

Univerzita Pardubice
Dopravní fakulta Jana Pernera

Rentabilita zákazníků společnosti ČSAD Hodonín a.s.
Bc. Jan Sepekovský

Diplomová práce

2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Jan Sepekovský
Osobní číslo: D10708
Studijní program: N3708 Dopravní inženýrství a spoje
Studijní obor: Dopravní management, marketing a logistika
Název tématu: Rentabilita zákazníků společnosti ČSAD Hodonín a.s.
Zadávací katedra: Katedra dopravního managementu, marketingu a logistiky

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

Úvod

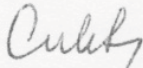
1. Teoretické vymezení základních pojmů
2. Charakteristika společnosti ČSAD Hodonín a.s.
3. Implementace metody ABC
4. Ekonomické vyhodnocení

Závěr

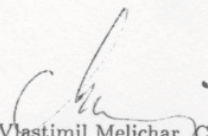
Rozsah grafických prací: **dle doporučení vedoucího**
Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:
dle pokynů vedoucího práce

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Rudolf Kampf, Ph.D.**
Katedra dopravního managementu, marketingu
a logistiky

Datum zadání diplomové práce: **30. listopadu 2011**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. května 2012**


prof. Ing. Bohumil Culek, CSc.
děkan

L.S.


prof. Ing. Vlastimil Melichar, CSc.
vedoucí katedry

V Pardubicích dne 30. listopadu 2011

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen 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.

V Pardubicích dne 18. 05. 2012

Jan Sepekovský

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval doc. Ing. Rudolfu Kampfovi, Ph.D. za věcné připomínky k úpravě i obsahu této práce.

ANOTACE

Práce se zabývá rentabilitou zákazníků logistického centra společnosti ČSAD Hodonín, a.s. Obsahuje charakteristiku zmíněné společnosti a alokaci nákladů zákazníkům pomocí metody Activity-based costing. Výstupem práce jsou zlepšující opatření na základě výpočtu rentabilit zákazníků.

KLÍČOVÁ SLOVA

rentabilita, activity-based costing, zákazníci, alokace nákladů

TITLE

Customers profitability of CSAD Hodonin a.s.

ANNOTATION

The theses is focused on customers profitability of logistic centre, which is a part of ČSAD Hodonín company. This paper consists of a description of the company and cost allocation to customers pinpointed by Activity-based costing. The result of this paper are improving proposals based on certain profitability of customers.

KEYWORDS

profitability, activity-based costing, customers, cost allocation

OBSAH

Úvod	9
1 Teoretické vymezení základních pojmů.....	11
1.1 Pojem náklady.....	11
1.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví	11
1.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnictví	11
1.2 Členění nákladů	12
1.2.1 Druhové členění nákladů	12
1.2.2 Účelové členění nákladů	12
1.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	13
1.2.4 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik	13
1.2.5 Kalkulační členění nákladů.....	14
1.2.6 Další skupiny nákladů.....	14
1.3 Řízení nákladů	15
1.3.1 Třídění rozpočtů.....	15
1.3.2 Metody rozpočtování	16
1.4 Alokace nákladů	18
1.4.1 Alokační fáze	18
1.4.2 Rozvrhová základna.....	19
1.4.3 Principy alokace.....	20
1.5 Metody alokace nepřímých nákladů.....	20
1.5.1 Odčítací metoda	22
1.5.2 Rozčítací metoda.....	22
1.5.3 Metoda kalkulace dělením	22
1.5.4 Přirážková metoda.....	23
1.5.5 Nedostatky tradičních kalkulačních metod	25
1.6 Metoda activity –based costing.....	25
1.6.1 Představení metody ABC.....	25
1.6.2 Základní pojmy ABC	26
1.6.3 Pět kroků tvorby ABC modelu.....	27
1.6.4 Výhody a nevýhody modelu ABC v porovnání s tradiční přirážkovou metodou	30

2	Charakteristika společnosti ČSAD Hodonín, a.s.	32
2.1	Představení společnosti	32
2.1.1	Předmět podnikání	33
2.1.2	Členství v organizacích, svazech, sdruženích	33
2.1.3	Nabízené služby	34
2.1.4	Sociální politika	35
2.1.5	Politika kvality	36
2.1.6	Environmentální politika	37
2.2	Analýza současného stavu logistického centra v Praze-Hostivaři	37
2.2.1	Zákazníci logistického centra	38
2.2.2	Současná tvorba nabídek jednotlivým zákazníkům	39
3	Implementace metody ABC	41
3.1	První krok – úprava účetních dat	41
3.2	Druhý krok – návrh aktivit	43
3.3	Třetí krok – ocenění aktivit	44
3.4	Čtvrtý krok – definování nákladových objektů	44
3.5	Pátý krok – ocenění nákladových objektů	46
3.6	Rentabilita zákazníků logistického centra	53
4	Ekonomické vyhodnocení	55
4.1	Diverzifikace zákazníků logistického centra	55
4.2	Návrh nápravných opatření	56
4.2.1	Řešení pomocí změny cen	56
4.2.2	Výpočet nákladově optimálních cen	57
4.2.3	Ceny konkurence	59
4.2.4	Řešení pomocí snížení fixních nákladů	60
	Závěr	61
	Použitá literatura	62
	Seznam tabulek	64
	Seznam obrázků	65
	Seznam zkratk	66

ÚVOD

Zákazníci jsou jednoznačně jednou z nejdůležitějších součástí celého podniku. Mnoho firem v současnosti řeší jak nejlépe uspokojit potřeby svých zákazníků, jak získat nové a udržet si stávající. Velmi často se se zákazníkem pracuje individuálně. Služby se mu poskytují víceméně na míru podle jeho nadefinovaných požadavků. Zejména v logistice, kde v roli zákazníků vystupují další společnosti optimalizující své náklady, je situace velmi napjatá a vyjednávání jsou nekompromisní. Podniky s vidinou získání nového zákazníka jsou schopny akceptovat řadu nevýhod, které kontrakt může přinést. V dnešní době je mnoho systémů a metod, které vztahy se zákazníky řeší a upravují. Na druhou stranu jsou i společnosti, které na podobné systémy nemají prostředky a tuto problematiku do hloubky nestudují. Přicházejí tedy o velmi cenné informace, které by jim mohli do budoucna pomoci stanovit nové cíle a z nich plynoucí strategie.

Jedním z nejdůležitějších ukazatelů, který odpovídá na otázku, jak si podnik stojí vůči zákazníkům, je rentabilita. Je nesporné, že rentabilita zákazníků je pojem, který firmy v současnosti velmi zajímá, avšak získání relevantních výsledků je často náročné. Největším problémem, který je potřeba překonat, je přiřadit náklady podniku jednotlivým zákazníkům. Obecným trendem u všech typů podniků je navyšování podílu nepřímých nákladů na úkor přímých. V logistice i v jiných službách je dokonce více režijních nákladů než přímých. To je způsobeno zejména náklady na marketing, řízení vztahu se zákazníky, zákaznickým servisem apod. S těmito náklady je nutné se vypořádat a dokázat je alokovat na nákladový objekt respektive na zákazníka.

Aby alokace nákladů a tím i následný výpočet rentability zákazníků měl co nejlepší vypovídací hodnotu, byla pro výpočet zvolena metoda ABC (Activity-based costing). Jedná se o moderní přístup, který, přestože je známý přes 20 let, tak ho většina podniků nepoužívá a stále kalkuluje tradičními metodami.

Cílem této práce je spočítat rentabilitu zákazníků logistického centra v Praze-Hostivaři a navrhnout opatření týkající se právě zákazníků, která pomůžou zlepšit současnou finanční situaci podniku. Podružným cílem je zjištění, jak si stojí podnik vůči zákazníkům a jaké změny by byly nutné k profitabilnímu hospodaření.

Tato diplomová práce se skládá ze čtyř stěžejních kapitol. V první kapitole, která je teoretická, je popsána problematika nákladů, jejich alokace a využití při řízení podniku.

V druhé kapitole bude představena společnost ČSAD Hodonín včetně analyzované pobočky logistického centra v Praze. Třetí kapitola bude ryze analytická a bude v ní spočtena rentabilita zákazníků LC na základě výsledků již zmíněné metody ABC. Poslední čtvrtá kapitola bude věnována ekonomickému zhodnocení, jenž zahrnuje návrhy a opatření, které povedou ke zlepšení finanční situace logistického centra.

