

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

**Posouzení ekonomické výhodnosti jednotlivých skupin
zákazníků podniku
Michaela Tichá**

**Bakalářská práce
2012**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela Tichá**
Osobní číslo: **E09529**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku - Management malých a středních podniků**
Název tématu: **Posouzení ekonomické výhodnosti jednotlivých skupin zákazníků podniku**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomiky a managementu**

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

1. Úvod, cíle práce
2. Cenové kalkulace, cenové strategie
3. Variabilní a fixní náklady, krycí příspěvek
4. Alokace nákladů a výnosů
5. Charakteristika zkoumaného podniku
6. Vytvoření skupin zákazníků ve sledovaném podniku
7. Přiřazení nákladů a výnosů vytvořeným skupinám zákazníků
8. Závěry a doporučení

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická


Seznam odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, J. ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007, ISBN 978-80-7357-299-0
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, ISBN 978-80-7261-217-8
KŘÍKAČ, K. Náklady, ceny, rentabilita. Plzeň: Západočeská univerzita, 2000, ISBN 80-7082-669-X
STANĚK, V. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. Praha: Grada Publishing, 2003, ISBN 80-247-0456-0
SVATOŠ, M. Zahraniční obchod: teorie a praxe. Praha: Grada, 2009, ISBN 978-80-247-2708-0
ŠOLJAKOVÁ, L. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2009, ISBN 978-80-7261-199-7

Vedoucí bakalářské práce: PaedDr. Alexandr Šenec
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 29. června 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2012


doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 12. července 2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval/a samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil/a, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl/a jsem seznámen/a s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2012

Michaela Tichá

PODĚKOVÁNÍ:

Děkuji vedoucímu bakalářské práce panu PaedDr. Alexandru Šencovi za odborné vedení a cenné rady, které mi poskytoval v průběhu zpracování celé práce. Dále bych ráda poděkovala paní Iloně Hýskové, která mi poskytla veškeré potřebné údaje pro zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Práce je věnována stručnému posouzení ekonomické výhodnosti jednotlivých skupin zákazníků podniku Lemberk. Zaměřuje se na rozdíl rentability mezi českými zákazníky (rozdělení dle krajů) a zahraničními zákazníky (v zastoupení Velké Británie). Taktéž se práce zaměřuje na posouzení dle způsobu distribuce. Zabývá se zejména náklady a výnosy přiřazených jednotlivým skupinám zákazníků a výší jejich krycího příspěvku.

KLÍČOVÁ SLOVA

náklady, ekonomická výhodnost, tuzemsko, Velká Británie, krycí příspěvek

TITLE

Assessment of the economic advantages of the individual groups of customers undertaking

ANNOTATION

The work puts forward a brief assessment of economic advantages of the individual groups of customers undertaking Lemberk. It focuses the difference between profitability Czech customers (with regard to the division of regions) and foreign customers (represented by Great Britain). Also, the work focuses the assesment according to the method of distribution. It deals with the particular costs and benefits assigned to particular groups of customers and the amount of their contribution to the cover.

KEYWORDS

costs, economic benefits, domestic, Great Britain, covering post

OBSAH

ÚVOD, CÍLE PRÁCE	8
1 CENOVÉ KALKULACE, CENOVÉ STRATEGIE	10
1.1 ZÁKLADNÍ POJMY	10
1.1.1 Cena.....	10
1.1.2 Cenové strategie [1]; [14].....	12
1.1.3 Cenové kalkulace.....	13
2 VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY, KRYCÍ PŘÍSPĚVEK	16
2.1 VŠEOBECNÉ POJETÍ NÁKLADŮ	16
2.2 NÁKLAD VERSUS VÝDAJ	16
2.3 ZÁKLADNÍ FUNKCE NÁKLADŮ [8]	17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ [8]	17
2.4.1 Jednicové versus režijní náklady [12]	18
2.4.2 Náklady nepřímé versus přímé [12]	18
2.4.3 Náklady variabilní versus fixní	18
2.5 KRYCÍ PŘÍSPĚVEK [11].....	19
3 ALOKACE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	21
3.1 ALOKACE NÁKLADŮ [7].....	21
3.2 CÍLE ALOKACE [7].....	21
3.3 PRINCIPY ALOKACE [7]	22
3.4 ALOKAČNÍ FÁZE [7].....	22
3.5 VÝNOSY	22
3.6 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	23
4 CHARAKTERISTIKA ZKOUMANÉHO PODNIKU	25
5 VYTVOŘENÍ SKUPIN ZÁKAZNÍKŮ VE SLEDOVANÉM PODNIKU	29
5.1 KRITÉRIA ROZDĚLENÍ.....	29
5.2 ODLIŠNOSTI V NÁKUPNÍCH ZVYKLOSTECH DLE NÁRODA	30
5.3 ROZDÍLY V PRODEJÍCH V RŮZNÝCH ZPŮSOBECH DISTRIBUCE	31
6 PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VYTVOŘENÝM SKUPINÁM ZÁKAZNÍKŮ	32
6.1 CENOVÁ STRATEGIE PODNIKU	32
6.2 KALKULACE PODNIKU.....	32
6.3 TVORBA CENY DLE CÍLOVÉ SKUPINY.....	33
6.3.1 Zahraněční obchod.....	33
6.3.2 Tuzemský obchod.....	34
6.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODNIKU.....	34
6.4.1 Fixní náklady podniku	34
6.4.2 Variabilní náklady podniku	36
6.5 KALKULACE KONKRÉTNÍHO VÝROBKU	37
6.5.1 Prodejní cena výrobku dle daných skupin.....	38
6.6 ROZPOČET TRŽEB.....	40
6.6.1 Rozpočet tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella	40
6.6.2 Rozpočet celkových tržeb.....	41
6.7 KRYCÍ PŘÍSPĚVEK KONKRÉTNÍHO VÝROBKU	42
6.8 KONEČNÉ PŘIDĚLENÍ VÝSLEDKŮ ZVOLENÝM SKUPINÁM ZÁKAZNÍKŮ	43
6.8.1 Teritoriální členění	43
6.8.2 Způsob distribuce	47
ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ.....	50
POUŽITÁ LITERATURA	52
SEZNAM PŘÍLOH.....	54

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: SWOT analýza podniku Lemberk	26
Tabulka 2: Přehled vývoje hospodářského výsledku za rok 2006 - 2011 v tis. Kč.....	27
Tabulka 3: Přehled vývoje tržeb za rok 2006 - 2011 v tis. Kč	27
Tabulka 4: Rozdělení zákazníků do skupin.....	30
Tabulka 5: Kalkulace variabilních nákladů dětské postýlky (ČR).....	37
Tabulka 6: Kalkulace variabilních nákladů dětské postýlky (Velká Británie).....	38
Tabulka 7: Prodejní ceny dětské postýlky	39
Tabulka 8: Ceník dopravy nabízené při prodeji přes internet	39
Tabulka 9: Podíl tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella dle zvoleného členění.....	40
Tabulka 10: Podíl tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella v ČR dle krajů	40
Tabulka 11: Podíl na celkových tržbách dle způsobu distribuce.....	41
Tabulka 12: Podíl na celkových tržbách dle teritoriálního členění	41
Tabulka 13: Krycí příspěvek dle způsobu distribuce	42
Tabulka 14: Krycí příspěvek dle teritoriálního členění	42
Tabulka 15: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle přiřazených tržeb	43
Tabulka 16: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle vypočteného krycího příspěvku.....	45
Tabulka 17: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle přiřazených tržeb	47
Tabulka 18: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle vypočteného krycího příspěvku.....	48

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Průběh celkových nákladů	19
Obrázek 2: Přehled vývoje hospodářského výsledku za rok 2006 - 2011.....	27
Obrázek 3: Přehled vývoje tržeb za rok 2006 - 2011 v tis. Kč.....	28
Obrázek 4: Kalkulovaný výrobek - dětská postýlka.....	36
Obrázek 5: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle přiřazených tržeb	44
Obrázek 6: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle vypočteného krycího příspěvku.....	46
Obrázek 7: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle přiřazených tržeb	47
Obrázek 8: Pořadí nejvýhodnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle vypočteného krycího příspěvku.....	48

SEZNAM ZKRATEK

Apod.	a podobně
Atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
GBP	britská libra
Kč	korun českých
Kg	kilogram
Ks	kus
MO	maloobchod
Např.	například
Sb.	Sbírka zákonů
Tj.	to jest
Tzv.	tak zvaně
VB	Velká Británie
VO	velkoobchod

ÚVOD, CÍLE PRÁCE

Práce se skládá z několika kapitol. Nejdříve se začíná teoretickou částí, kde jsou vysvětleny termíny a pojmy, které jsou použity v následující praktické části položené na podnik Lemberk.

V praktické části jsou nejdříve rozebrány cenové kalkulace a strategie podniku. Tato část odpovídá především na otázky typu: „Jakou cenovou strategii podnik preferuje?“ či „Jakým způsobem podnik kalkuluje své výrobky?“. Také je zde zobrazen rozdíl mezi tvorbou ceny pro zahraniční trh, který je zastoupen Velkou Británií a tvorbou ceny pro tuzemský trh. Podrobněji je zde popsána otázka přepočtu ceny na cizí měnu a především problémy, které podniku v minulosti s touto problematikou vznikly.

Následuje členění nákladů, zejména pak členění na fixní a variabilní náklady podniku. Tyto náklady jsou zde rozděleny a konkrétně vyjmenovány. Připojeny jsou i konkrétní částky za rok 2011.

Další část se věnuje otázce alokace nákladů a výnosů. Pro zobrazení reality je zde vykalkulován konkrétní výrobek – dětská postýlka typu Cinderella a zobrazeno je zde i vyčíslení rozdílu mezi výrobou produkce do České republiky a do Velké Británie. Uvedená kapitola obsahuje spoustu přehledných tabulek (např. s prodejní cenou, s tržbami či s krycím příspěvkem).

Pokračuje se popisem charakteristiky zvoleného podniku. Především je zde zmíněno, kdy společnost vznikla a jaký byl její vývoj v průběhu let nebo kde podnik sídlí. Nejdůležitější jsou však informace o tom, čím se podnik zabývá či informace o jeho klíčových konkurentech. Kapitola taktéž obsahuje SWOT analýzu podniku. Stručně je zde i uveden způsob, jakým se podnik prezentuje na veřejnosti (propagace podniku) a zmíněno je i ocenění, které podnik za své výrobky získal. V neposlední řadě je zde vyobrazen přehled o vývoji hospodářského výsledku či tržbách.

Následně se praktická část věnuje vytvoření skupin zákazníků v podniku, které budou následně porovnávány. První z kritérií pro rozdělení zákazníků je členění teritoriální. Zástupci tohoto členění jsou Velká Británie (jako zahraniční zástupce) a Česká republika (tuzemsko), která se dále člení podle krajů (tedy dalších čtrnáct skupin). Druhé kritérium je pak dáno dle způsobu distribuce. Zástupci jsou velkoobchod, maloobchod, prodej ve vlastní kamenné prodejně a prodej přes internet (webové stránky podniku).

Další část se dá říci, že je shrnutím všeho předešlého. Všechna zjištěná data se přiřadí daným jednotlivým skupinám zákazníků a porovnájí se mezi sebou. Nakonec jsou získány konečné

výsledky porovnávání ekonomické výhodnosti a sestaven žebříček těch nejvýnosnějších skupin zákazníků.

Poslední část práce obsahuje návrhy a doporučení, které vycházejí ze zjištěných faktů.

Cílem práce je tedy posouzení ekonomické výhodnosti jednotlivých skupin zákazníků v podniku Lemberk CO s. r. o., a to na základě objektivních i subjektivních podkladů.

1 CENOVÉ KALKULACE, CENOVÉ STRATEGIE

Pokud je posuzována rentabilita podniku a s tím související nejnvýnosnější cílová skupina zákazníků, pak důležitým faktorem je právě cena – cenová strategie, kterou podnik uplatňuje a má ji zanesenou do svých vnitřních předpisů a směrnic.

1.1 Základní pojmy

1.1.1 Cena

V tržním hospodářství je jedním ze základních problémů ocenit produkt (výrobek či služba). Cena je tedy důležitý faktor, který určuje nejen podíl podniku na trhu, ale také výsledek jeho ekonomické činnosti tj. zisk.

