JNA <sub>1000</sub>	JNA <sub>1000</sub> * MVA
vývoj produktu	622	385 Kč	239 622 Kč	381 Kč	237 210 Kč	381 Kč	237 210 Kč	381 Kč	237 210 Kč	381 Kč	237 210 Kč
zajišťování surovin	126	2 235 Kč	281 605 Kč	2 212 Kč	278 753 Kč	2 208 Kč	278 198 Kč	2 198 Kč	276 906 Kč	2 186 Kč	275 416 Kč
stříhání a příprava	2 912	253 Kč	735 844 Kč	248 Kč	721 601 Kč	243 Kč	708 338 Kč	239 Kč	695 670 Kč	235 Kč	684 871 Kč
modelace košíčků	2 740	269 Kč	737 518 Kč	264 Kč	724 501 Kč	260 Kč	712 546 Kč	256 Kč	701 202 Kč	252 Kč	691 590 Kč
kompletace výrobků	6 166	214 Kč	1 316 903 Kč	209 Kč	1 286 916 Kč	204 Kč	1 259 734 Kč	200 Kč	1 234 252 Kč	197 Kč	1 212 868 Kč
expedice a prodej výrobků	1 253	307 Kč	384 960 Kč	305 Kč	381 545 Kč	305 Kč	382 744 Kč	305 Kč	382 314 Kč	304 Kč	380 623 Kč
obsluha zákazníka	512	500 Kč	256 237 Kč	499 Kč	255 330 Kč	499 Kč	255 627 Kč	499 Kč	255 533 Kč	498 Kč	254 843 Kč
získávání nových zákazníků	87	2 589 Kč	225 224 Kč	2 543 Kč	221 264 Kč	2 522 Kč	219 388 Kč	2 498 Kč	217 303 Kč	2 482 Kč	215 968 Kč
celkem			<b>4 177 914 Kč</b>		<b>4 107 121 Kč</b>		<b>4 053 785 Kč</b>		<b>4 000 391 Kč</b>		<b>3 953 391 Kč</b>
<b>úspora nákladů</b>					<b>70 793 Kč</b>		<b>124 129 Kč</b>		<b>177 523 Kč</b>		<b>224 523 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

## Abstrakt

PUDILOVÁ, T. *Analýza a následná optimalizace vybraných podnikových procesů*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 80 s., 2015

**Klíčová slova:** ABC, Activity-Based Costing, režijní náklady, procesní analýza

Předkládaná práce se zabývá, jak již z názvu vyplývá, analýzou a následnou optimalizací vybraných podnikových procesů. První část diplomové práce poskytuje základní informace o podniku a jeho aktivitách. V dalších kapitolách pak dochází k vymezení hodnotového řetězce a jeho následné analýze. Na základě těchto informací jsou definovány cíle práce, které přímo vyplývají ze zjištěných nedostatků definovaných za pomoci analýzy hodnototvorného řetězce. Stěžejní částí práce je pak analýza těchto procesů z pohledu nového manažerského nástroje, nazývaného ABC (Activity-Based Costing), který poskytuje nový pohled na způsob alokace režijních nákladů společnosti. Za pomoci ABC kalkulací jsou analyzovány jak vybrané produkty společnosti, tak jednotlivé zákaznické segmenty. Výstupem práce je vyhodnocení těchto nákladových objektů z pohledu režijních nákladů jim alokovaných. Závěrem je doporučena implementace této nové metodiky.

## **Abstract**

PUDILOVÁ, T. *Analysis and following optimization of business processes*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 80 p., 2015

**Key words:** ABC, Activity-Based Costing, overhead costs, process analysis

As indicated, submitted thesis deals with the analysis and following optimization of business processes. The first part provides basic information about the company and its activities. In the next chapters the company value-chain is defined as well as its subsequent analysis. Based on this information, which arise directly from the identified shortcomings the objectives of the work are defined. The crucial part of this work is the process analysis from the perspective of a new management tool called ABC (Activity-Based Costing). ABC methodology demonstrates a new method of allocating company overhead costs. Afterwards the selected products and individual customer segments are analysed through ABC calculations. Final chapter focuses on the ABC implementation proposal.