1 TEORETICKÉ VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Tato kapitola slouží k popsání teoretických poznatků o problematice nákladů v podniku. Jsou zde vymezeny důležité pojmy, jejich členění a význam pro efektivní řízení podniku. Větší část této kapitoly je věnována alokaci nákladů, která je stěžejní pro určení ziskovosti podniku. Protože se práce věnuje nejen ziskovosti, ale především rentabilitě zákazníků, budou popsány moderní druhy alokace nákladů, především metoda Activity-based costing (ABC).

1.1 POJEM NÁKLADY

Existuje mnoho definic pro podnikové náklady. Řada autorů tyto definice dělí ze dvou hledisek, a to zdali jde o pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví, nebo z pohledu manažerského účetnictví.

1.1.1 POJETÍ NÁKLADŮ Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ

Náklad je úbytek ekonomického prospěchu, jehož konečným důsledkem je přírůstek dluhů nebo snížení aktiv, a který v sledovaném období zapříčiní snížení vlastního jmění nezpůsobeného odlivem kapitálu provedeného vlastníky a umožní realizovat budoucí prospěch ve formě výnosů z prodeje (produkce). Z této definice vyplývá, že náklady jsou důležité pro budoucí výnosy.¹

1.1.2 POJETÍ NÁKLADŮ Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

„Je to hodnotově vyjádřené, účelné spotřebování ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností.“²

Oboje pojetí nákladů je nutné od sebe odlišit. I když jsou na první pohled velmi podobné, mají jiný význam, především v použití informací z těchto nákladů.

Finanční účetnictví je určeno především informativně externím uživatelům, kteří se zajímají o činnost podnikatelské jednotky. Mezi externí uživatele můžeme řadit finanční úřad, konkurenční podniky, banky atd. Manažerské účetnictví je určeno pro interní potřeby podniku, kterými mohou být například kalkulace, plánování apod.

¹ PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. 2007, s. 68.

² POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 32 .

1.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady můžeme členit z mnoha hledisek. Záleží, jaké informace k rozhodování o nákladech jsou potřebné. Pro potřeby této práce bylo vybráno několik základních způsobů třídění nákladů.

1.2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Toto členění nejlépe popisuje Král, který podrobněji člení náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, které se projevují v prvotní podobě jednotlivých nákladových druhů. Za základní nákladové druhy se přitom považují:

- a) spotřeba materiálu,
- b) spotřeba a použití externích prací a služeb, jako například přepravy, nájmu, energie, prací a služeb spojených s opravami a udržování majetku,
- c) mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků,
- d) odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku,
- e) finanční náklady, jako například úroky, pojistné, bankovní výlohy a náklady spojené se získáním bankovních záruk.³

1.2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jak je patrné z názvu, v tomto případě se náklady člení podle toho, na jaký účel byly vynaloženy. Je to jedna z nejdůležitějších skupin pro rozhodování na nižších úrovních v rámci jednoho podniku. Toto řízení je založeno na přiměřenosti spotřebovaných nákladů, neboť každý manažer by měl vědět, kolik se přibližně na daný objem produktů spotřebuje zdrojů. V praxi probíhá strukturalizace účelového členění na náklady výrobní činnosti (náklady hlavní výroby, pomocné či obslužné výroby, vedlejší výroby a náklady různých přidružených činností.

Pakliže je potřeba kontrolovat hospodárnost, člení se dále náklady podle jejich vztahu k činnosti či operaci na dvě elementární skupiny:

- a) náklady vyvolané technologickým procesem dané činnosti, kterým se říká příznačně technologické. Jsou jimi například spotřeba dřeva v truhlářské dílně,

³ KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. 2006, s. 65

- b) náklady spotřebovávané k vytvoření, zajištění a udržení podmínek pro fungování dané činnosti. Říká se jim též náklady na obsluhu a řízení. Příkladem může být plat vedoucího, nebo plátek do pily v již zmíněné truhlářské dílně.

Toto členění má vazby na tvoření různých kalkulací v podniku. Rozčleněním těchto nákladů na konkrétní výrobek či službu vznikají náklady jednicové popřípadě náklady režijní.

1.2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ

Náklady z hlediska vztahu k objemu výkonů se člení na variabilní a fixní. Náklady, které se vlivem změny objemu výroby mění, se nazývají variabilní. Tyto se mohou měnit různým tempem. Podle tohoto tempa se variabilní náklady dále člení na:

- proporcionalní (lineární) – tj. náklady za každou dodatečnou jednotku objemu výroby jsou stejné. Tento stav lze považovat za uspokojivý a má smysl, pakliže je dostatečná poptávka, zvyšovat objem výroby,
- nadproporcionalní (progresivní) – tj. náklady za každou dodatečnou jednotku objemu výroby jsou vyšší než ta předchozí. Matematicky se nejčastěji vyjadřují kvadratickou funkcí. Zvyšování objemu výroby se za těchto okolností nevyplácí a zpravidla je to způsobeno špatnou technologií nebo řízením,
- poproporcionalní (degresivní) – tj. náklady za každou dodatečnou jednotku objemu výroby jsou nižší než ty předchozí. V absolutní výši tedy rostou pomaleji než objem výroby a to je logicky velmi žádoucí jev, který podmiňuje zvyšovat objem výroby jak je to jen možné.

Další skupinou jsou náklady fixní. Tyto náklady se v krátkém období nemění. Jedná se zejména o náklady na chod podniku jako celku. Lze mezi ně řadit náklady na pořízení strojů, budov, dopravních prostředků, odpisy apod. Fixní náklady se mohou měnit v jednu za delší časový úsek a to pouze skokově například při změně výrobního programu nebo vlivem nákupu nových již zmíněných investic.

Dělení na fixní a variabilní náklady je však účinné pouze z krátkodobého hlediska. V dlouhém období jsou všechny náklady považovány za variabilní. To je dáno skutečností, že i fixní náklady se v dlouhodobém horizontu mohou měnit.

1.2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK

Toto členění dělí náklady nejdříve podle místa vzniku a to podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Těmto útvarům se častěji říká střediska. Dalším krokem je

navazující členění podle odpovědnosti za jejich vznik. Tuto odpovědnost často nesou vedoucí pracovníci středisek. Jsou zodpovědní za plnění nákladových úkolů, za další dekompozici nákladů a za jejich řízení. Problémy mohou nastat při vyúčtování mezi jednotlivými středisky, zvláště při oceňování některých výkonů pomocí vnitropodnikových cen. Jsou tudíž nutné směrnice a férový přístup.

1.2.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Jinými slovy je to členění nákladů podle kalkulačních položek. Náklady se mohou z tohoto hlediska dělit na výše zmíněné jednicové a režijní a z dalšího pohledu na přímé a nepřímé náklady. Jednicové náklady jsou takové, které přímo souvisí z výrobou daného produktu a dají se přidělit na jednici výkonu. Režijní náklady mohou i nemusí souviset přímo s výrobou daného produktu, avšak nelze je přesně vyčíslit na jednici výkonu daného podniku. Ačkoliv se zdá, že přímé a nepřímé náklady jsou obdobou nákladů jednicových a režijních, není tomu tak. Přímé náklady přímo souvisí s daným druhem výkonů a váží se k němu. Oproti tomu náklady nepřímé se neváží k jednomu druhu výkonu, avšak zajišťují chod podniku jako celku. Z toho vyplývá, že mezi náklady přímé řadíme samozřejmě náklady jednicové a některé náklady režijní.

1.2.6 DALŠÍ SKUPINY NÁKLADŮ

Mimo předchozí členění nákladů existuje ještě několik druhů nákladů, které je důležité rozdělit a stanovit, a to především pro správné manažerské rozhodování. Proces jejich rozdělování je často složitý a náročný. Zabývá se jimi především vedení podniku, a proto vychází z manažerského účetnictví.

a) Explicitní a implicitní náklady

Tyto náklady popisuje Kotěšovcová a Janoušková jako náklady, které byly reálně vynaloženy na nákup nebo nájem výrobních faktorů potřebných pro chod podniku (výrobu, služby). Jsou zaznamenány v účetnictví podniku na jednotlivých účtech.