Z makroekonomického hlediska je cena produktu základním nástrojem, který řeší rovnováhu mezi poptávkou a nabídkou a výrazně ovlivňuje rozmístění zdrojů v rámci dané společnosti. [8]

V podstatě se tedy tržní cena tvoří střetem nabídky a poptávky. Je snahou ekonomů dosáhnout rovnovážného stavu mezi poptávkou a nabídkou a tím určit úroveň rovnovážné ceny. Při samotné tvorbě ceny se uskutečňují tyto zákonitosti:

- je-li nabídka větší než poptávka – cena začíná klesat,
- je-li poptávka větší než nabídka – cena začíná stoupat,
- pokles ceny způsobuje růst poptávky a pokles nabídky,
- růst ceny způsobuje růst nabídky a pokles poptávky,
- cena má tendenci se ustálit na úrovni, kde se střetává nabídka s poptávkou. [8]

Pohyb cen ovlivňuje zejména:

- mzdová politika v zemi prodeje produktu
- dostatek devizových prostředků na dovoz zahraničních produktů
- náklady na provoz prodejních jednotek
- daňová politika
- nezbytné výdaje obyvatelstva na zdravotní a sociální služby, na školství
- kulturně politické tradice a zvyklosti [8]

Cena patří mezi základní ekonomické kategorie, charakterizující míru vzájemné směnitelnosti jednotlivých užitných hodnot. Ceny lze vyjádřit např. skladbou několika složek a to:

- základní složky

- přenesená zhmotněná práce, tj. náklady na materiál, suroviny, náklady na energii spotřebovanou při výrobě, podíl přednášený z hodnoty strojů a výrobního i dalšího zařízení, náradí atd.;
- samostatný podíl výrobce tj. především mzdové náklady atd.;
- další složky
- tzv. čistý důchod, zisk nebo jeho části, daň z přidané hodnoty apod.;
- srážky či přírážky obchodních či odbytových organizací, tj. organizací, které zajišťují oběh výrobků nebo realizaci služeb přímo v hospodářské praxi. [8]

Cena a její funkce:

- regulační – cena působí na chování příslušného subjektu, stimuluje či nestimuluje daný objekt (regulace), ovlivňuje jeho chování, jde o působení vztahu mezi spotřebou a výrobou;
- stimulační – spojována s podněcováním (stimulací) zvyšování efektivity výroby či služby, podněcují snižování nákladů, zavádění nové techniky i technologií, aktivní realizaci inovací, dotváření žádoucího sortimentu atd.;
- alokační (rozdělovací) – cena působí na alokaci (rozdělování) materiálových a peněžních zdrojů v dané výrobě či službách;
- racionalizační – zaměřeni zejména na nákladovou problematiku (snižování nákladových složek);
- rozdělovací a přerozdělovací – východiskem je strukturalizace ceny (rozložení na jednotlivé součásti) a následný racionálně cílený hodnotový přesun, např. zvýšení cen požadovaných vstupů do výrobního procesu vede ke snížení zisku na konci komplexního procesu. [8]

Při stanovení (změně) cen jak nových, tak i stávajících výrobků, je třeba respektovat alespoň tyto tři momenty:

- platnou cenovou legislativu,
- úroveň vlastních nákladů,
- situaci na trhu.

V České republice je oblast cen upravena zákonem č. 526/1990 Sb., o cenách ve znění pozdějších předpisů. Důležitá je především pasáž o regulaci cen, pod kterou se rozumí stanovení nebo přímé usměrňování cen cenovými orgány a místními orgány, věcné i časové usměrňování cen a cenové memorandum. [14]

Při tvorbě (změně) ceny se také musí respektovat vlastní náklady, jelikož dlouhodobě vyšší úroveň nákladů než prodejní ceny je neudržitelná. Logický požadavek je, aby cena

produktů nebyla nižší, než jsou vlastní náklady jejich výroby. [14] Více o této problematice podkapitola cenové kalkulace.

V neposlední řadě je také důležité přihlížet k situaci na trhu při určení ceny. Jelikož většinou existuje převis nabídky nad poptávkou, ignorování situace na trhu by bylo pro podnik přímo hazardem.

1.1.2 Cenové strategie [1]; [14]

Každý podnik provádí určitou cenovou strategii (cenovou politiku), která by měla být v souladu s jeho strategickými cíli. Dále musí respektovat minimálně již výše zmíněné body.

U tvorby cen orientovaných na poptávku se užívají dva přístupy. První přístup pojednává o intenzitě poptávky po produktu. Princip spočívá v tom, že podnik stanoví pro stejný produkt rozdílné ceny, tzv. cenová diferenciací. Mezi nejčastější formy patří: diferenciací časová (sezónnost či výprodeje), diferenciací výrobová (základní provedení produktu za nižší cenu, doplňky či modifikace cenu navýší) a diferenciací prostorová (koupěschopnost zákazníků v daném teritoriu). Druhý přístup spočívá ve stanovení cen dle zákazníkem akceptované hodnoty. Ten se především zajímá o uspokojení své potřeby či užitku, který očekává od produktu. Posuzuje poměr mezi cenou a výkonností. Základem tohoto přístupu je zjišťování názorů a postojů zákazníků. Lze je zjistit pomocí přímého dotazování či monitorováním cen na trhu.

Metoda konkurenčně orientované ceny vychází ze skutečnosti, že se podnik zřekne aktivní cenové strategie a orientuje se na ceny svých konkurentů nebo na průměrné ceny v oboru. Nemusí se jednat o tvorbu ceny na stejné úrovni, ale cena může být i vyšší či nižší, než má konkurence. Příkladem této metody může být veřejná soutěž, kde zákazník hledá co nejvýhodnější – často nejnižší cenovou nabídku, proto se podnik musí ohlížet na ceny svých konkurentů. Pokud však podnik nechce poškodit svou pozici, měl by hlídat i to, aby se nedostal s cenou pod úroveň svých nákladů.

Poslední metoda cenové strategie je metoda nákladově orientované ceny. Základem jsou náklady stanovující dolní hranici ceny. Cena je poté stanovena úrovní nákladů na výrobu, distribuci a prodej a určitou mírou zisku. U výrobních podniků pomocí kalkulace vlastních nákladů na kalkulační jednici a u obchodních podniků pomocí nákupní ceny a nákladů vynaložených na obchodní činnost.

1.1.3 Cenové kalkulace

Je logické, že při stanovení ceny musí podnik zohlednit i výši svých vlastních nákladů. Cena je poté dána úrovní nákladů a určitou mírou zisku. Jedná se o tradiční metodu tvorby cen a zpravidla se opírá o dobrou znalost jednotlivých nákladových položek.

Členění kalkulací

Jednou z problémových rozhodovacích oblastí při kalkulaci nákladů je otázka, v jakých cenách výrobních faktorů bude kalkulace prováděna, tzv. zohlednění inflace. Z tohoto hlediska se rozlišují tři základní skupiny kalkulací nákladů:

- kalkulace skutečných nákladů,
- plánová kalkulace nákladů,
- kalkulace průměrných (normálních) nákladů.

Kalkulace skutečných nákladů spočívá v zahrnutí převážně výrobních faktorů použitých v posledním období v současných podnikových či pořizovacích cenách. Ale pro některé nákladové druhy se také započítávají průměrná množství používaných faktorů (např. kalkulační odpisy).

Při plánové kalkulaci nákladů se hledí do budoucna, tzn., že se odhaduje množství spotřebovaných výrobních faktorů za ceny v plánovacím období. Zejména je tato metoda využívána při kalkulaci nákladů nových výrobků či nových výrobních řad.

Metoda, u které se berou v úvahu průměrné objemy výrobních faktorů za ceny z posledního období, se nazývá kalkulace průměrných (normálních) nákladů. Normálních proto, jelikož průměrné objemy jsou chápány jako normální úroveň. [14]

Další dělení nákladů je dle zohlednění úplnosti nákladů. Výše zmiňované přístupy se liší dle úplnosti nebo neúplnosti zahrnutí výrobních faktorů do kalkulace a především způsobu jejich propočtu na jednotlivé výrobky. Záleží pouze na zvoleném cíli kalkulace, které z výrobních faktorů budeme do kalkulace zahrnovat či nikoli.

- Kalkulace úplných nákladů
- Kalkulace neúplných (částečných) nákladů

Při kalkulaci úplných nákladů se kalkulují veškeré náklady. Je to velmi rozšířená metoda, jelikož pomáhá podniku identifikovat některé nákladové položky, které by při neúplných (částečných) kalkulacích zahrnuté nebyly. [1]

Jako reakce na nedostatky kalkulace úplných nákladů vznikla kalkulace neúplných nákladů. Princip je v tom, že na jednotlivé výrobky jsou kalkulovány pouze variabilní (přímé)

náklady. [14] Kalkulován je také příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Fixní náklady jsou zde brány jako celkové náklady podniku, do kalkulací se nezahrnují. Z toho vyplývá, že se u jednotlivých výrobků nezjišťuje zisk, ale bere se jako výsledek činnosti podniku jako celku. [1]

Další členění kalkulace vlastních nákladů:

- dle časové souvislosti:
 - předběžné
 - dodatečné
- dle funkce pro řízení nákladů:
 - propočtové
 - plánové
 - operativní
 - výsledné
- dle účelu:
 - postupné (pro jednotlivé výrobní fáze)
 - průběžné (součet nákladů v daném čase). [8]

Všeobecný kalkulační vzorec

Všeobecný kalkulační vzorec je vhodnější spíše pro stanovení cílové ceny než pro vnitřní potřeby vyplývající z kalkulace nákladů. [14] Základem je rozdělení nákladů na přímé (ty, které lze přímo přiřadit jednotlivým výrobkům) a na nepřímé (nelze přímo přiřadit, jejich podíl na kalkulační jednotici stanoven na základě vhodné kalkulační metody). V kalkulačním vzorci uváděny jako výrobní režie, správní režie a odbytové náklady. [1]

1. přímý materiál (základní materiál, výrobní obaly, suroviny ...)
2. přímé mzdy (mzdy přímo související s kalkulovanými výkony)
3. ostatní přímé náklady (energie, vodné a stočné, odpisy ...)
4. výrobní režie (mzdy režijních pracovníků, režijní materiál, náklady na opravy ...)

Vlastní náklady výroby

5. správní režie (náklady celého podniku – odpisy administrativních budov, mzdy administrativních a řídicích pracovníků ...)

Vlastní náklady

6. odbytové náklady (náklady na skladování, doprava, propagace ...)

Úplné vlastní náklady

7. zisk (či ztráta)

Cena výkonu [14]

Tento kalkulační vzorec si podnik upravuje dle svých potřeb. Některé položky mohou být vynechány a naopak některé další se mohou přidat, např. množstevní slevy, provize či skonta. Režijní náklady se stanoví na kalkulační jednici (přesně vymezený vnitropodnikový či odbytový výkon – výrobek, polotovar, služba ...) režijní přírůžkou (v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně) či režijní sazbou (podíl režijních nákladů připadající na jednotku naturální rozvrhové základny). Rozvrhová základna by měla být dostatečně velká, stálá a dobře zjistitelná. Nejčastěji se jedná o přímé mzdy, přímý materiál či celkové přímé náklady. Mohou být použity i naturální veličiny, např. počet kusů výrobků, normohodiny, spotřeba energie ... [1]

Kalkulační metody

Kalkulační metody jsou způsoby, jakými se stanoví jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Zvolená metoda závisí na tom, co se kalkuluje (jednoduchý či složitý výrobek), na způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici či na požadavcích kladených na strukturu nákladů. Nejběžnější metody kalkulace:

- prostá kalkulace dělením;
- kalkulace pomocí poměrových čísel;
- kalkulace přírůžková;
- kalkulace ve sdružené výrobě. [1]

2 VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY, KRYCÍ PŘÍSPĚVEK

2.1 Všeobecné pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví definujeme náklady jako úbytek ekonomického prospěchu. Ten se projevuje poklesem aktiv či přírůstkem závazků a také vede v hodnoceném období ke snížení vlastního kapitálu. Naopak manažerské účetnictví vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Účelnost nám značí, že nákladem je takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti. A termín účelový charakter nám říká, že smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení (k němuž dojde pouze při vytvoření takové složky majetku, která přinese v budoucnu větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad). [7]

Jiný autor uvádí definici nákladů jako něco, co obětujeme pro dosažení budoucího prospěchu (například koupíme nějaké zdroje – materiál, technologie ...), ale jelikož je náklad abstraktní pojem a nemůžeme se ho dotknout, tak obvykle nákladem myslíme cenu, za kterou jsme zdroj pořídili (nákupní cena). Což znamená, že náklad měříme množstvím peněz, které jsme obětovali (zaplatili či ještě nezaplatili) za získání budoucího prospěchu (z materiálu vyrobíme produkt, který následně prodáme). [11]

Obecně tedy můžeme charakterizovat náklady jako v peněžní formě vyjádřenou spotřebu vstupů (materiál, suroviny, energie ...) a práce jako účelově realizovanou činnost podniku. [8]

Aby bylo vysvětlení pojmu náklad kompletní, musíme ještě zmínit termín oportunitní náklad. Stručně řečeno je to vyjádření nákladů, které nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale taktéž oceněný prospěch, který podnik nerealizoval díky tomu, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem, tzv. maximální ušlý výnos. [7]

2.2 Náklad versus výdaj

Jelikož dochází k časovým rozdílům mezi vznikem nákladu a úhradou závazku, který vznik nákladu založil (resp. mezi vznikem výnosu a úhradou pohledávky z něj plynoucí), je důležité sledovat a efektivně řídit nejen náklady a výnosy, ale také peněžní toky, které s nimi souvisejí. V zásadě se jedná o to, že vedle řízení efektivnosti, hospodárnosti podnikatelského procesu a účinnosti je také třeba formulovat a informačně zajistit rozhodovací úlohy, které vycházejí ze souměření příjmů a výdajů a které jsou taktéž zaměřeny na řízení tzv. finanční pozice podniku. [7]

Náklad představuje to, co jsme spotřebovali v daném období pro uskutečnění výnosů, ale výdaj je skutečné zaplacení hotovostí. [11]

2.3 Základní funkce nákladů [8]

Vlastní náklady vyjadřují pouze část vynaložené a činností podniku spojené s plněním daných odbytových funkcí, tedy kolik stojí podnik výroba a odbyt vyráběné produkce. Proto ekonomická praxe rozlišuje dvě skupiny vlastních nákladů a to vlastní náklady výroby a celkové náklady hospodářského celku, které jsou sledovány účetní evidencí.