Implicitní náklady nemají peněžní formu a je nesnadné je vyčíslit. Vyjadřují se pomocí tzv. oportunitních nákladů, které vyjadřují zisk, který by podnikatelská jednotka získala při využití nákladů na další nejlepší variantu. Ve finančním účetnictví se nezachycují, je však nutné je znát pro správná manažerská rozhodnutí.⁴

⁴ KOTĚŠOVCOVÁ, Jana; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. 2007, s. 43.

b) Utopené náklady

Toto jsou náklady, které jsou navždy ztraceny nebo promrhány, poněvadž podnik nevyžil jejich lepší možné uplatnění. Jinými slovy využil je neefektivně a bez určitých znalostí.

c) Relevantní a irelevantní náklady

„V případě relevantních nákladů se jejich výše mění v závislosti na přijetí nebo odmítnutí manažerských rozhodnutí. Irelevantní náklady zůstanou stejné bez ohledu na přijatou manažerskou variantu. Do tohoto dělení ještě mohou být zařazeny rozdílové náklady. Vyjadřují rozdíl mezi náklady před přijetím manažerského rozhodnutí a po sečtení jeho dopadů.“⁵

1.3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Teorie a praxe zná několik možných způsobů jak řídit náklady. Patří mezi ně plánování, sledování, kontrola, využívání zpětné vazby a vykonávání opatření sloužících ke snížení nákladů. Hlavními nástroji jsou tedy rozpočty a kalkulace. Kalkulacím se tato práce bude věnovat v další kapitole.

1.3.1 TRÍDĚNÍ ROZPOČTŮ

Třídít rozpočty můžeme podle následujících hledisek, které ve své knize uvádí Doyle:

- a) podle období, pro které se sestavují – dlouhodobé a krátkodobé,
- b) podle stupně řízení – základní (pro jednotlivá střediska, útvary nebo výkony), souhrnné (za vyšší stupně řízení),
- c) podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů – rozpočet všech nákladů a výnosů, rozpočet jen části nákladů a výnosů (pro náklady, které nemohou být všechny vyčísleny do budoucna),
- d) podle počtu variant plánu – pevné (jedna možná varianta), pohyblivé (flexibilní, více variant, pro více výrobních možností kapacit).⁶

Nyní se v práci popíše problematika rozpočtů, které jsou nutné především k plánování. Rozpočty mohou být na celé účetní období nebo na dobu kratší než jeden rok

⁵ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 41.

⁶ DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. 2006, s. 71.

(rozpočty měsíční, týdenní, denní). Právě rozpočty podporují dosažení cílů daného podniku. Ať už se jedná o cíle strategické, taktické nebo operativní. Rozpočty se již nemusí vázat pouze na nějaké kalendářní období. Dnešním trendem je vázat rozpočet na životní cyklus daného výrobku nebo služby. Často se tyto rozpočty mohou objevovat u sezónních produktů.

Rozpočty by se měli sestavovat na základě několika cílů. Tyto cíle jsou uvedeny v tabulce č. 1.

Tabulka 1 Základní cíle pro sestavování rozpočtů

Koordinace	Rozpočty spojují množství rozdílných činností v organizaci.
Odpovědnost	Přiřazuje jednotlivcům zodpovědnost za náklady, zisky, výnosy, investice, apod.
Využití	Zajišťuje optimální využití omezených zdrojů
Motivace	Motivuje jednotlivce ke splnění rozpočtu (vztahuje se též k odpovědnosti)
Plánování a kontrola	Roční rozpočet rozpracovává krátkodobé cíle dlouhodobého plánu podniku. Zajišťuje uskutečnění těch opatření v krátkodobém horizontu, které vedou ke splnění dlouhodobých cílů.
Zhodnocení	Rozpočty jsou používány pro hodnocení dosažených výsledků.
Komunikace	Rozpočet je využíván ke komunikaci plánu a k dosažení stejnorodých cílů

Zdroj: KOTĚŠOVCOVÁ, Jana; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. 2007, s. 56.

1.3.2 METODY ROZPOČTOVÁNÍ

K sestavení rozpočtu se využívá celá řada metod. V dnešní době jsou některé metody již zastaralé. Tím je myšleno, že jsou zavádějící, nepřesné, neflexibilní a náročné na zpracování.

Tradiční metody rozpočtování

Tyto metody vychází z nákladů z minulých let a především z plánu odbytu. Tvorba rozpočtů tradičním způsobem je velmi náročná na čas. Další nespornou nevýhodou je jeho fixní (neměnný) charakter. Díky dnešním velmi rychlým změnám na trhu, mnohdy ze dne na den, se stává rychle zastaralým (neaktuálním). Tato metoda má pět částí, kterými jsou: příprava rozpočtu, sestavení rozpočtu, kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek, odstranění odchylek. Chybí kontrolní mechanismus, který by reagoval na případné změny okamžitě, nebo s minimálními zpožděními. Dalšími velkými nedostatky jsou určité v relevantních informacích z analýz, skryté náklady, nepropojenost (izolovanost) rozpočtů, nejsou určeny náklady z hlediska účelnosti (zodpovědnosti).⁷

Mezi tyto metody lze řadit například:

- rozpočtování na základě vynaložených nákladů v minulém období,
- metoda regresní a korelační analýzy,
- grafický rozbor a extrapolace,
- metody matematické statistiky atd.

Nové metody rozpočtování

Tyto metody eliminují velkou část chyb, které byly uváděny v předchozích tradičních metodách. Jejimi výhodami jsou flexibilita, vyjadřují přesné náklady a jsou vždy aktuální.

Mezi nové metody patří:

- activity-based budgeting,
- beyond budgeting,
- zero-based budgeting.

Základem veškerého rozpočtování jsou přesně zpracované kalkulace, které stanovují přesné náklady produktu. Kalkulace se porovnávají s prodejní cenou a kalkulace též rozhodují o tom, zdali se produkt má uvést na trh či nikoliv. Problematika kalkulací je z části probrána v další kapitole. Ta se zaměřuje jak na sestavování kalkulací, tak především na alokaci nákladů přímých nebo nepřímých.

⁷ DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. 2006, s. 74.

1.4 ALOKACE NÁKLADŮ

V úvodu bylo řečeno, že tato práce se zabývá rentabilitou zákazníků. Aby bylo možné spočítat jakoukoli rentabilitu, je nutné nejdříve přiřadit náklady jednotlivým nákladovým objektům (v tomto případě zákazníkům). Tato část práce se bude zabývat problematikou alokace s důrazem na skutečnost, aby přiřazení nákladů odpovídalo co nejvíce realitě.

Problematika alokace nákladů se využívá i v jiných ekonomických otázkách. Rentabilita je pouze jedna možnost. Mimo ní lze uvést správné nastavení ceny produktu a objektivní ohodnocení vnitropodnikových výkonů, tak aby bylo dosaženo správného manažerského řízení podniku.

1.4.1 ALOKAČNÍ FÁZE

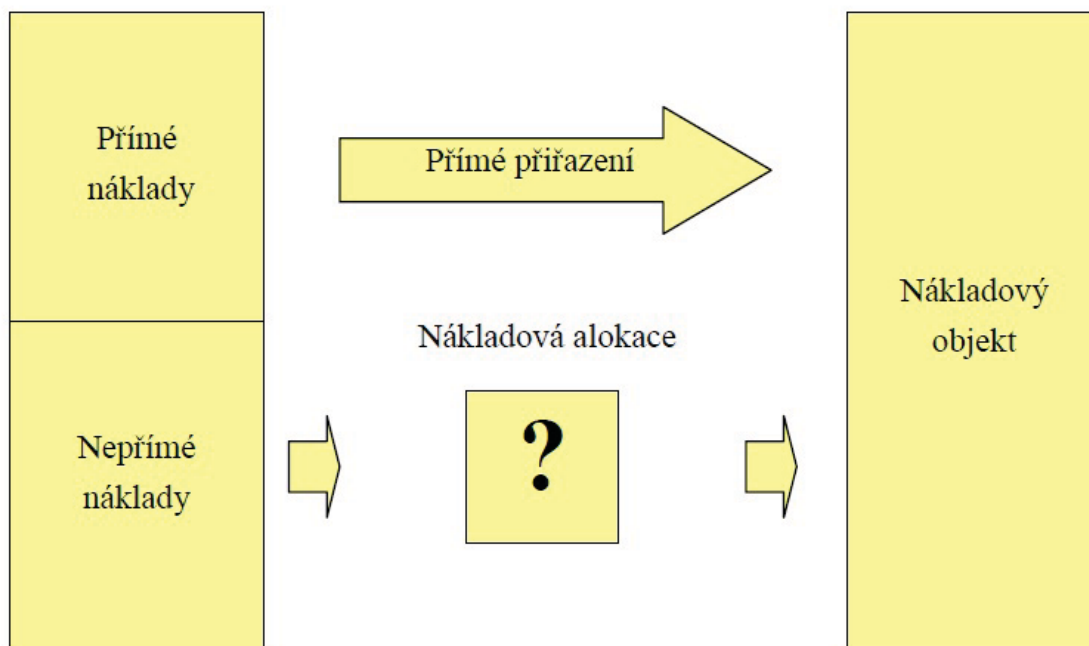
Podle Popeska je proces přiřazení nákladů nákladovému objektu je možné rozdělit na fáze. Jsou známé dvě základní fáze:

1. **přiřazení přímých nákladů** – tyto náklady lze přesně přiřadit nákladovému objektu, protože existuje jasná příčinná vazba mezi objektem a těmito náklady,
2. **přiřazení nepřímých nákladů** – tyto náklady naproti tomu bývají společné více nákladovým objektům, neexistuje tedy jednoznačný příčinný vztah a pro zjištění podílu, který z těchto nákladů náleží zkoumanému nákladovému objektu je zapotřebí použít zprostředkující veličinu.⁸

Tyto fáze lépe znázorňuje obrázek 1, který je uveden na další straně.