Vyplývá tedy, že vlastní náklady jsou důležitým obecným syntetickým ukazatelem, který charakterizuje úroveň nákladovosti realizovaných výrobních procesů. Mezi základní funkce vlastních nákladů patří zejména:

- funkce evidenční (evidence a ocenění jednotlivých nákladových položek, struktura vlastních nákladů výroby a jejich vývoj ...);
- funkce srovnávací (hodnotící jednotlivé kombinace užitých zdrojů);
- funkce stimulační (motivuje ke snižování nákladů).

2.4 Členění nákladů [8]

Smyslem členění nákladů je mimo jiné charakterizovat vlastnosti nákladů a hledat vhodné způsoby jejich řízení.

Nejužívanější členění nákladů výroby:

- dle účelu vynaložení:
 - technologické;
 - na obsluhu a řízení výroby;
 - na řízení a správu podniku;
- dle vynaložení nákladů v čase:
 - náklady;
 - výdaje;
- dle jednotlivých fází koloběhu hospodářských prostředků:
 - pořízení;
 - výroby;
 - odbytu;
- dle vyjádření ke konkrétnímu výrobku:
 - jednicové;
 - nepřímé;
- dle způsobu zjišťování:

- přímé;
- nepřímé;
- dle dynamiky nákladů:
 - variabilní;
 - fixní.

2.4.1 Jednicové versus režijní náklady [12]

Jednicové náklady jsou příčinně vyvolávány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Lze stanovit předběžnou výši těchto nákladů na jednotku, a to pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů a ocenění této naturální spotřeby. Základním nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů je kalkulace.

Naopak u režijních nákladů není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli výkonů. Jedná se tedy o společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů atd. Řízení hospodárnosti režijních nákladů je zajišťováno pomocí rozpočtu režijních nákladů.

2.4.2 Náklady nepřímé versus přímé [12]

Náklady nepřímé se vyznačují tím, že jsou společné pro více druhů výkonů. Zajišťují například vytvoření podmínek pro skupinu výkonů či činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. Rozdíl mezi nepřímými a přímými náklady spočívá v tom, že nepřímé náklady se musí alokovat mezi jednotlivé druhy výkonů.

Náklady přímé se jednoznačně přiřazují konkrétnímu druhu výkonu, jelikož s konkrétním druhem výkonu souvisejí. V kalkulaci se tyto náklady přiřazují přímo kalkulační jednici.

2.4.3 Náklady variabilní versus fixní

Variabilní náklady

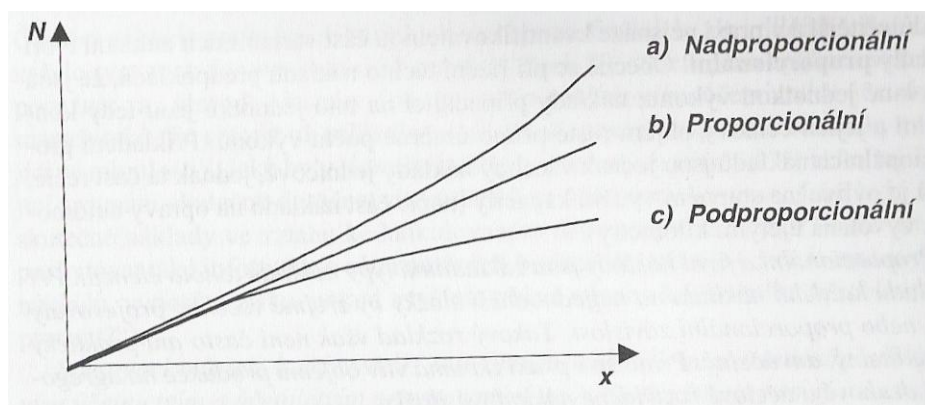
Obecně se předpokládá, že jsou variabilní náklady vynakládány v závislosti na objemu výkonů a jejichž celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů. Nejtypičtější položkou je především spotřeba materiálu, mzdové náklady či náklady na dopravu. Dále se mezi variabilní náklady zahrnují náklady, které jsou spojeny s uskutečněním dávky výkonů. Opakovaně se vynakládají po uskutečnění určitého objemu výkonů (např. spotřeba olejů k údržbě výrobního zařízení, náklady na opravu a údržbu atd.). [12]

Nejdůležitější a nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Ty jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů,

protože se předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Příkladem proporcionálních nákladů jsou jak náklady jednicové, tak část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (např. část nákladů na opravu automobilu, vyvolaná ujetými kilometry).

Pokud nákladové složky rostou v absolutní výši pomaleji než objem prováděných výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá, vznikají tzv. podproporcionální náklady.

Naopak nadproporcionální náklady jsou méně časté. Vznikají, jestliže absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů. [7]



Obrázek 1: Průběh celkových nákladů

Zdroj: [7]

Fixní náklady

Fixní náklady zajišťují podmínky pro činnost v určitém rozsahu, díky tomu se nazývají potenciální. Platí, že zpravidla souvisejí s určitým časovým obdobím. Vynakládají se v pravidelných časových intervalech bez ohledu na provedený objem výkonů, přitom jednotlivé položky fixních nákladů zajišťují kapacitu činnosti pro rozdílně dlouhá časová období. Ale některé fixní nákladové položky jsou opakovaně spotřebovávány v měsíčním intervalu – např. platy řídicích pracovníků či nájemné. Některé jsou naopak vázány např. k ročnímu období (pojištění nebo licenční poplatky). [12]

To vše vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu. To znamená, že čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. [7]

2.5 Krycí příspěvek [11]

V manažerském účetnictví je velice potřeba znát ziskovost zákazníků a produktů. Pro výpočet nákladů existuje mnoho způsobů, které však vycházejí z kombinace odpovědí na dvě otázky, a to co náklady zahrnují a jak je měříme. Zahrnovat mohou variabilní anebo i fixní

náklady, tudíž náklady celkové. Měřit se mohou jen skutečné náklady nebo se mohou používat různé náklady různě normované.

Soustředme se nyní na první otázku – co náklady zahrnují. Rozdělení nákladů na variabilní a fixní se v praxi využívá i pro posouzení ziskovosti zákazníků (produktů) pomocí krycího příspěvku. To odstraňuje problém nepřesných režijních přirážek tak, že pracuje jen s variabilními náklady. To tedy znamená, že většinou s režiemi prakticky nepracuje, jelikož ty jsou často fixní povahy. Pracuje s tzv. krycím příspěvkem (příspěvkem na úhradu), který je definován jako rozdíl ceny, výnosů a variabilních nákladů (většinou na jednotku). Ve výsledku se pak považuje za ziskovější ten zákazník (produkt), který má vyšší krycí příspěvek, tedy více přispívá ke krytí fixních nákladů a případnému zisku.

Omezují se tak nesprávná manažerská rozhodnutí, která mohou vzejít z použití dat finančního účetnictví (finanční účetnictví totiž tzv. jednotkuje fixní náklady, což může vypadat jako by byli s počtem jednotek proměnné, ale to nejsou).

Krycí příspěvek je určitě užitečnou pomůckou. Užitečnost stoupá tam, kde výrazněji převažují variabilní náklady. Naopak však klesá tam, kde jsou fixní náklady významné a nedají se lehce zákazníkovi přiřadit.

3 ALOKACE NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

3.1 Alokace nákladů [7]

Alokace nákladů se zabývá otázkami přiřazení nákladů příslušnému objektu, který je předmětem řízení. Tímto objektem nemusí být pouze podnikový výkon, ale i útvar, aktivita, činnost či zákazník. Také to však může být kombinace těchto pohledů (např. produkt prodáváný určité zákaznické skupině v konkrétním teritoriu).

Hlavním cílem alokace je především zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je potřeba řešit.

3.2 Cíle alokace [7]

Nejobecnějším cílem alokace nákladů je zejména poskytnout informace o nákladech, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Nejdůležitější zásada poté zní: neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému výkonu. Musí se respektovat jak vztah nákladů k objektu, tak rozhodovací úloha, která bude na základě tohoto přiřazení řešena. Typy rozhodovacích úloh:

- úlohy týkající se rozhodnutí o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě (rozhodnutí o budoucím sortimentu vyráběných a prodáváných produktů);
- úlohy, jejichž smyslem je propočítat náklady vynaložených v souvislosti s výkony (odpověď na otázku: „Jaké náklady bude třeba vynaložit na jednotlivé výkony v konkrétních podmínkách, které determinují průběh podnikatelského procesu?“);
- úlohy, jejichž cílem je zainteresovat manažery a zaměstnance na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů (např. vnitropodnikové ceny dopravních výkonů, které jsou stanoveny tak, aby pracovníci odebírajících útvarů chtěli odebírat tyto výkony od dopravního útvaru, a ne od externích dodavatelů);
- informace o reálné nákladové náročnosti je třeba odlišit od případů, kdy jsou poté tyto náklady účelově upraveny pro cenová vyjednávání a obhajobu ceny (odpověď na otázku: „Jakou cenu bude zákazník ochoten zaplatit?“ – záleží pak především na situaci na trhu);
- reprodukční úlohy – zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodáváných výkonů umožní uhradit všechny náklady vynaložené v souvislosti s podnikáním (např. rozvrh společných nákladů na řízení a správu firmy na prodávané výrobky);
- úlohy vycházející z informací o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti (např. ocenění nedokončené výroby či polotovarů).

3.3 Principy alokace [7]

Rozlišují se tři principy přiřazování nákladů výkonům:

- princip příčinné souvislosti – informačně nejúčinnější, vychází z úvahy – každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal;
- princip únosnosti (reprodukce) nákladů – uplatnění zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny, odpovídá na otázku: „Jakou výši nákladů je schopen unést objekt?“ např. v prodejní ceně;
- princip průměrování – dává odpověď na dotaz: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“, uplatnění především při zpracování výsledných kalkulací, avšak i v předběžných propočtech.

3.4 Alokační fáze [7]

Alokační fázi se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů konečným výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a konečným výkonem. Existují tři alokační fáze:

- první fáze alokace se zabývá přiřazením přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik (tímto objektem může být např. útvar, který opravuje stroje či u jednicového materiálu tím může být i konečný výrobek – proces alokace však tady tímto končí);
- druhá fáze má za úkol co nejpřesněji vyjádřit vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik (tento objekt je poté zprostředkující veličinou, která vyjadřuje souvislost mezi konečnými výkony a jejich nepřímými náklady), jedná se např. o zúčtování nákladů na opravy obráběcích a montážních strojů na útvary obrobny a montáže;
- třetí a zároveň poslední fáze je co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného či prováděného výkonu, např. přiřazení části celkových nákladů na opravy a údržbu montážních strojů konkrétnímu typu chladničky.

3.5 Výnosy

Výnosy představují výsledky podnikání vyjádřené v penězích za určité období, např. rok, pololetí nebo měsíc. Bohužel při vedení podvojného účetnictví není přihlíženo k tomu, zda byly inkasovány či nikoliv. Díky tomu je třeba ve finančním řízení rozlišovat mezi výnosy

a příjmy. Příjmy jsou peněžní částky, které podnik skutečně získal za prodanou produkci.

Výnosy jsou např.:

- tržby za prodej výrobků – souvisí s příjmy;
- změna stavu zásob vlastní výroby – nesouvisí s příjmy;
- aktivace – nesouvisí s příjmy;
- jiné provozní výnosy – souvisí vždy s příjmy;
- zúčtování rezerv a opravných položek – nesouvisí s příjmy;
- finanční výnosy (např. příjem z kapitálových investic) – souvisí s příjmy;
- mimořádné výnosy (např. náhrady od pojišťoven) – souvisí s příjmy.