⁸ POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 47.

Obrázek 1 Schéma fází alokace nákladů



Zdroj: POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 48.

1.4.2 ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA

Druhá fáze alokace, ve které dochází k přiřazení nepřímých nákladů, je závislá na zprostředkující veličině. U tradičních nákladových systémů se tato veličina nazývá rozvrhová základna. U moderních systémů ABC (activity-based costing) je definována jako vztahová veličina. Systémem ABC se tato práce zabývá níže.

„Rozvrhová základna může být stanovena v peněžní nebo naturální formě.“⁹ Rozvrhová základna je v podstatě pojítkem mezi nepřímým nákladem a nákladovým objektem. Její definování je kritickou fází celého procesu přiřazení nepřímých nákladů. Základním předpokladem, který by měla splňovat a zaručovat, je, *„aby byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti“¹⁰*. Tím je myšleno, aby rozvrhová základna byla reálným měřítkem vzniku nepřímých nákladů. Praxe dokazuje, že definování správné rozvrhové základny je velice obtížné. Na vztahovou veličinu jsou podle Hradeckého kladeny požadavky, které by měla splňovat. Jsou jimi:

- vyjádření maximální příčinné souvislosti k přiřazovaným nákladům,

⁹ FIBÍROVÁ, Jana. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 2005, s. 118.

¹⁰ KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2006, s. 176

- dostatečná velikost, aby její případný výkyv nezpůsobil velké rozdíly v objemu přiřazovaných nákladů,
- poměr mezi ní a přiřazovanými náklady by měl být relativně stálý,
- jednoduchost, snadno zjistitelnost a kontrolovatelnost.¹¹

Z předchozího výčtu je patrné, že splnění všech požadavků může činit problém většině firem. Nalézt vhodnou rozvrhovou základnu ještě neznamena, že se jí podaří implementovat, poněvadž může být problém s dostupností dat pro její využití. K zajištění takových dat je často potřeba vybudovat rozsáhlý a zpravidla nákladný monitoring. V praxi zejména kvůli vysokým nákladům na zjišťování těchto dat se přistupuje k řadě kompromisů, které vedou k jisté nepřesnosti. Je už na každém podniku, jaké odchylky je schopen akceptovat.

1.4.3 PRINCIPY ALOKACE

Obecně se používají tři principy k přiřazení nepřímých nákladů nákladovým objektům. Jsou jimi:

- Příčinný princip,
- Princip únosnosti,
- Princip průměrování.

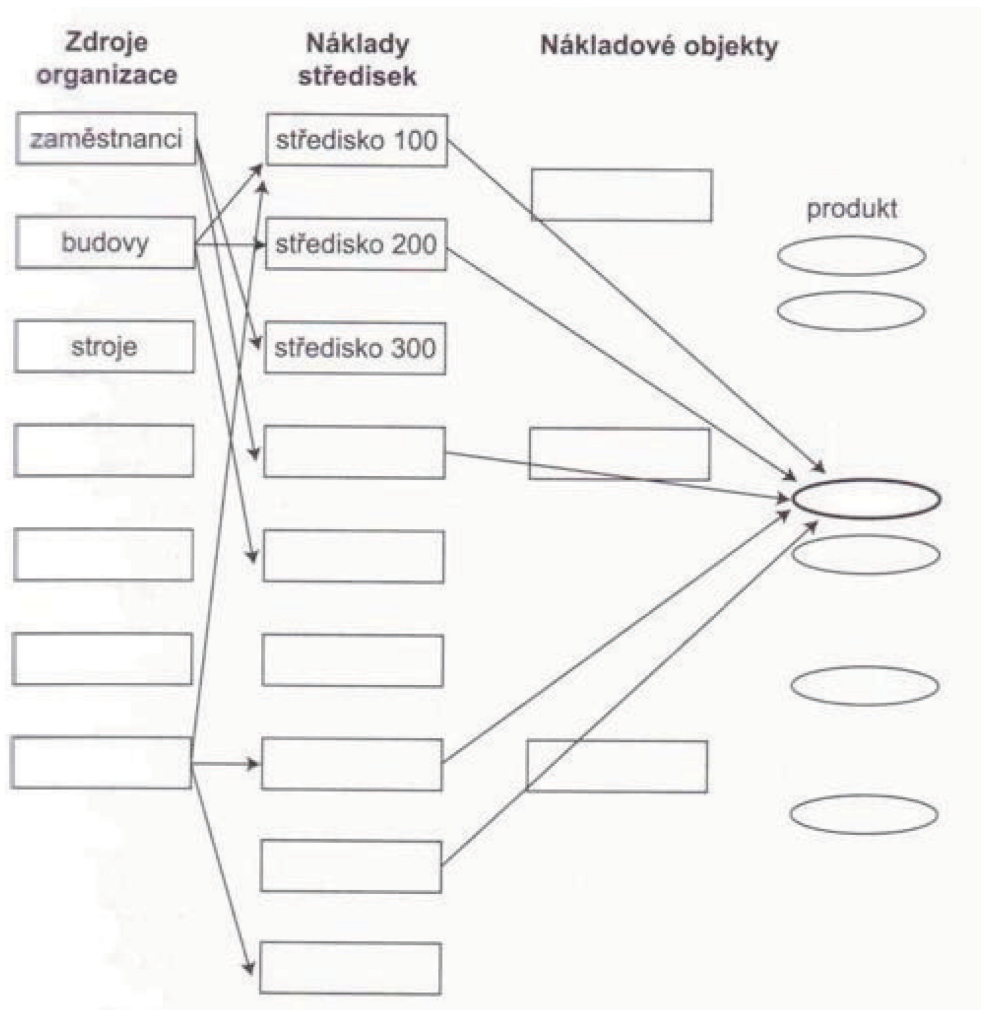
Pro podmínky této práce je na první pohled nejdůležitější příčinný princip. Ten je založen na tom, že každý nákladový objekt by měl být zatížen pouze náklady, které vyvolal. Tento princip v řadě případů není možné splnit, a proto se využívá princip průměrování. Tento princip přiřazuje nákladovému objektu průměrné náklady. Princip únosnosti nákladů se používá pro kontrolu kalkulace ceny. Jeho cílem není zjistit, jaké náklady objekt vyvolal, ale zkoumá, kolik je schopen nákladový objekt nepřímých nákladů absorbovat. Ať už se zvolí jakýkoliv princip nebo jejich kombinace, měl by se uplatňovat na všechny nákladové objekty.

1.5 METODY ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ

Metody alokace jsou konkrétní postupy, jakými lze přiřazovat náklady nákladovým objektům. V závislosti na typu výroby jsou známy metody pro sdružené a nesdružené výroby. V podstatě jsou tyto metody považovány za tradiční. Schéma, jakým způsobem se náklady alokují, je uvedeno na obrázku 2.

¹¹ HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 2008, s. 192.

Obrázek 2 Schéma tradičního přiřazování nepřímých nákladů



Zdroj: STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 2003, s. 97.

Alokace nákladů ve sdružené výrobě

Tato výroba se vyznačuje tím, že do určitého okamžiku jsou produkty součástí jednoho výrobního procesu. Z tohoto důvodu nelze přesně rozklíčovat náklady na výsledné produkty. Používají se:

- Odčítací metoda,
- Rozčítací metoda.

Alokace nákladů v nesdružené výrobě

V nesdružených výroбах lze použít:

- Metoda kalkulace dělením,
- Přírážková metoda,
- Metoda dílčích aktivit (ABC).