Jelikož účetní pojetí výnosů u podniku, který účtuje v soustavě podvojného účetnictví, se tak dostává do rozporu s reálnými příjmy podniku, je velmi nutné věnovat značné úsilí nejen zajištění výnosů, ale především zajištění příjmů podniku. Nestačí produkci podniku pouze prodat, ale stejně důležité je i zajistit příjmy za produkci, a to v dohodnutých termínech. [14]

Výnos je velmi důležitý pojem, protože je to právě výnos, který se používá pro měření tak důležitého nástroje, jako je zisk. [11]

3.6 Hospodářský výsledek

Základním cílem veškerého podnikání je vytvářet podnikatelskou činností dlouhodobě kladný výsledek hospodaření, tj. zisk. [14] Není to však cíl jediný, podnik si klade za cíl taktéž zajistit platební schopnost či dobré jméno podniku nebo maximalizovat obrát. Hospodářský výsledek je rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady firmy. Pokud jsou výnosy podniku vyšší, než jeho náklady vzniká zisk. A naopak, pokud jsou vyšší náklady než výnosy, vzniká ztráta. [5]

Účetní výkaz zachycující výsledek hospodaření se nazývá výkaz zisku a ztráty (tzv. výsledovka). Ten eviduje výnosy, náklady a výsledek hospodaření za určité časové období, a to v členění na provozní, finanční a mimořádné. Z výsledovky si podnik může především rychle udělat přehled o efektivnosti hospodaření (což lze zjistit i v průběhu roku). [14]

Výpočet hospodářského výsledku:

$$HV = V - N, \tag{1}$$

kde: V jsou výnosy, které se vypočítají jako:

$$V = p * q, \tag{2}$$

kde: p je tržní (rovnovážná) cena;

q je množství prodané produkce.

N představuje náklady, a ty se vypočítají jako:

$$N = a + b * q,$$

(3)

kde: a jsou fixní náklady podniku;

b jsou variabilní náklady podniku na jednotku produkce. [5]

4 CHARAKTERISTIKA ZKOUMANÉHO PODNIKU

Podnik, ve kterém se posuzovala ekonomická výhodnost jednotlivých skupin zákazníků, se nazývá LEMBERK CO s. r. o. Tato společnost s ručením omezeným figuruje na trhu již od roku 2006. Sídli ve městě Nový Bydžov, v městské části Zábědov, v okrese Hradec Králové.

Zakládajícími členy tohoto podniku byli Ladislav Lemberk st. (vklad 160 000,- Kč, obchodní podíl 80%), Ladislav Lemberk ml. (vklad 20 000,- Kč, obchodní podíl 10%), Ilona Hýsková (vklad 20 000,- Kč, obchodní podíl 10%). Avšak v prosinci roku 2008 došlo ke změně, která spočívá v rozdělení obchodního podílu rovným dílem na 50% mezi Ladislava Lemberka ml. a Ilonu Hýskovou. Ani tato změna nebyla konečná. V září roku 2010 připadl veškerý obchodní podíl podniku Lemberk p. Iloně Hýskové (splaceno 100% = 200 000,- Kč). [13]

Podnik Lemberk se zabývá především výrobou a vývojem nábytku pro děti. Úspěšná v tomto směru je zejména v Anglii, Nizozemí, Německu či ve Francii. Na českém trhu však nabízí, kromě zmiňovaného dětského nábytku, také mnoho dalších výrobků (například postele, šatní skříně, knihovny apod.), spolupracuje s architekty a architektonickými studií a nabízí realizaci interiérů na míru – kuchyně, ložnice, schody, ... Jedná se o dřevěný kvalitní nábytek splňující EN normy. Podnik také podléhá současným trendům týkající se životního prostředí, což je dáno například používáním recyklovatelných kartonů, ekologických laků a mořidel. [10]

O to vše se stará ve výrobě skupina 20 zaměstnanců (16 mužů a 4 ženy). Celkem má podnik 25 zaměstnanců, což ho řadí do kategorie malých podniků (členění dle počtu zaměstnanců). Zaměstnanci firmy jsou profesionálové, kteří jsou pravidelně proškolení. Ze zákona je každoročně proškolená i vedení. Školení se týká i řidičů, kteří řídí služební vozy. Ze zákona jsou povinné i lékařské prohlídky, které se provádí jednou za dva roky.

Mezi největší konkurenty firmy Lemberk, kteří mají sídlo svého podnikání v okolí Nového Bydžova, jsou především drobní živnostníci, například truhlářství Roman Coufal (Smidary – Červeněves), truhlářství Málek (Kosice), Jiří Macháček (Prasek) či Karel Málek (Zdechovice) a mnozí další. Ale jelikož se podnik Lemberk specializuje na výrobu dětského nábytku, pak největší konkurenti jsou právě podniky vyrábějící toto zboží, například Tiny.cz Žaclěř, Nábytkové studio Skalický – Šírl Vrchlabí či Kůrana v. o. s. Sedliště. Za značnou konkurenci se dají také pokládat obchodní domy specializované na prodej nábytku sídlící v Hradci Králové, např. Jena nábytek, Asko nábytek nebo Jamall. A jelikož je právě v tomto oboru podnikání velká konkurence, byla provedena také stručná SWOT analýza podniku Lemberk.

Tabulka 1: SWOT analýza podniku Lemberk

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> - kvalitní dřevěný výrobek - kvalitní servis (možnost zakázkové výroby) - malý týmový kolektiv - flexibilní menší firma - zisk prestižních ocenění na mezinárodních veletrzích a výstavách 	<ul style="list-style-type: none"> - nepříliš známá výrobní značka - zastaralé výrobní zařízení
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> - proniknutí na další nové zahraniční trhy - rozšíření výroby - získání nových skupin zákazníků 	<ul style="list-style-type: none"> - pokles zájmu zákazníků - vyprchání odhodlání a zájmu podniku - nepříznivý vývoj měny britská libra

Zdroj: vlastní zpracování

Nejúčinnější reklama firmy je na zahraničních a tuzemských výstavách, podnik Lemberk se každoročně účastní například nábytkářské výstavy v Kolíně nad Rýnem, Londýně či Praze. Mnohokrát zde podnik získal prestižní ocenění za nejlepší výrobek výstavy, naposledy to byla cena Grand Prix na jaře roku 2008 na výstavě For Family v Praze Letňanech za postýlku Eleonor 3v1. [10] Výhodou je na výstavách a veletrzích okamžitá odezva zákazníka, nárazové zvýšení obrátu a zpětný dopad přibližně tři měsíce. Efektivní je i reklama na internetu. Reklama v magazínech (magazíny pro rodiče a budoucí rodiče, magazíny o bydlení) již tak účinná není, je i drahá, ale dává do povědomí zákazníků značku Lemberk.

Přístup k zákazníkovi se odvíjí od národnosti zákazníka. Převážnou část tvoří Britové, kteří vyžadují osobní a konzervativní přístup ke každému jednotlivci – počínaje obchodníky a konče koncovým spotřebitelem. Britové také spíše preferují montování výrobků přímo u nich doma a rádi za tuto službu zaplatí, oproti Čechům, kteří si radši zboží smontují sami a ušetří tak i minimální částku. O tom však více v podkapitole Vytvoření skupin zákazníků ve sledovaném podniku.

Tabulka 2: Přehled vývoje hospodářského výsledku za rok 2006 - 2011 v tis. Kč

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Výnosy	5.867	7.464	8.295	9.988	11.437	13.489
Náklady	6.059	7.291	8.515	9.870	11.291	13.300
Hospodářský výsledek	- 192	173	- 220	118	146	189

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 2: Přehled vývoje hospodářského výsledku za rok 2006 - 2011

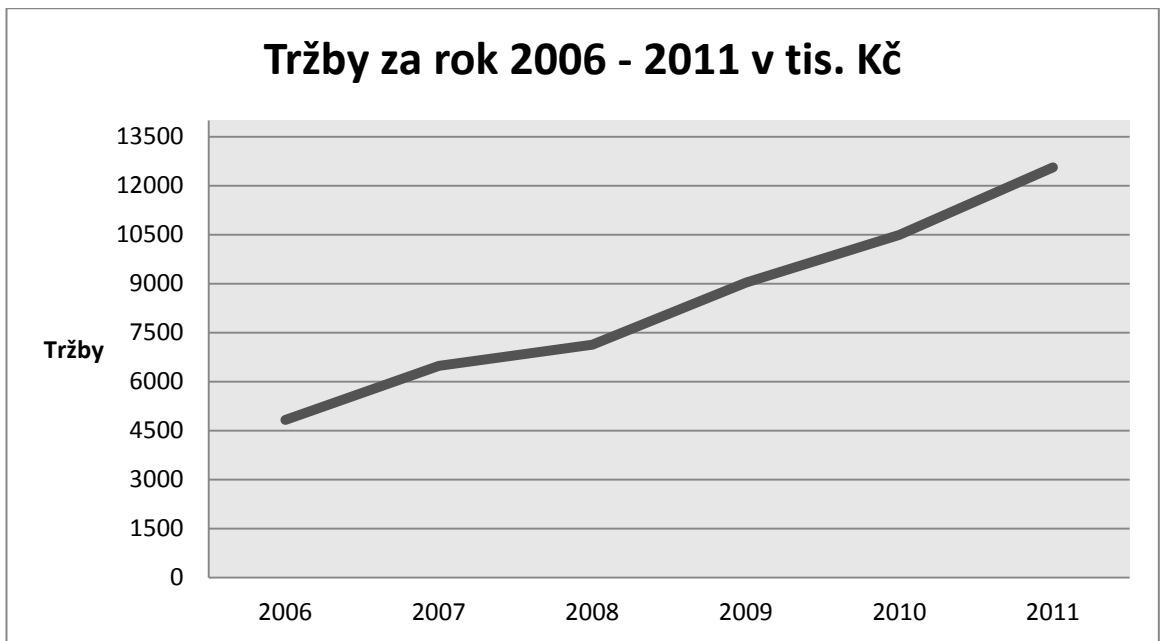
Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Ztráta v roce 2006 je způsobena začátkem podnikání. Podnik vstoupil na trh a postupně získával jméno na trhu a své zákazníky. Naopak ztráta v roce 2008 vznikla díky ekonomické krizi v této době.

Tabulka 3: Přehled vývoje tržeb za rok 2006 - 2011 v tis. Kč

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tržby podniku	4.822	6.486	7.127	9.033	10.487	12.560

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 3: Přehled vývoje tržeb za rok 2006 - 2011 v tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

5 VYTVOŘENÍ SKUPIN ZÁKAZNÍKŮ VE SLEDOVANÉM PODNIKU

5.1 Kritéria rozdělení

Aby se mohli zákazníci rozdělit do požadovaných skupin, je nutné stanovit kritéria, podle kterých budou zákazníci rozčleněni. První kritérium se odvíjí od faktu, že podnik Lemberk patří mezi podniky, které exportují, tudíž první kritérium je členění dle teritoria. Základní rozdělení je pak tedy na zahraniční a tuzemské zákazníky.

Mezi zahraniční klientelu patří zejména Velká Británie, Nizozemí, Německo či Francie. Avšak pouze do Velké Británie je export přímý, do ostatních zemí je export veden přes tuzemské zprostředkovatele, proto tyto země přímo nespádají do této kategorie, ale pod tuzemský prodej. Způsobeno je to situací na trhu – poptávkou a nabídkou na zahraničních trzích a uzavřeným kontraktem.

Bohužel díky tomuto faktu podnik již dále nesleduje a nečlení tržby těchto zahraničních zemí. Sleduje pouze tržby z Velké Británie a ostatní země řadí díky tuzemskému zprostředkovateli do tuzemského prodeje (velkoobchod), proto v práci již dále nejsou ostatní zahraniční země zmíněny.

Tuzemští zákazníci jsou pak dále děleni dle krajů v České republice. Těchto krajů je v ČR 14, a to kraj Plzeňský, Karlovarský, Jihočeský, Ústecký, Středočeský, Liberecký, Královéhradecký, Pardubický, Jihomoravský, Zlínský, Olomoucký, Moravskoslezský, kraj Vysočina a hlavní město Praha.

Druhé kritérium je dáno podle způsobu distribuce. Jelikož podnik prodává své zboží jak do velkoobchodu či maloobchodu, tak i prodává své výrobky ve své vlastní prodejně a nabízí své zboží i na internetu na svých webových stránkách. Z toho vyplývá další členění.

Tabulka 4: Rozdělení zákazníků do skupin

Dle teritoria		Dle způsobu distribuce
Zahraničí	Velká Británie	Velkoobchod
Tuzemsko	Královéhradecký kraj	Maloobchod
	Pardubický kraj	Vlastní prodejna
	Liberecký kraj	Internet
	Středočeský kraj	
	hlavní město Praha	
	Ústecký kraj	
	Karlovarský kraj	
	Plzeňský kraj	
	Jihočeský kraj	
	Kraj Vysočina	
	Jihomoravský kraj	
	Zlínský kraj	
	Olomoucký kraj	
	Moravskoslezský kraj	

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Kraje České republiky jsou řazeny dle vzdálenosti od sídla společnosti – na prvním místě Královéhradecký kraj jako kraj, ve kterém sídlí podnik Lemberk.

5.2 Odlišnosti v nákupních zvyklostech dle národa

Nákupní zvyklosti jsou odlišné dle daných národů. Každý národ má svou kulturu a své zvyky. Jelikož pro podnik Lemberk je nejdůležitější otázkou, jaké nákupní zvyklosti má právě národ Čechů a Britů (z důvodu již zmíněného faktu, že právě tyto národy tvoří cílové skupiny), tak následuje porovnání, jak se tyto zvyklosti liší u daných národů.

Z průzkumu spotřebitelských zvyklostí, který byl proveden na jaře roku 2011, vyplynulo, že strach ze ztráty příjmů Čechy donutil změnit dřívější nákupní zvyklosti. Obzvláště při větších investicích se Češi nyní více spoléhají na vlastní úsudek (prodavače berou pouze jako

prodejce, kteří usilují o zisk, než jako odborníky). Češi také nákupu věnují více času oproti minulosti. Trh sami zkoumají delší dobu, aby zjistili všechny možnosti a získali o výrobku co nejvíce informací. Ani nízká cena už národ Čechů moc nepřesvědčí. Hledají správný poměr mezi cenou a kvalitou zboží. Na co ještě velice Češi sázejí a berou na to zřetel, je servis služeb (například doprava zboží z prodejny k zákazníkovi domů, montáž a instalace zboží či pozáruční servis). V neposlední řadě je zde také otázka, jak se Češi stavějí k nakupování přes internet. I když se tento druh nakupování velice rozmohl v poslední době, nehrozí, že by to převládalo nakupování v klasických prodejnách. Zejména z důvodu, že si chceme zboží vyzkoušet a prohlédnout na vlastní oči. V čem se ale naopak chováme obdobně jako Britové, je fakt, že Češi již umí využívat akční nabídky obchodníků. [2]

A jak jsou na tom Britové? Téměř polovina Britů nakupuje běžně na internetu - stále více a více Britů využívá internet k nakupování a hledá zde nejnižší možnou cenu. [4]

Britové především dbají na dochvilnost, upravený vzhled, konzervativní oblečení či na čistou kvalitní obuv. Co se týká obchodních jednání, důležitá je kvalitní příprava a zejména pak prostudování dostupných podkladů. Na písemnou korespondenci je vhodné odpovídat co nejdříve (nejlépe do 24 hodin po obdržení). [9]

5.3 Rozdíly v prodejkách v různých způsobech distribuce

Volba vhodného prodejního (distribučního) kanálu patří mezi další zásadní otázky podniku. Základním rozdělením jsou přímé prodejní kanály a nepřímé prodejní kanály. Mezi přímé prodejní kanály se řadí zejména prodej ve vlastní prodejně či zakázková výroba. [14] Typickým znakem a výhodou tohoto způsobu distribuce je komunikace přímo s konečným spotřebitelem, takže lze zákazníka i mírně přesvědčit o koupi. Nevýhodou naopak jsou např. náklady na provoz vlastní prodejny (energie, mzda prodavače ...).

Reprezentanty nepřímého distribučního kanálu jsou např. prodej přes internet či prodej přes mezičlánek (velkoobchod, maloobchod). Za obrovskou výhodu prodeje přes internet se považují minimální náklady – podnik ušetří peníze za skladování výrobku, za mzdu prodavače atd. Avšak na druhou stranu zákazník se nákupu přes internet stále ještě značně brání, obzvláště u větších investic, jako je např. nábytek. Chce si zboží prohlédnout a vyzkoušet. Chybí zde přímý kontakt s konečným spotřebitelem, nelze ho v konečné fázi ovlivnit. Zásadní rozdíl pak mezi maloobchodem a velkoobchodem spočívá především v osobě kupujícího. Od VO nakupují zejména další MO, naopak MO prodává již konečným spotřebitelům.

6 PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VYTVOŘENÝM SKUPINÁM ZÁKAZNÍKŮ

6.1 Cenová strategie podniku

Podnik Lemberk se neorientuje pouze na jednu z teoretických cenových strategií, ale preferuje kombinaci všech těchto tří strategií. Zohledňuje situaci na trhu (poptávku a nabídku po dřevěném nábytku), což znamená, že cena je pak dána tím, co je odběratel schopen akceptovat. Také přihlíží k ceně, kterou nabízí jeho konkurence. Neméně důležitá je i otázka výrobních nákladů produkce. Mnohdy je finální cena stanovena i lehce pod hranicí výrobních nákladů, ale s počtem vyrobených sérií výrobní náklady klesají, a tak se i cena (která v prvopočátku vypadá jako pod hranicí výrobních nákladů) stane přijatelnou ba i ziskovou. Čím déle se pak daný výrobek vyrábí a čím více kusů se vyrobí, tím se celkové výrobní náklady snižují.

Oproti tomu například v minulosti se vyrobil prototyp výrobku s přijatelnými výrobními náklady a spočítalo se, že pokud se prodá 500 ks, tak náklady začnou klesat. Jenže tento výrobek se poté kvůli nezájmu trhu vyrobil pouze v počtu 100 ks a náklady díky tomu byly ohromné a místo zisku byla mnohoprocentní ztráta. Avšak s tímto rizikem podnik (podnikatel) vstupuje na trh.

Analýzu konkurence (konkurenčních cen) i analýzu trhu má v podniku Lemberk na starost management podniku. Avšak údaje o těchto analýzách považuje za důvěrné, z toho důvodu nebyly poskytnuty ke zpracování této práce.

Následně podnik Lemberk využívá k vytvoření ceny obecný kalkulační vzorec.

6.2 Kalkulace podniku

Postupové kroky, které podnik vedou k vytvoření ceny dle kalkulačního vzorce:

- 1) Přímý materiál – tvoří přibližně 30% ceny (jsou zde zahrnuty všechny části výrobku – základní suroviny (dřevo), pomocné látky (lak, kování), obal ...)
- 2) Přímé mzdy – tvoří téměř 50% ceny (hrubé mzdy, zdravotní a sociální pojištění ...)
- 3) Ostatní přímé náklady – do této položky podnik zahrnuje certifikaci (testování) výrobků, test probíhá jednou krát za rok a musí se otestovat každý druh výrobku – hodnota testování se pak musí rozpočítat do předpokládaného obratu daného výrobku na celý rok (je to velmi těžko odhadnutelné, náročné a částky dosti kolísají)

- 4) Výrobní režie – tyto náklady jsou jasně dané a je možné je spočítat předem (elektřina, voda, nájmy, odpisy ...)
- 5) Správní režie – náklady opět předem dané (mzdy administrativních pracovníků – účetní ...)
- 6) Odbytová režie – tyto náklady jsou dány dle dané aktuální situace – částka se musí odhadovat (náklady na propagaci výrobku, doprava, skladování ...)
- 7) Obchodní marže – daná dle předchozích položek a pohybuje se řádově od 2% do 20%

6.3 Tvorba ceny dle cílové skupiny

Tvorba ceny je též úzce spjatá s typem zákazníka. Pro každou cílovou skupinu je cena navržena a vytvořena odlišně. Základním rozdělením je zahraniční obchod a tuzemský obchod.

6.3.1 Zahraniční obchod

Zahraniční obchod je především vázán na přepočtovou měnu (zejména na britskou libru – GBP), ceny jsou pak postaveny ke konkrétnímu datu (zpravidla k distribuci nového výrobku na trh a platnému přepočtovému kurzu k tomuto datu).

Avšak podnik měl v minulosti s tímto postupem značné problémy zejména ve chvíli, kdy se objevila celosvětová ekonomická krize. Došlo k propadu směnného kurzu mezi Kč a GBP. Například cena byla tvořena na kurzu 42 Kč/GBP, ale během krátké doby propadla na 29 Kč/GBP. To způsobilo propad tržeb, jelikož cena se zahraničním zákazníkem byla sjednána dlouhodobě a nebylo tedy možné cenu navýšit (zákazníka nezajímá, že se změnil směnný kurz, protože pro něho se nic nemění). Z toho vyplývá, že pro zahraničního zákazníka stál výrobek například 100 GBP, ale pro podnik to znamenalo, že původně dostal za tento výrobek zaplacenou po přepočtu 4200,- Kč a poté již jen 2900,- Kč.

Z počátku se tento problém řešil zejména snížením výrobních nákladů a ušetřením na všech možných místech – počínaje energiemi, přes mzdy až po provozní režie. Současně s tím bylo třeba zvýšit i efektivitu práce. Alternativou tohoto řešení se nabízelo změnit druh dodávaných výrobků, ale bohužel v ekonomické krizi by okamžitě klesla zahraniční poptávka a umístit nový výrobek na trh by bylo mnohem obtížnější nežli tomu bylo dříve.

V příloze přikládám přehled pohybu kurzu Kč/1 GBP za období od července 2005 do ledna letošního roku a pohyb kurzu Kč/1 GBP za ekonomické krize v roce 2008.

Momentálně se pohybuje kurz Kč/1 GBP okolo 30 Kč.

U zahraničního trhu figuruje pouze forma velkoobchodu. Existuje pouze jeden hlavní distributor, který přijímá zboží v jednom skladu a odtud pak dále dováží zboží obchodníkům po celé zemi. Tito obchodníci v konečné fázi prodávají zboží koncovým spotřebitelům.

6.3.2 Tuzemský obchod

Český trh má samozřejmě odlišnou tvorbu ceny – vychází z výrobních nákladů jako u zahraničního trhu, ale tyto náklady jsou nižší například o položky týkající se balení, dopravy či logistiky. Základní rozdělení tuzemského trhu je dělení na velkoobchod a maloobchod.

Pro velkoobchod je typické, že se zboží dodává obchodníkům, kteří dále prodávají toto zboží s doporučeným minimálním rabatem, který činí 20% ze základní ceny. Maximální rabat však již určen není, jelikož síť velkoobchodů je rozprostřena po celé České republice a podmínky se v různých částech země liší.

Maloobchod je naopak určen již konečným zákazníkům (koncovým spotřebitelům). Jedinou podmínkou pro spolupráci s maloobchody je držení stabilní cenové hladiny, z toho důvodu, aby zákazník koupil zboží v těchto maloobchodech za stejnou cenu jako u našeho prodejce. Do této kategorie můžeme zařadit i prodej přes internet, prodej v kamenné prodejně či zakázkový prodej.

6.4 Členění nákladů podniku

Následuje přiblížení nákladů, které vznikají při výrobě a rozdělení na již zmíněné fixní a variabilní dle členění, které používá podnik Lemberk.

Bohužel podnik Lemberk neposkytl své účetní výkazy, ale pouze nabídl konkrétní data potřebná pro zpracování práce.

6.4.1 Fixní náklady podniku

Jak je známo, fixní náklady nelze rozpočítat do jednoho výrobku, protože mají souvislost s celou výrobou. Řadíme sem:

- energetické náklady – bez elektřiny, vody či plynu by podnik nemohl fungovat. Podnik Lemberk používá ve výrobě mnoho strojů a nářadí a mnohé z nich potřebují elektřinu, aby fungovali (např. bruska, vrtačka, pila ...). Dle výkazů roční energetické náklady za rok 2011 činili 615.000,- Kč.
- Odpisy – nezbytná část nákladů. Jelikož při výrobě se stroje a nářadí opotřebovávají, je nutné toto opotřebení zachytit také do nákladů. Odpisy činili za rok 2011 580.000,- Kč.

- Cestovní náhrady – i cestovní náhrady řadíme do fixních nákladů, a to z toho důvodu, že mnohdy musí zaměstnanci podniku odcestovat např. na montáž do Prahy a většinou cestují svým vozem, což by se jim bez proplacení jejich nákladů příliš nelíbilo. Proto se tyto náhrady promítají do nákladů podniku, jelikož montáž je součástí služeb nabízející podnikem a tudíž je to i součástí ceny výrobku. Za rok 2011 byly cestovní náhrady vykalkulovány na 60.000,- Kč.
- Opravy a udržování – jednou za čas se stroje mohou poškodit a je potřeba je opravit či je též nutné stroje udržovat či seřizovat. Důsledkem jsou však další náklady podniku. Za tuto složku bylo v roce 2011 vyplaceno 112.000,- Kč.
- Mzdy pomocného personálu + managementu – i když se pomocný personál (uklízečky apod.), ani management do výroby přímo nezapojuje, i tak je nutné těmto zaměstnancům podniku vyplácet každý měsíc mzdu, což se opět projevuje ve fixních nákladech. Za rok 2011 tyto mzdy činily 1.250.000,- Kč.
- Odměny členům orgánů společnosti – společníci podniku očekávají za své vklady také nějakou peněžní odměnu, což jsou další fixní náklady pro podnik. Odměny členům orgánů společnosti byly v roce 2011 105.000,- Kč.
- Daně – podnik je povinen taktéž odvádět státu daně (např. daň z příjmu právnických osob, daň silniční – protože podnik vlastní firemní automobily či daň z přidané hodnoty – jelikož je podnik plátcem DPH). Částka těchto nákladů za rok 2011 je 55.000,- Kč.
- Pokuty a penále – i ty musíme řadit do fixních nákladů. Podniku se vždy může stát (ale měl by se tomu snažit vyvarovat), že nebude schopen splatit své závazky (zaplatit dodavateli či bance) a stane se tak dlužníkem. Pokuty byly vyčísleny za rok 2011 na 3.900,- Kč.
- Ostatní služby – do této kategorie fixních nákladů řadíme například propagaci. Ostatní služby byly za rok 2011 vykalkulovány na 2.045.000,- Kč.
- Kurzové ztráty – protože podnik Lemberk je podnikem exportujícím, musí také řešit otázku kurzových výkyvů. Stává se, že kurz se propadne a pro podnik to může mít fatální důsledky, jelikož výrobek již nemusí být ziskový, ale naopak ztrátový a podnik si tuto ztrátu bude muset nahradit jinde. Z toho plyne, že nevzniká podniku výnos, ale náklad. Kurzové ztráty představovaly v roce 2011 částku 123.000,- Kč.
- Úroky z úvěru – je samozřejmé, že podnik musí být financován i pomocí cizích zdrojů, které jsou zastoupeny především bankami. Avšak za tyto zdroje se musí

platit, což pro podnik znamená uhradit každý měsíc daný úrok. Po sečtení částek těchto měsíčních úroků podnik získal roční částku 87.000,- za rok 2011.