1.5.1 ODČÍTACÍ METODA

Má své využití ve sdružených výroбах, které jsou charakterizovány tím, že výstupem výrobního procesu je jeden produkt hlavní a pak další, tzv. vedlejší produkty. Vzhledem k tomu, že nelze přesně zjistit náklady na výrobu produktu samostatně, je užit takový postup, kdy se od celkových nákladů výrobního procesu odečtou náklady na vedlejší výrobky. Hodnota nákladů vedlejších výrobků se vyjádří z jejich prodejních cen snížených o zisk. Zůstatek po tomto odečtení se považuje za náklady na hlavní produkt.¹²

1.5.2 ROZČÍTACÍ METODA

Tato metoda se využije tehdy, když výstupem sdruženého výrobního procesu je několik výrobků, které jsou všechny označeny jako hlavní. Náklady se v tomto případě rozdělí na jednotlivé výrobky pomocí zvolených poměrových čísel. Těmito poměrovými čísly mohou být nejrůznější veličiny fyzické i hodnotové. Při zvolení poměrových čísel podle objemu se vlastně předpokládá, že každý z výrobků spotřebovává proporcionálně stejné náklady ze sdruženého procesu výroby. Náklady na jednotku jsou pak však stejné, což často nebude odpovídat realitě. V praxi se proto nejčastěji využívá rozpočítávání nákladů podle prodejních cen finálních produktů.¹³

1.5.3 METODA KALKULACE DĚLENÍM

Tato metoda je v podstatě nejjednodušší způsob, jakým je možné přiřadit náklady nákladovému objektu. Existují dvě možnosti, jak tuto metodu provést.

- Prostá kalkulace dělením,
- Kalkulace dělení s poměrovými čísly.

Pakliže se k výpočtu použije první možnost této metody, tedy prostá kalkulace dělením, náklady na jednotku výkonu (nákladový objekt) se vypočtou tak, že celkové náklady organizace jsou poděleny právě počtem jednotek výkonů. Tato metoda má své výhody i nevýhody. Výhodou je nenáročnost celé metody. Metoda není náročná ani na čas, ani na sběr dat, tudíž je v porovnání s ostatními i ekonomicky výhodná. Hlavní nevýhodou je zřejmá nevypovídající neschopnost dosažených výpočtů. Aby právě tuto vypovídací schopnost měla, musela by se použít pouze u výroby nebo produkce homogenních produktů, avšak v momentě, kdy zákazníci budou mít různé požadavky, budou výsledky nepřesné.

¹² HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 2008, s. 196.

¹³ HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 2008, s. 196.

Druhá možnost, tzv. kalkulace dělením s poměrovými čísly, je odlišná od té první tím, že ji lze použít i na výroby, které nejsou zcela homogenní. Náklady jdou rozdělit, avšak pouze pomocí jednoho parametru, kterým může být rozměr, hmotnost, čas výroby apod. Postupuje se následovně. Pro jeden konkrétní produkt se stanoví ekvivalent nákladů roven 1. U ostatních produktů se vypočítá ekvivalentní číslo pomocí měřitelného parametru, kterým se jednotlivé produkty liší. Následně se spočtou náklady na jeden ekvivalent a závěrem se roznásobí hodnoty jednoho ekvivalentu vlastním ekvivalentním číslem produktu. Výsledkem jsou právě náklady na jednotlivé produkty. Pozitiva i negativa jsou podobná těm, které jsou již uvedeny u první možnosti této metody. Tedy tuto metody lze opět užít pouze u výroby jednoho druhu výkonů, kde se produkty liší pouze jedním parametrem. Metoda se nedokáže vyrovnat s různými doplňkovými službami. Při využívání těchto metod by měl být manažer stále velmi obezřetný.

1.5.4 PŘIRÁŽKOVÁ METODA

Jedná se o metodu, která vznikla na začátku 20. století. K jejímu vzniku přispěla různorodost produktů a výkonů, kde každý produkt spotřebovával jiné materiály a byl jinak náročný na čas, pracnost a kvalifikaci. Tato metoda poprvé používá rozvrhové základny, tj. nepřirazuje náklady objektu přímo, ale právě přes tuto rozvrhovou základnu. Vzorec pro výpočet pomocí přirážkové metody je uveden níže.

$$PP = NRN / RZ_p$$

PP procento přirážky režijních nákladů,

NRN nepřímé režijní náklady,

RZ_p rozvrhová základna peněžní (v Kč).

Při použití naturální rozvrhové základny je výsledkem sazba režijní přirážky v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku rozvrhové základny (např.: na hodinu práce).

$$RP = NRN / RZ_n \quad RP \text{ sazba režijní přirážky}$$

NRN nepřímé režijní náklady

RZ_n rozvrhová základna naturální

Výhodou využití peněžní rozvrhové základny je podle Popeska její snadné a přesné kvantifikování. Na druhou stranu s sebou nese riziko častých změn v cenách rozvrhové základny, které jednak bez aktualizací vedou k nesprávnému přiřazení režijních nákladů a jednak jsou tímto nestálé a neumožňují srovnávání v různých obdobích. Naturální rozvrhové základny jsou stálejší a přesnější, nepodléhají cenovým vlivům, ale jejich zjišťování je většinou složitější a často vyžaduje zvláštní evidování zvolené naturální jednotky za podnik jako celek a současně ve vztahu ke konkrétním výkonům.¹⁴

Podle Fibírové existují dvě varianty přírážkové metody. Sumační a diferencovaná.

Sumační přírážková kalkulace – pro přiřazení veškerých režijních nákladů se použije jedna universální rozvrhová základna, podle které se náklady rozvrhují. Předpokládá se, že všechny režijní náklady mají vztah úměrnosti ke stejné veličině, kterou je zvolená rozvrhová základna. Jednoduchost aplikace této metody je samozřejmě zaplácena její nepřesností.

Diferencovaná přírážková kalkulace – vychází z myšlenky, že lze rozdělit režijní náklady na skupiny, ve kterých budou mít společný vztah k určité veličině. Nejprve tedy rozděluje režijní náklady na skupiny tak, aby byly v jedné skupině náklady podobného charakteru. Poté pro každou skupinu přiřazuje náklady pro danou skupinu specifické rozvrhové základny.¹⁵

Jako nedostatky přírážkové metody Popesko uvádí tyto tři následující:

- Režijní náklady tvoří již téměř 50 % všech nákladů, proto jakákoli nepřesnost v kalkulaci má obrovský dopad na celkovou výši alokovaných nákladů objektu,
- Přírážková metoda i ve své diferencované variantě již nedostatečně vyjadřuje příčinnou souvislost mezi rozvrhovanými režijními náklady a rozvrhovou základnou, ke které jsou vztaženy, a to proto, že stále více režijních nákladů žádný příčinný vztah k některé skupině přímých nákladů vůbec nemá,
- dalším problémem je tzv. efekt průměrování – přírážková metoda má sklon často průměrovat hodnoty nákladů alokovaných na objekt. Nadhodnocuje náklady

¹⁴ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 71.

¹⁵ FIBÍROVÁ, Jana. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 2005, s. 118

výkonů nenáročných na spotřebu výkonů spadajících do režijních nákladů a naopak podhodnocuje náklady výkonů, které mají tuto spotřebu vysokou.¹⁶

1.5.5 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH KALKULAČNÍCH METOD

Výše jmenované metody jsou v současné době značně nedostačující. Kalkulace byly účinné kolem šedesátých let 20. století. V té době byly hlavními náklady právě přímá práce, materiál a přímá reжіe. Se současným poklesem přímých mzdových nákladů a velkým nárůstem marketingových a jiných nepřímých (podpůrných) aktivit je určení konečných nákladů na výrobek (výkon) značně zkreslené díky špatné alokaci dle starých kalkulačních metod. V dnešní době je velmi těžké stanovit správnou kalkulační základnu pro rozvrhování nepřímých nákladů. Proto je velmi nutné, aby společnosti přizpůsobily své kalkulační metody stavu, který nastal, a tak přesně stanovily náklady na jednotlivé své výrobky služby. Poradenská firma PricewaterhouseCoopers vydala odhad, že až 66 % zdrojů ve společnostech jde na aktivity, které nepřidávají hodnotu.¹⁷

1.6 METODA ACTIVITY –BASED COSTING

1.6.1 PŘEDSTAVENÍ METODY ABC

Do doby 80. let 20. století společnosti řešily náklady především jako něco, co by se mělo neustále snižovat a zhošpodárňovat. Manažeři společností však zjistili, že je potřeba dělat více. Upřednostňovat zákazníka, respektovat jeho potřeby a podle toho provádět diferenciaci produktů, snižovat doby dodání, poskytovat dodatečný servis apod. Tento přístup je v celku správný, avšak klasické finanční účetnictví nezachytí, s jakou efektivitou se náklady na tento zákaznický přístup vynakládají. A o to jde přeci pokaždé, o zvyšování zisku. Důraz na zjištění ziskovosti jednotlivých činností přináší otázky, jaká je rentabilita vynaložených nákladů či rentabilita jednotlivých skupin zákazníků, popřípadě jednotlivců. Na tyto otázky odpovídá metoda ABC, tedy metoda kdy se náklady včetně těch nepřímých, režijních rozpočítají mezi zákazníky.