Celková výše fixních nákladů činí 5.035.900,- Kč. Tyto roční fixní náklady jsou poté rozpočítány dle objemu výroby do jednotlivých výrobků jako součást nákladů na jejich výrobu.

6.4.2 Variabilní náklady podniku

Pro jednotlivé výrobky se variabilní náklady liší (jelikož se spotřebuje různé množství materiálu, obalového materiálu či je výrobek hotový za kratší dobu). Pro ukázkou tvorby ceny výrobku v podniku Lemberk byla vybrána dětská postýlka typu CINDERELLA borovice 123x63 z důvodu, že hlavní produkcí podniku Lemberk je právě dětský nábytek.



Obrázek 4: Kalkulovaný výrobek - dětská postýlka

Zdroj: [10]

Níže uvedené roční částky jsou uvedeny za celou výrobu (podnik vyrábí přes 60 různých typů výrobků). Do této kategorie řadíme:

- materiál – podnik řadí do této skupiny jak přímý materiál (dřevo, lak, kování ...), tak i materiál obalový (polystyren, kartony ...). Částka za rok 2011 činila 4.652.000,- Kč.
- Mzdy dělníků – celkem činily za rok 2011 3.245.000,- Kč.
- Ostatní přímé náklady – do této kategorie variabilních nákladů podnik řadí zejména náklady na testování výrobků. Za rok 2011 byly tyto náklady vyčísleny na 300.000,- Kč.

6.5 Kalkulace konkrétního výrobku

Poté, co byly vyjmenovány náklady podniku, je na řadě přiřazení těchto variabilních nákladů konkrétnímu výrobku, což je v tomto případě dětská postýlka.

Tabulka 5: Kalkulace variabilních nákladů dětské postýlky (ČR)

Přímý materiál:		dřevo	1.666,- Kč
		lak	400,- Kč
		kování	70,- Kč
	Obalový materiál:	kartony	100,- Kč
		polystyren	20,- Kč
		bublínková a strečová folie	30,- Kč
		označovací štítky	20,- Kč
		montážní návod	20,- Kč
Přímé mzdy:		práce	3.000,- Kč
Ostatní přímé náklady:		testování	150,- Kč
Celkové variabilní náklady: 5.476,- Kč + doprava 350,- Kč = 5.826,- Kč			

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Toto je kalkulace za předpokladu, že se vyrábí do 100 ks dětské postýlky (jedná se o tzv. podproporcionální náklady).

Pro srovnání: pokud by bylo objednáno a vyráběno 300 ks dětské postýlky, náklady by samozřejmě klesly. Například by se snížily mzdové náklady (při větším počtu kusů je lepší organizace práce) či náklady na testování (jelikož by se celková částka rozpočítávala do více kusů) atd. Mohli bychom dále pokračovat se snížením nákladů u dopravy apod.

Náklady by v tomto případě klesly o 1.090,- Kč, tedy výrobní cena by byla 4.386,- Kč (bez dopravy).

Tato kalkulace platí pro výrobu a prodej v tuzemsku. Avšak výroba do zahraničí se v některých bodech liší. Už jen v balení výrobků. V České republice stačí základní označení krabic a přiložený český návod. Oproti tomu výrobky, které jsou expandovány do Velké Británie, musejí mít zvláštní označení krabic, všechny názvy a označení (váha, rozměry) musejí být v angličtině, musí být přiložený návod v angličtině apod.

Hlavní odlišnost je především v dopravě. České výrobky jsou zasílány dopravní službou, přičemž průměrná cena za dopravu po ČR je 600,- Kč/ks (avšak podnik má už určité věrnostní a množstevní slevy). Tato cena se ke každému výrobku připočítává zvlášť. Výrobky do Velké Británie mají cenu už danou včetně dopravy. Jsou přepravovány na paletách v kamionu. Cena za kamion dopravy činí v průměru přibližně 90.000,- Kč (na kamion se v průměru vejde 130 ks výrobků).

Další rozdíl spočívá v testování výrobků. Jelikož ve Velké Británii neuznávají testování v českých testových, tak se musí testovat v zahraničí, v tomto případě v Londýně. Tudíž se celkově sníží marže, která však je kompenzována množstvím výrobků.

Tabulka 6: Kalkulace variabilních nákladů dětské postýlky (Velká Británie)

Přímý materiál:		dřevo	1.666,- Kč
		lak	400,- Kč
		kování	70,- Kč
	Obalový materiál:	kartony	100,- Kč
		polystyren	20,- Kč
		bublínková a strečová folie	30,- Kč
		označovací štítky	20,- Kč
		montážní návod	20,- Kč
Přímé mzdy:		práce	3.000,- Kč
Celkové variabilní náklady: 5.326,- Kč + doprava 693,- Kč = 6.019,- Kč (bez ceny za testování)			

Zdroj: vlastní zpracování

6.5.1 Prodejní cena výrobku dle daných skupin

Prodejní ceny se liší pro jednotlivé skupiny, a to z toho důvodu, že jednak jsou odlišné variabilní náklady výroby a jednak se liší marže.

Tabulka 7: Prodejní ceny dětské postýlky

Způsob distribuce	Variabilní náklady	Marže	Prodejní cena bez DPH	DPH 20%	Prodejní cena s DPH
Velká Británie (VO)	5.326,-	15%	6.124,9	1.224,98	7.349,88 + 693,- doprava = 8.043,- Kč (cca 269 GBP)
ČR – VO	5.476,-	5%	5.749,8	1.149,96	6.899,76 + 350,- doprava = 7.250,- Kč
ČR - MO	5.476,-	10%	6.023,6	1.204,72	7.228,32 (+ 350,- doprava) = 7.579,- Kč
ČR – vlastní prodejna	5.476,-	10%	6.023,6	1.204,72	7.229,- Kč
ČR - internet	5.476,-	2%	5.585,52	1.117,104	6.703,- Kč

*Zdroj: vlastní zpracování***Tabulka 8:** Ceník dopravy nabízené při prodeji přes internet

Váha v kg	Cena
do 14	250,- Kč
15 - 29	350,- Kč
30 - 49	500,- Kč
50 - 74	800,- Kč
75 - 99	980,- Kč
100 - 149	1 330,- Kč
150 - 199	1 600,- Kč
nad 200	1 990,- Kč

Zdroj: [10]

6.6 Rozpočet tržeb

6.6.1 Rozpočet tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella

Za sledované období bylo prodáno 60 ks tohoto výrobku. To představuje utrženou částku 469.670,- Kč.

Tabulka 9: Podíl tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella dle zvoleného členění

Způsob distribuce	Prodejní cena	Množství v ks	Tržby
Velká Británie (VO)	8.043,- Kč	42	337.806,- Kč
ČR – VO	7.250,- Kč	8	58.000,- Kč
ČR - MO	7.579,- Kč	6	45.474,- Kč
ČR – vlastní prodejna	7.229,- Kč	3	21.687,- Kč
ČR - internet	6.703,- Kč	1	6.703,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 10: Podíl tržeb výrobku dětská postýlka Cinderella v ČR dle krajů

Kraj	Množství prodaného zboží v ks	Způsob distribuce	Tržby
Královéhradecký kraj	3	vlastní prodejna	21.687,- Kč
Pardubický kraj	2	MO	15.158,- Kč
Liberecký kraj	1	internet	6.703,- Kč
Středočeský kraj	1	MO	7.579,- Kč
	1	VO	7.250,- Kč
hlavní město Praha	2	MO	15.158,- Kč
	4	VO	29.000,- Kč
Ústecký kraj	0	-	0,- Kč
Karlovarský kraj	0	-	0,- Kč
Plzeňský kraj	0	-	0,- Kč
Jihočeský kraj	0	-	0,- Kč
Kraj Vysočina	0	-	0,- Kč

Jihomoravský kraj	2	VO	14.500,- Kč
Zlínský kraj	1	VO	7.250,- Kč
Olomoucký kraj	1	MO	7.579,- Kč
Moravskoslezský kraj	0	-	0,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.6.2 Rozpočet celkových tržeb

Z předešlých tabulek lze již vyčíst, jaký je zřejmě podíl celkových tržeb pro jednotlivé skupiny zákazníků. Celkové tržby za prodej zboží za rok 2011 činily 12.560.000,- Kč.

Tabulka 11: Podíl na celkových tržbách dle způsobu distribuce

Způsob distribuce	Tržby	Podíl na celkových tržbách
Velkoobchod (ČR + VB)	10.424.800,- Kč	83%
Maloobchod (ČR)	1.256.000,- Kč	10%
Vlastní prodejna	628.000,- Kč	5%
Internet	251.200,- Kč	2%

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 12: Podíl na celkových tržbách dle teritoriálního členění

Teritorium	Tržby	Podíl na celkových tržbách
Velká Británie (VO)	8.540.800,- Kč	68%
Královéhradecký kraj	879.200,- Kč	7%
Pardubický kraj	314.000,- Kč	2,5%
Liberecký kraj	188.400,- Kč	1,5%
Středočeský kraj	376.800,- Kč	3%
hlavní město Praha	1.444.400,- Kč	11,5%
Ústecký kraj	0,- Kč	0%
Karlovarský kraj	0,- Kč	0%
Plzeňský kraj	251.200,- Kč	2%

Jihočeský kraj	0,- Kč	0%
Kraj Vysočina	125.600,- Kč	1%
Jihomoravský kraj	188.400,- Kč	1,5%
Zlínský kraj	87.920,- Kč	0,7%
Olomoucký kraj	163.280,- Kč	1,3%
Moravskoslezský kraj	0,- Kč	0%

Zdroj: vlastní zpracování

6.7 Krycí příspěvek konkrétního výrobku

V následující tabulce je zobrazen výpočet krycího příspěvku pro zvolený výrobek. Celkové variabilní náklady činily za sledované období 8.197.000,- Kč.

Tabulka 13: Krycí příspěvek dle způsobu distribuce

Způsob distribuce	Tržby	Variabilní náklady	Krycí příspěvek
Velkoobchod (ČR + VB)	10.424.800,- Kč	6.803.510,- Kč	3.621.290,- Kč
Maloobchod (ČR)	1.256.000,- Kč	819.700,- Kč	436.300,- Kč
Vlastní prodejna	628.000,- Kč	409.850,- Kč	218.150,- Kč
Internet	251.200,- Kč	163.940,-	87.260,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 14: Krycí příspěvek dle teritoriálního členění

Teritorium	Tržby	Variabilní náklady	Krycí příspěvek
Velká Británie (VO)	8.540.800,- Kč	5.573.960,- Kč	2.966.840,- Kč
Královéhradecký kraj	879.200,- Kč	573.790,- Kč	305.410,- Kč
Pardubický kraj	314.000,- Kč	204.925,- Kč	109.075,- Kč
Liberecký kraj	188.400,- Kč	122.955,- Kč	65.445,- Kč
Středočeský kraj	376.800,- Kč	245.910,- Kč	130.890,- Kč
hlavní město Praha	1.444.400,- Kč	942.655,- Kč	501.745,- Kč
Ústecký kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč
Karlovarský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč

Plzeňský kraj	251.200,- Kč	163.940,- Kč	87.260,- Kč
Jihočeský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč
Kraj Vysočina	125.600,- Kč	81.970,- Kč	43.630,- Kč
Jihomoravský kraj	188.400,- Kč	122.955,- Kč	65.445,- Kč
Zlínský kraj	87.920,- Kč	57.379,- Kč	30.541,- Kč
Olomoucký kraj	163.280,- Kč	106.561,- Kč	56.719,- Kč
Moravskoslezský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.8 Konečné přidělení výsledků zvoleným skupinám zákazníků

Následující tabulky a grafy představují výsledky, ke kterým se v práci došlo pomocí předešlých výpočtů. Výsledky jsou seřazeny sestupně, a to nejprve dle tržeb a následně dle výše krycího příspěvku.