¹⁶ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009, s. 79.

¹⁷ DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. 2006, s. .

cokoliv, o čem chce daný manažer přesně vědět, kolik ho to stojí v nákladech. Pro potřeby této práce bude nákladovým objektem zákazník a posléze i skupina zákazníků.

Aktivity (activities)

Jsou to činnosti, které jsou součástí procesů firmy. *Můžeme říct, že to je práce, kterou vykonávají zdroje firmy a která může být vyjádřena slovesem.*¹⁸ Jsou to například činnosti ako nákup, nastavení strojů, plánování, vedení účetnictví, balení produktů, prostě cokoliv, co daná organizace konkrétně dělá, cokoli, co je potřeba udělat pro nákladový objekt, protože nákladový objekt spotřebovává aktivity.

Zdroje (resources)

Zdroje jsou vstupem do ABC modelu (nákladové objekty jsou výstupem). Jsou to zdroje, které vykonávají práci, vykonávají aktivity, při kterých se samy spotřebovávají. Pro každou činnost organizace jsou potřeba různé zdroje, například zaměstnanci, stroje, zařízení, budovy, energie, materiál. Opotřebováním nebo spotřebováním zdroje vzniká náklad.¹⁹

Vztahová veličina nákladu (cost driver)

Pakliže se hledají náklady za danou aktivitu, musí být taktéž definována veličina, prostřednictvím které je podnik schopen vyčíslit spotřebu zdroje. Těchto veličin může být celá řada a každý podnik je může mít rozličné. Příkladem může být počet zaměstnanců, procentuální sdílení různých zdrojů nebo procentuální opotřebení zdroje.

Vztahová veličina aktivity (activity cost driver)

Tato vztahová veličina definuje příčiny spotřeby jednotlivých aktivit. Tato veličina dává do souvislosti nákladové objekty a aktivity. Udává kolik činností (aktivit) je spotřebováno nákladovým objektem. Jako vztahovou veličinu aktivity lze označit hodinu práce, motohodinu, počet výrobků, počet služeb apod., tedy běžné objemové příčiny přímých nákladů. Lze ale taktéž využít příčiny, které nesouvisí s objemem přímých nákladů. Těmi mohou být například počet objednávek, počet různého úkonu v rámci určité technologie.

1.6.3 PĚT KROKŮ TVORBY ABC MODELU

Aby se ABC model dal implementovat do podniku a manažeři se mohli těšit na zodpovězení otázek o vývoji svých nákladů, je potřeba provést následující kroky. Pořadí se

¹⁸ STAŇEK Vladimír, Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 2003, s. 99.

¹⁹ STAŇEK Vladimír, Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 2003, s. 100.

nemusí ve všech případech dodržet, avšak žádný krok by se neměl vynechat. Dostupná literatura nabízí řadu postupů, avšak pro účely této práce bude zvolen postup podle Staňka.

První krok – úprava účetních dat

Tento krok slouží zejména v českých podmínkách tomu, aby se podařilo zamezit zkreslení. To by mohlo vzniknout v důsledku nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví. Analýza ABC nenahrazuje klasické účetnictví, ale naopak ho využívá. Je však nutné aby se do modelu pustily pouze skutečné náklady, které souvisí s podnikatelskou činností. Nikoliv však různé druhy nákladů mající za úkol pouze maximalizovat náklady a minimalizovat zisk za účelem dosažení minimální daňové povinnosti. Do tohoto očištění spadají taktéž opravné položky, tvorba rezerv, odpisy resp. rozdíl mezi daňovými a účetními, prodeje majetků a jiné nestandardní náklady. Jde o to, aby analýza byla co nejspolehlivější, srozumitelná a v konečném důsledku i akceptovaná všemi zúčastněnými pracovníky.

Druhý krok – návrh aktivit

Tento krok má pro každou organizaci jiný rozsah. Taktéž záleží, zdali se ABC analýza dělá jednorázově nebo na delší dobu, tzn. zdali se s ní bude počítat i v budoucnosti. Na základě toho se definuje určitý počet aktivit. Samozřejmě, čím více tím lépe, avšak v některých případech jich mnoho ani být nemůže. Tento krok není většinou pro vedoucí pracovníky nijak těžkým úkolem. Každý dobrý manažer by měl vědět, z kterých aktivit se procesy v jeho podniku skládají. Které jsou hlavní, vedlejší, podpůrné atd. V tomto kroku se nesmí zapomenout na žádnou činnost, která spotřebovává čas pracovníků nebo suroviny či jiným způsobem finanční kapitál. Kromě činností, které přímo souvisejí s výrobou produktu nebo obstaráváním služby, se nesmí opomenout účetnictví, řídicí procesy, management, shánění materiálu, nákup, distribuce, vývoj, řízení vztahu se zákazníky apod.

Třetí krok – ocenění aktivit

Dalším krokem je ocenění aktivit. Když už se management shodl na tom, jaké činnosti jeho podnik vykonává, následuje další logický krok a to je zjistit, kolik podnik tyto aktivity stojí. Často se ví o tom, kolik stojí hlavní činnosti podniku. Překvapením ale bývá, když se vyčíslí náklady na činnosti, které se běžně shrnují do režie. Pro ocenění aktivit se vychází z nákladů z prvního kroku. Tyto náklady by se měli pro úvodní přehled rozdělit tradičním způsobem podle druhu (například: energie, mzdy, pojištění, materiál apod.). V ABC se používá pro rozdělení nákladových druhů specifický nástroj, kterému se říká „příčiny spotřebovávaných zdrojů. V podstatě jde o to najít co možná nejvýstižnější kauzální vztah

mezi nákladem a činností, která ho spotřebovává. Mezi tyto příčiny lze řadit například metry, kusy, kilogramy, odpracované hodiny, čas, různé podíly (procenta) z odhadů apod. Problematické bývá přidělení nákladů k podpůrným činnostem. Tyto činnosti se nevztahují přímo k nákladovým objektům, ale k jiným činnostem, které podporují. Musí se tedy nejdříve vyřešit příčina jejich spotřeby a přidělit je k určité jiné činnosti, která má vztah k nákladovému objektu. Je to často velmi složité a velmi nepřesné. „*Cílem je být raději přibližně správně než dokonale špatně*“²⁰. Není nijak výjimečné, že se v tomto kroku řada manažerů dozvídá nové skutečnosti o alokaci nákladů ve svém podniku. Tyto údaje o nákladech na činnosti lze užít jako vstupy do dalších specifických analýz, které jsou potřebné k efektivnímu snižování používaných zdrojů. Nové poznatky lze využít i jako prostředek k lepšímu pochopení spotřeby nákladů a například činnosti s nejvyššími podíly nákladů dále rozebírat, zlepšovat, zefektivňovat. Dále je možné navázat analýzou přidané hodnoty činností vzhledem právě k nákladům té jaké činnosti.

Tabulka 2 Matice nákladů aktivit

	Náklad 1	Náklad 2	Náklad 3	Celkem
Aktivita 1	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Aktivita 2	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Aktivita 3	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Celkem	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč

Zdroj: STAŇEK Vladimír, *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 2003, s. 119.

Tato tabulka slouží ke zpřehlednění a zároveň ke kontrole tohoto kroku. Na konci musí součet jednotlivých nákladů na aktivitu dávat náklad původní, který byl rozřazen.

Čtvrtý krok – definování nákladových objektů

Tímto krokem často celá analýza ABC začíná. Definování nákladových objektů začíná tím, že vedení podniku zajímá, co kolik ve skutečnosti stojí, to znamená, kolik stojí podnik ten který zákazník, ten který produkt, ta která služba, ten který dodavatel, segment trhu, distribuce atd. Je jasné, že nákladové objekty jsou jasnou příčinou provádění a spotřeby aktivit. Jedná se tedy o definování těch nákladových objektů, které management podniku potřebuje co nejrelevantněji zhodnotit. Výstupem je především zjištění, kolik podnik navíc utrací za náročné zákazníky a za vývoj a propagaci náročných produktů.

²⁰ STAŇEK V., *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 2003, s. 119.

Pátý krok – ocenění nákladových objektů

V tomto kroku jde o to, jak zmíněné náklady na činnosti, respektive činnosti samotné přiřadit k jednotlivým nákladovým objektům. K tomuto se využívají již uvedené vztahové veličiny aktivity (activity cost driver), které jsou popsány v základních pojmech. Tímto se docílí reálnějšího rozdělení režijních nákladů respektujícího skutečné příčiny jejich vzniku. Existuje několik způsobů ocenění objektů. První způsob je nejdříve vydělit náklady činnosti počtem příčin a dále vynásobit touto cenou příčiny počet příčin vyvolaných nákladovým objektem. Druhý způsob je náklady na aktivitu rozdělit podle kvalifikovaného odhadu v procentech (například podle náročnosti, která je vyjádřena subjektivně).

1.6.4 VÝHODY A NEVÝHODY MODELU ABC V POROVNÁNÍ S TRADIČNÍ PŘIRÁŽKOVOU METODOU

- nevýhodou ABC modelu je jeho náročnost při zjišťování dat a identifikaci aktivit, což způsobuje náročnost kapitálovou,
- další nevýhodou je lidský faktor, který musí v první řadě rozpoznat příčinné souvislosti, stanovit aktivity a přidělovat náklady. Může se stát, že metoda se změní na jinou formu přírážkové metody, a to je zcela nežádoucí. Metoda tedy klade důraz na pečlivost odborných pracovníků,
- je nutné si uvědomit, že ani model ABC není přesný, jak by si mnozí přáli, poněvadž příčiny nákladů nejdou velmi často přesně určit,
- z jiného úhlu pohledu je to právě přesnost, která je značnou výhodou metody ABC. Ta není stoprocentní, ale v porovnání s ostatními metodami je přesnější,
- poskytuje zajímavé a celostní informace pro manažery podniku, především v oblasti spotřeby finančních prostředků,
- často tato metoda objeví nějaké plýtvání.

„Ukazatele, které znázorňují získávání zákazníků a jejich věrnost danému podniku, ještě nezaručují strategický úspěch na trhu. Spokojenost zákazníků a vysoký podíl na trhu jsou pouze předpoklady pro dosažení strategických cílů. Podniky proto chtějí víc než spokojené zákazníky, potřebují zákazníky, kteří přispívají k zisku podniku.“²¹

Pakliže má podnik analyzovat ziskovost jednotlivých zákazníků, může zjistit, kteří z těchto zákazníků přináší podniku větší zisk, kteří menší nebo žádný zisk. Podle těchto závěrů se může podnik rozhodnout, jakým způsobem by se měly dále vyvíjet vztahy

²¹ FIBÍROVÁ, Jana. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 2005, s. 166.

s jednotlivými zákazníky, na které je výhodné se zaměřit, protože jsou perspektivní do budoucna. Při alokaci nákladů mezi jednotlivé zákazníky je nanejvýš vhodné použít metodu ABC, tj. přiřazování nákladů ke konkrétním zákazníkům na základě dílčích aktivit.

„Mezi vhodné vztahové veličiny se v tomto případě řadí:

- čas strávený jednáním se zákazníky,
- počet vyřízených objednávek,
- sortiment odebíraných výrobků.“²²

Protože se tato práce zaměřuje především na hodnocení zákazníků, je nutné uvést, co by podnik v rámci řízení vztahů se zákazníky měl sledovat. Výčet těchto činností uvádí ve své práci Solař, podle něhož k výsledkovým ukazatelům zákaznické perspektivy patří:

- **Tržní podíl** – obvykle vyjadřovaný v procentech, počtem prodaných jednotek nebo celkovým objemem tržeb,
- **Věrnost zákazníků** – měří počet zákazníků, kteří mají k podniku dlouhodobý vztah. Vyjadřuje se procentem z celkového počtu zákazníků,
- **Akvizice nových zákazníků** – měří přírůstek nových zákazníků v absolutní nebo relativním vyjádření,
- **Spokojenost zákazníků** – tento ukazatel se vyjadřuje indexem spokojenosti,
- **Rentabilita zákazníků** – měří čistý zisk nebo ztrátu daného zákazníka nebo skupiny zákazníků se zohledněním všech nákladů a jednorázových výhod, které mu byly poskytnuty²³.

²² FIBÍROVÁ, Jana. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 2005, s. 159.

²³ SOLAŘ, Jan; BARTOŠ, Vojtěch. *Rozbor výkonnosti firmy*. 2006, s.124.

2 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI ČSAD HODONÍN, A.S.

V této kapitole bude představena společnost ČSAD Hodonín, a.s. jako celek a dále se bude zabývat představením pobočky ČSAD Hodonín v Praze – logistickým centrem (LC), které je středem zájmu této práce. Tato kapitola vychází především z výročních zpráv, informací dostupných na podnikovém webu a interních informací společnosti. Dílčím cílem této kapitoly je popsat a analyzovat společnost a taktéž popsat její nedostatky, zvláště v LC.

2.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

ČSAD Hodonín, a.s. se zaměřuje na přepravu zásilek a logistické činnosti. Pro své zákazníky poskytuje tyto služby jak v České republice, tak i v zahraničí. Zaobírá se importem a exportem zboží a souvisejícími logistickými službami v logistických centrech. Cílem je zajistit plynulý tok zboží od výrobců ke spotřebitelům. Společnost se také zabývá osobní dopravou, dále zásilkovou přepravou (TOPTRANS), servisem nákladních vozidel DAF, prodejem a servisem vozidel Citroen. Za doplněk hospodaření podniku lze považovat prodej pohonných hmot.

Obrázek 4 Zásadní činnosti vykonávající společnost ČSAD Hodonín



Zdroj: ČSAD Hodonín

Motto společnosti

„Naším cílem je spokojený zákazník. Máme zájem na tom, abychom společně – dodavatelé služeb a zákazníci – vytvářeli a dále zvyšovali úroveň vzájemné důvěry“

2.1.1 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ

V podnikání této společnosti je dominantní silniční motorová doprava, která se dále člení na složky:

- Nákladní vnitrostátní doprava provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
- Nákladní vnitrostátní doprava provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
- Nákladní mezinárodní doprava provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
- Nákladní mezinárodní doprava provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
- Vnitrostátní příležitostná osobní doprava,
- Vnitrostátní veřejná linková doprava,
- Mezinárodní linková doprava,
- Mezinárodní příležitostná osobní doprava,
- Mezinárodní kyvadlová doprava,
- Opravy silničních vozidel.

Dále se společnost zabývá následujícími činnostmi:

- Klempířství a oprava karoserií,
- Malířství, lakýrnictví a natěračství,
- Hostinská činnost,
- Zednictví.

2.1.2 ČLENSTVÍ V ORGANIZACÍCH, SVAZECH, SDRUŽENÍCH

Zde je uveden výčet organizací, ve kterých je ČSAD Hodonín a.s. členem. Jsou to organizace odrážející činnost společnosti a její předmět podnikání.

- Svaz dopravy ČR,
- ČESMAD BOHEMIA,

- Svaz spedice a logistiky ČR,
- Česká logistická asociace,
- Česká společnost pro kvalitu,
- Asociace dopravních, spedičních a servisních firem Čech, Moravy a Slezska,
- Společenství čerpacích stanic ČR,
- Svaz autoopraven České republiky,
- Regionální hospodářská komora Brno,
- Svaz zasilatelů Slovenska.

2.1.3 NABÍZENÉ SLUŽBY

Logistické služby

Úsek logistiky se zaměřuje především na skladování, distribuci a celní služby. Součástí této divize je i přeprava kusových zásilek pod obchodním označením TOPTRANS. Společnost operuje ve dvou střediscích, a to v Brně a Hodoníně. Společnost dále disponuje logistickými centry v Praze, Brně, Hodoníně a Senici ve Slovenské republice. Od roku 2010 už společnost neprovozuje logistické centrum v Sedleci u Mostu.

Nákladní vnitrostátní a mezinárodní doprava

Ta poskytuje zákazníkům tuzemskou a zahraniční přepravu zásilek. Samotná přeprava se provádí jak vlastním vozovým parkem tak i pomocí jiných dopravců. V současné době je značný přesah nabídky nad poptávkou po těchto službách a to značně komplikuje snahu dosahování zisku v této oblasti.