6.8.1 Teritoriální členění

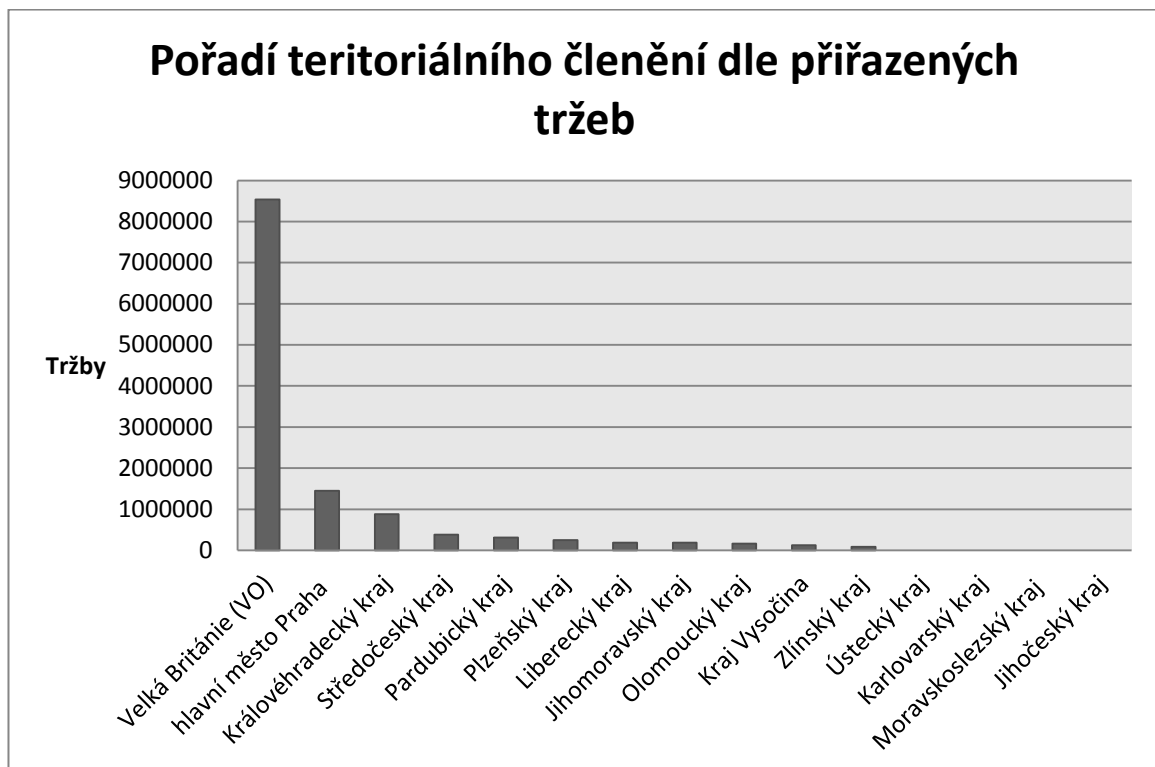
Dle tržeb

Tabulka 15: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle přiřazených tržeb

Teritorium	Tržby
Velká Británie (VO)	8.540.800,- Kč
hlavní město Praha	1.444.400,- Kč
Královéhradecký kraj	879.200,- Kč
Středočeský kraj	376.800,- Kč
Pardubický kraj	314.000,- Kč
Plzeňský kraj	251.200,- Kč
Liberecký kraj	188.400,- Kč
Jihomoravský kraj	188.400,- Kč
Olomoucký kraj	163.280,- Kč

Kraj Vysočina	125.600,- Kč
Zlínský kraj	87.920,- Kč
Ústecký kraj	0,- Kč
Karlovarský kraj	0,- Kč
Moravskoslezský kraj	0,- Kč
Jihočeský kraj	0,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 5: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle přiřazených tržeb

Zdroj: vlastní zpracování

Dle krycího příspěvku

Tabulka 16: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle vypočteného krycího příspěvku

Teritorium	Krycí příspěvek	Fixní náklady	Zisk
Velká Británie (VO)	2.966.840,- Kč	2.910.750,- Kč	56.090,- Kč
hlavní město Praha	501.745,- Kč	492.259,- Kč	9.486,- Kč
Královéhradecký kraj	305.410,- Kč	299.636,- Kč	5.774,- Kč
Středočeský kraj	130.890,- Kč	128.416,- Kč	2.474,- Kč
Pardubický kraj	109.075,- Kč	107.013,- Kč	2.062,- Kč
Plzeňský kraj	87.260,- Kč	85.610,- Kč	1.650,- Kč
Jihomoravský kraj	65.445,- Kč	64.208,- Kč	1.237,- Kč
Liberecký kraj	65.445,- Kč	64.208,- Kč	1.237,- Kč
Olomoucký kraj	56.719,- Kč	55.647,- Kč	1.072,- Kč
Kraj Vysočina	43.630,- Kč	42.805,- Kč	825,- Kč
Zlínský kraj	30.541,- Kč	29.963,-	578,- Kč
Karlovarský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč
Ústecký kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč
Jihočeský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč
Moravskoslezský kraj	0,- Kč	0,- Kč	0,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Fixní náklady jsou v podniku Lemberk hrazeny z krycího příspěvku z 85% (4.280.515,- Kč). Zbýlých 15% (755.385,- Kč) je hrazeno z finančních a mimořádných výnosů podniku. Tudíž nám po sečtení fixních nákladů nemůže vyjít celková suma, tj. 5.035.900,- Kč.

V tabulce lze také vidět nehospodárnost podniku – má sice vysoké tržby, avšak i vysoké náklady, tudíž hospodářský výsledek je velmi nízký.



Obrázek 6: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle teritoriálního členění podle vypočteného krycího příspěvku

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Tabulky a následně doložené grafy ukazují, že ekonomicky nejvýhodnější skupinou dle teritoriálního členění, a to jak podle výše tržeb, tak i podle výše krycího příspěvku je Velká Británie. Ta tvoří téměř 70% celkových tržeb podniku. Zbýlých 30% je rozděleno mezi Českou republiku, kde ekonomicky nejvýhodnější je hlavní město Praha (téměř 12%) a následuje jí Královéhradecký kraj (7%). Naopak nejméně ekonomicky výhodnými jsou kraje Moravskoslezský, Jihočeský či Ústecký a Karlovarský. Tyto kraje nejsou vůbec ziskové, tržby z těchto krajů jsou na nule.

Příčiny: Velká Británie je ekonomicky nejvýhodnější zřejmě z toho důvodu, že podnik Lemberk má zde již získané své zákazníky, které jsou produkci podniku věrní, a to díky kvalitě, kterou produkce podniku nabízí. Britové si také váží služeb navíc, které podnik nabízí (jsou ochotni si za tyto služby připlatit). Především se zde jedná o montáž výrobků.

Na druhém místě se nachází hlavní město Praha. Toto umístění je zejména způsobeno tím, že Praha je hlavním producentem HDP. Žije zde téměř 1 241 273 obyvatel (údaj k datu 31. 12. 2011). [6] V Praze jsou také vyšší mzdy, takže zákazníci si mohou připlatit za nové výrobky. To způsobuje i fakt, že v Praze je realizováno nejvíce zakázkové výroby.

Následuje Královéhradecký kraj, což je zapříčiněno tím, že právě v tomto kraji sídlí podnik Lemberk. Podnik je zde známý a má již svou tradici a jméno. Taktéž je v tomto kraji umístěna vlastní prodejna podniku Lemberk.

Za nejméně ekonomicky výhodné byly shledány již zmíněné kraje Moravskoslezský, Jihočeský či Ústecký a Karlovarský. Příčinou zřejmě je, že podnik v těchto krajích stále ještě nemá získanou svou klientelu – nepodmanil si tento díl trhu České republiky. Případně zde nemá dostatečnou propagaci své produkce.

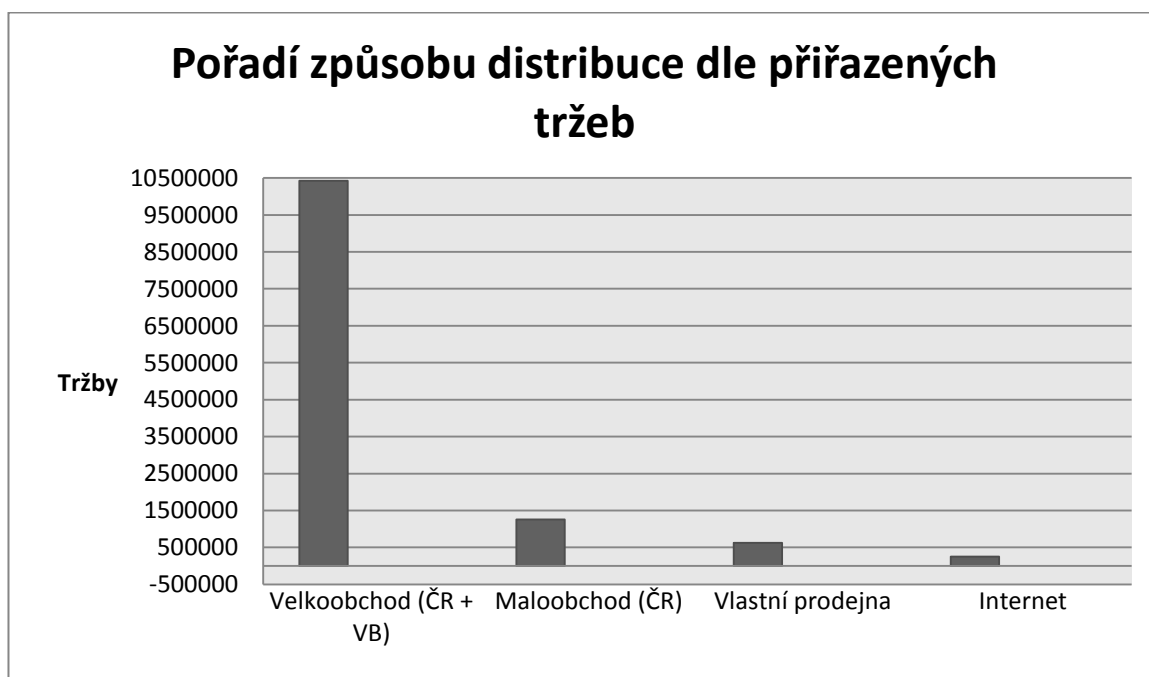
6.8.2 Způsob distribuce

Dle tržeb

Tabulka 17: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle přiřazených tržeb

Způsob distribuce	Tržby
Velkoobchod (ČR + VB)	10.424.800,- Kč
Maloobchod (ČR)	1.256.000,- Kč
Vlastní prodejna	628.000,- Kč
Internet	251.200,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 7: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle přiřazených tržeb

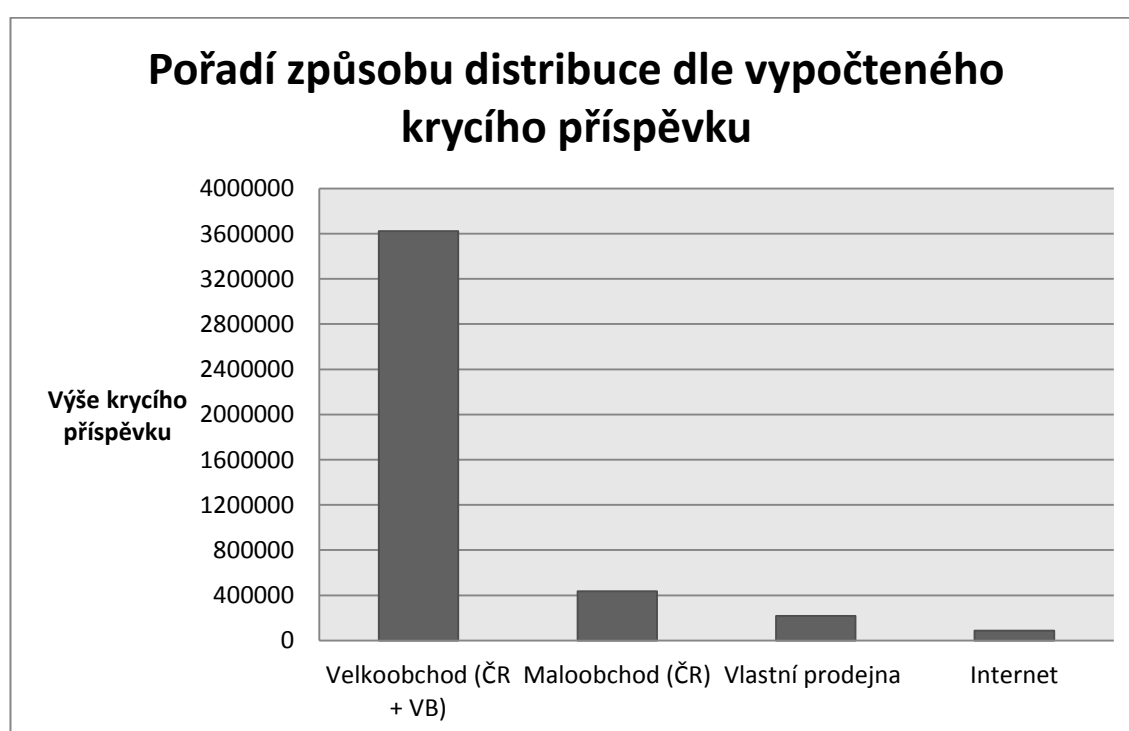
Zdroj: vlastní zpracování

Dle krycího příspěvku

Tabulka 18: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle vypočteného krycího příspěvku

Způsob distribuce	Krycí příspěvek	Fixní náklady	Zisk
Velkoobchod (ČR + VB)	3.621.290,- Kč	3.552.827,- Kč	68.463,- Kč
Maloobchod (ČR)	436.300,- Kč	428.052,- Kč	8.248,- Kč
Vlastní prodejna	218.150,- Kč	214.026,- Kč	4.124,- Kč
Internet	87.260,- Kč	85.610,-	1.650,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 8: Pořadí nejvýnosnějších skupin zákazníků dle způsobu distribuce podle vypočteného krycího příspěvku

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář: Tabulky a následně doložené grafy ukazují, že ekonomicky nejvýhodnější skupinou dle způsobu distribuce, a to jak podle výše tržeb, tak i podle výše krycího příspěvku je velkoobchod (téměř 83%). Velkoobchod je zastoupen Velkou Británií i Českou republikou. Na druhém místě se umístil maloobchod (10%). Poslední místa a zbylých 7% si rozdělily vlastní prodejna podniku a prodej přes internet.

Příčiny: Ekonomicky neúspěšnější se stala skupina velkoobchodu. Za příčinu byl shledán fakt, že je v této skupině obsažen jak prodej ve Velké Británii, tak i prodej v České republice, což představuje téměř 83% z celkových tržeb.

Důvodem, proč se prodej ve vlastní prodejně umístil až na třetím místě, je zřejmě pozice této podnikové prodejny. Nachází se daleko od centra, v odlehlé části Nového Bydžova. Sice si lze u hlavní silnice všimnout ukazatele, který poukazuje na umístění prodejny, ale to nic nemění na špatném umístění prodejny.

Jako nejméně ekonomicky výhodným se stal prodej přes internet. Příčina je v tom, že právě nábytek si lidé chtějí vyzkoušet a prohlédnout, a to přes internet nemohou. Není to zrovna nejlevnější investice a zákazník chce své peníze vložit správně.

ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ

Cílem bakalářské práce bylo posouzení ekonomické výhodnosti jednotlivých skupin zákazníků podniku.

V práci bylo zjištěno několik velmi podstatných faktů, a to například, že ekonomicky nejvýhodnější skupinou zákazníků z teritoriálního členění je Velká Británie či že nejvýnosnější distribuční kanál je prodej přes velkoobchod. Ale byly ovšem zjištěny i negativní poznatky, například že prodej přes internet příliš ziskový není. Tvoří nejnižší krycí příspěvek - pouhých 87.260,- Kč. Za již zmíněnou příčinu byl shledán charakter výrobku. Doporučením pro zlepšení by bylo připojit na webové stránky fórum pro zákazníky, kde by si mohli navzájem sdělovat své vlastní zkušenosti s výrobkem. Potencionální zákazník by tak mohl získat vzácnou objektivní recenzi a nákupu přes internet by se mohl přestat bránit.

Podobně je na tom i distribuční kanál prodej ve vlastní kamenné prodejně. Tento prodej tvoří pouhých 218.150,- Kč krycího příspěvku. Shledaným důvodem je pozice této prodejny. Z tohoto zjištěného faktu bylo vyvozeno, že nejlepším řešením daného problému bude přestěhování prodejny blíže k centru města. Je pravda, že tento krok není jednoduchý a není bez investic. Ovšem domněnka je, že investice do tohoto kroku by se podniku brzy vrátily.

Nejméně ekonomicky výhodné se vyobrazili teritoriální celky Moravskoslezského, Jihočeského, Ústeckého a Karlovarského kraje. Dané kraje již delší dobu stagnují na nule. Podnik Lemberk by se na tyto kraje měl zaměřit a snažit se zde získat nové zákazníky a především si je následně i udržet. Například pomocí zvýšené propagace podnikové produkce v těchto krajích. Podnik sází zejména na účast na veletrzích a výstavách, proto by měl více vyhledávat tyto výstavy a veletrhy se zaměřením na nábytek v daných krajích. Je zde přímý kontakt s potencionální klientelou, čehož je nutné využít ve svůj prospěch. Je nutné důkladně představit podnik, zmínit všechny jeho výhody – např. ochrana životního prostředí a v neposlední řadě také ukázat ocenění, které podnik získal za své výrobky.

Co by také podnik mohl ještě zvážit a zaměřit se na to, je snížení výrobních nákladů. Podnik má tržby vysoké, ale zároveň má i vysoké náklady, takže po odečtení se nezíská příliš vysoký hospodářský výsledek. I když v posledních letech má výše hospodářského výsledku tendenci mírného růstu, podnik by mohl zkusit uplatnit nejrůznější slevy u svých dodavatelů, ať už věrnostní, množstevní či slevy za včasnou platbu. To vše má na výrobní náklady velký vliv.

Doporučením je taktéž pokusit se proniknout na nové zahraniční trhy. Především se zaměřením na sousedící státy ČR, např. Slovensko, Polsko nebo i Maďarsko apod. Ceny za

dopravu by nebyly tak vysoké a zejména národy těchto států mají podobný charakter jako národ český, takže by bylo možné předvídat nákupní chování těchto potencionálních zákazníků.

Podnik Lemberk si vede jinak velice dobře. Je to malý podnik se svou tradicí, který boduje zejména v zahraničí – ve Velké Británii. I když jeho jméno zřejmě nemůže konkurovat takovým obrovským řetězcům, jako je Asko či Jena nábytek, podnik má v České republice svou klientelu a to je důležité. Vyrábí kvalitní produkci, což oceňuje především movitá klientela, která si ráda za kvalitu a vytříbenost připlatí, což podnik vnímá zejména u zakázkové výroby.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BRODSKÝ, Zdeněk; STRÍTESKÁ, Michaela. *Malé a střední podnikání – distanční opora*. Vyd. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 148 s. ISBN 978-80-7395-346-1.
- [2] Češi výrazně mění nákupní zvyklosti. Sázka na nízkou cenu je minulostí. *IDNES.cz* [online]. 6. 5. 2001 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: http://finance.idnes.cz/cesi-vyrazne-meni-nakupni-zvyklosti-sazka-na-nizkou-cenu-je-minulosti-1mf-viteze.aspx?c=A110505_112745_viteze_sov
- [3] GBP britská libra, historie kurzů měn. *Kurzy.cz* [online]. 2011 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/GBP-britska-libra/>
- [4] Inspirace ze zahraničí: Jak se daří nákupy Britům?. *Netshopper.cz* [online]. 14. 01. 2010 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: http://www.netshopper.cz/print_1/lang_1/lay_3/inspirace-ze-zahranici-jak-se-dari-nakupy-britum.aspx
- [5] KOŽENÁ, Marcela. *Podniková ekonomika – distanční opora*. Vyd. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 115 s. ISBN 978-80-7395-313-3.
- [6] Krajská správa ČSÚ v hl. m. Praze. *Český statistický úřad* [online]. 31. 12. 2011 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/xa/redakce.nsf/i/home>
- [7] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 3. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [8] KŘÍKAČ, Karel. *Náklady, ceny, rentabilita*. Vyd. 2. Plzeň: Západočeská univerzita, 2000. 113 s. ISBN 80-7082-669-X.
- [9] Místní zvyklosti důležité pro obchodní kontakty. *BusinessInfo.cz* [online]. 2008 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/velka-britanie-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1000687/#sec11>
- [10] O firmě. *Dětský nábytek Lemberk* [online]. 2011 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: <http://www.lemberk.cz/o-nas/o-firme/>
- [11] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [12] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

- [13] Úplný výpis z obchodního rejstříku. *Obchodní rejstřík a Sbirka listin* [online]. 2006 [cit. 2012-04-19]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a600006165&typ=full&klic=fx1v6q5mpSiy%2fFbhA1G5Aw%3d%3d>
- [14] VEBER, Jaromír; SRPOVÁ, Jitka. *Podnikání malé a střední firmy*. Vyd. 2. Praha: Grada Publishing, 2008. 320 s. ISBN 978-80-247-2409-6.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Pohyb kurzu Kč/1 GBP za období od 1. 7. 2005 do 2. 1. 2012

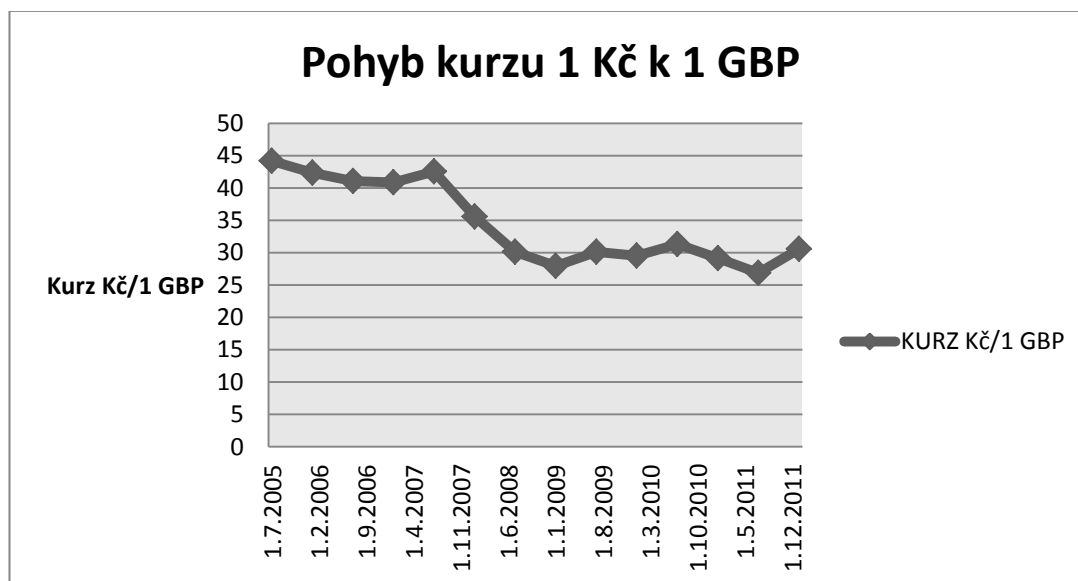
Příloha B: Pohyb kurzu Kč/1 GBP za ekonomické krize v roce 2008

Příloha A

Příloha A: Pohyb kurzu Kč/1 GBP za období od 1. 7. 2005 do 2. 1. 2012

DATUM	KURZ Kč/1 GBP
1. 7. 2005	44.173
2. 1. 2006	42.319
3. 7. 2006	41.052
2. 1. 2007	40.873
2. 7. 2007	42.534
2. 1. 2008	35.557
1. 7. 2008	30.124
2. 1. 2009	27.919
1. 7. 2009	30.102
4. 1. 2010	29.508
1. 7. 2010	31.330
3. 1. 2011	29.123
1. 7. 2011	26.865
2. 1. 2012	30.563

Zdroj: [3]



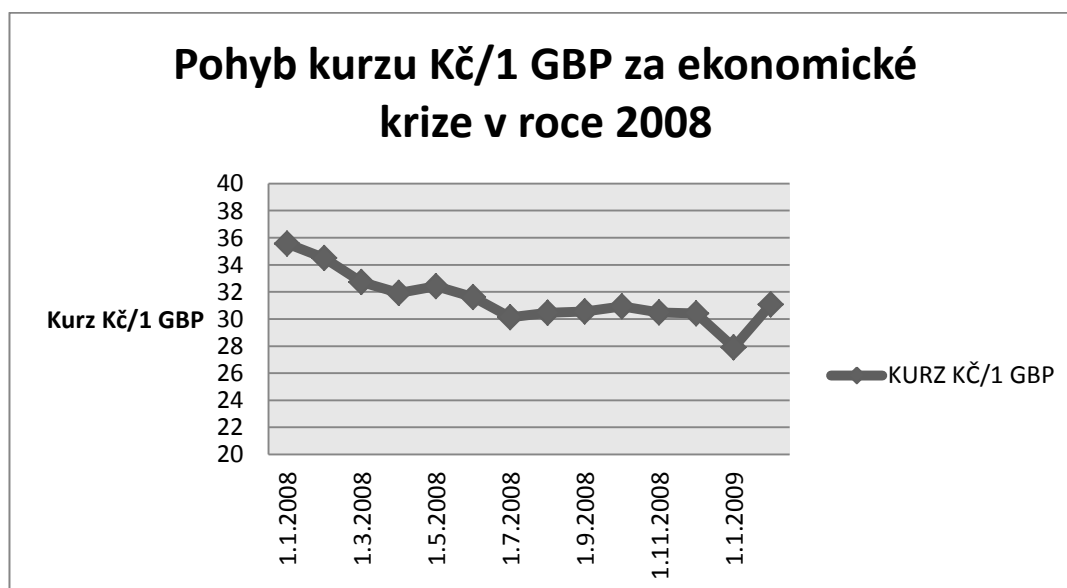
Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha B

Příloha B: Pohyb kurzu Kč/1 GBP za ekonomické krize v roce 2008

DATUM	KURZ KČ/1 GBP
2. 1. 2008	35.557
1. 2. 2008	34.501
3. 3. 2008	32.733
1. 4. 2008	31.923
2. 5. 2008	32.424
2. 6. 2008	31.616
1. 7. 2008	30.124
1. 8. 2008	30.457
1. 9. 2008	30.548
1. 10. 2008	30.943
3. 11. 2008	30.476
1. 12. 2008	30.423
2. 1. 2009	27.919
2. 2. 2009	31.065

Zdroj: [3]



Zdroj: Vlastní zpracování