Autobusová doprava

Společnost provozuje několik linek v rámci veřejné služby v přepravě cestujících a to prostřednictvím integrovaného dopravního systému (IDS) JMK. Společnost poskytuje veškerý informační servis cestujícím a odpovídající kvalitu služeb. Zároveň konzultuje tyto přepravy s koordinátorem IDS společností Kordis Brno, s.r.o. Společnost provozuje i komerční linky. Ty se v maximální možné míře snaží přizpůsobit požadavkům cestujících a zejména jejich poptávce.

Servisní činnost

Servis je další činnost, která zajišťuje bezproblémový provoz vlastních i cizích vozidel. V této činnosti má společnost mnohaletou tradici a patřičné zkušenosti a proto může zastupovat několik významných značek (DAF, BOVA, BERKHOF, SCHWARZMÜLLER,

KÖGEL, KRONE). Dále poskytuje servis na osobní a užitková vozidla Citroën, které i prodává. Mezi doplňkové služby lze řadit montáž topení WEBASTO, EBERSPÄCHER, TRUMA a montáž jednotek OBU.

Obchodní služby s pohonnými hmotami

Významnou činností této společnosti je obchodování s pohonnými hmotami. V rámci této činnosti se podnik zabývá především distribucí a prodejem pohonných hmot. Dále provozuje vlastní a smluvní síť čerpacích stanic. Silnou pozici má společnost zejména na jihovýchodní Moravě a ve Slovenské republice. Společnost má mnoho soukromých odběratelů z podnikového sektoru (průmyslové podniky, dopravní společnosti, zemědělci atd.).

Obrázek 5 Logo společnosti



Zdroj: ČSAD Hodonín

2.1.4 SOCIÁLNÍ POLITIKA

„Personální a sociální strategie firmy ČSAD Hodonín a.s. je zaměřená na základní cíle – dosažení konkurenceschopných výsledku a zajištění ekonomického růstu při dosažení celkové spokojenosti zaměstnanců. Nastavená kritéria odměňování zaměstnanců jsou vázána na splnění konkrétních ekonomických ukazatelů. Sociální program je zaměřen především do oblasti:

- *závodního stravování,*
- *penzijního připojištění,*
- *bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,*
- *vzdělávání.“*²⁴

Společnost dále pořádá společenské akce, setkání s bývalými zaměstnanci, různé večírky apod.

²⁴ Výroční zpráva společnosti ČSAD Hodonín za rok 2010

2.1.5 POLITIKA KVALITY

Všechny zásadní činnosti související s poskytováním služeb zákazníkům jsou certifikovány podle normy ISO 9001:2008. Systém managementu kvality zahrnuje

- poskytování komplexních logistických a celních služeb,
- autobusová doprava,
- silniční nákladní doprava,
- servis silniční dopravní techniky,
- zajišťování obchodu s pohonnými látkami a služeb motoristům a byl ověřen a schválen nezávislým certifikačním orgánem společností Lloyd's Register Quality Assurance (LRQA).

Záměrem podniku je průběžně zajišťovat a zlepšovat systém managementu kvality, citlivý přístup k ŽP a dodržování BOZP v souladu s požadavky mezinárodních standardů ISO 9001:2008, ISO 14001:2004, ISO 18001:1999 (viz obrázek 5).

Obrázek 6 Loga získaných certifikátů



Zdroj: ČSAD Hodonín

Podstatou je zajistit kvalitu poskytovaných služeb, která uspokojí předem stanovené nebo předpokládané potřeby zákazníků podniku. Realizace koncepce kvality s přihlédnutím k požadavkům ŽP a BOZP je založena na následujících principech:

- řídí se veškeré procesy a projekty ve společnosti tak, aby byly plněny rozhodující ekonomické ukazatele,

- prohlubuje se spolupráce všech útvarů v rámci společnosti za účelem zvýšení úrovně řízení a dodržování kvality procesu,
- podporuje se rozvoj znalostí a způsobilosti zaměstnanců jako podstatný základ kvalitního plnění úkolu,
- spolupracuje se pouze se spolehlivými a prověřenými dodavateli,
- zavazuje se k neustálému zlepšování, prevenci znečištění ŽP a ochrany zdraví a bezpečnosti při práci,
- zajišťuje, aby všechny činnosti byly v souladu s příslušnými požadavky právních a jiných předpisů.

2.1.6 ENVIRONMENTÁLNÍ POLITIKA

ČSAD Hodonín a.s. prosazuje principy šetrného vztahu k životnímu prostředí tím, že:

- realizuje prováděné činnosti v souladu s předpisy životního prostředí a s ohledem na minimalizaci možných dopadů na ekosystém,
- zajišťuje prevenci,
- pravidelným školením prohlubuje znalosti zaměstnanců a informovanost obchodních partnerů o opatřeních a zásadách ochrany životního prostředí,
- pokračuje se v obnově vozového parku, tj. dochází k prodeji starých vozidel (tahačů a autobusů) a zároveň i k zakoupení vozidel nových, čímž společnost ČSAD Hodonín a.s. přispívá ke snížení emisí v dopravě.

2.2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU LOG. CENTRA V PRAZE-HOSTIVAŘI

Logistické centrum v Praze pro své zákazníky vykonává následující činnosti:

- skladování na ploše 2800 m², na kterou se vejde 2 640 palet, přičemž celková skladová plocha podniku ČSAD Hodonín je 38 000 m² (zahrnuje skladové prostory v Praze, Brně, Hodoníně, a Senici),
- uložení zboží za účelem provedení různých logistických operací s přidanou hodnotou podle požadavků ukladatelů (přebalování, etiketování, kompletace zboží pro marketingové akce, drobné modifikace prováděné se zbožím dle specifikace ukladatele),
- správa skladu, reporty, kontrola, inventury,
- průběžné sledování pohybu zboží s možností propojení se SW zákazníka,
- identifikace zboží pomocí EAN kódů,

- poradenská činnost v oblasti logistiky.

Logistické centrum v rámci své působnosti zajišťuje i služby v oblasti celní problematiky a to zejména:

- vystavení celních dokladů,
- vedení agendy celních skladů,
- zajišťování celního dluhu,
- zastupování v celním řízení,
- vystavování celních dokladů pro Společný tranzitní režim/ Tranzit Společenství (T1) včetně ručení.

Celní služby poskytují taktéž pobočky skladů v Brně a Hodoníně. Značnou část těchto činností pobočka v Praze „outsoursuje“.

V pražské pobočce pracuje 11 pracovníků, jejichž složení je následující:

- 1 vedoucí logistického centra,
- 2 pracovnice zákaznického servisu,
- 2 pracovníci distribuce spedice,
- 1 vedoucí skladu,
- 2 vedoucí směny, kteří pracují zároveň i jako skladoví manipulanti,
- 3 skladoví manipulanti.

2.2.1 ZÁKAZNÍCI LOGISTICKÉHO CENTRA

Zákazníky logistického centra jsou klienti, kteří využívají služeb tohoto centra ale i jiné služby, které ČSAD Hodonín nabízí v rámci své působnosti. Služby zásadní pro LC z ekonomického hlediska jsou zejména skladování, přeprava a sběrná služba. Skladoví klienti velice často využívají právě přepravu společnosti ČSAD Hodonín. Přeprava však není zájmem této práce a dále se s ní vůbec nepočítá. Zákazníci logistického centra se tedy dělí na zákazníky skladové a zákazníky sběrné služby. Na otázky důležitosti jednotlivých skupin zákazníků z pohledu objemu využívaných služeb pro společnost jako celek ale i pro logistické centrum odpoví následující analýzy nákladovosti na zákazníka v dalších kapitolách.

2.2.2 SOUČASNÁ TVORBA NABÍDEK JEDNOTLIVÝM ZÁKAZNÍKŮM

Z materiálů, které byly k dispozici od ČSAD Hodonín, vyplynulo, že tvorba ceny, jak se v tomto odvětví předpokládá, je zcela individuální. Vedení skladu si uvědomuje výši celkových nákladů. Ke stanovení ceny používá kombinaci více v praxi běžně užívaných přístupů, z nichž jednoznačně vítězí stanovování na základě konkurenční ceny.

Ačkoliv má podnik stanovené náklady na jednotku výkonu, tato částka neodpovídá poptávané ceně, která je mnohem nižší. Zákazník si je totiž vědom, že nabídka logistických služeb přesahuje poptávku po této službě a proto mnoho jiných skladů a logistických center akceptuje velmi nízkou cenu.

Za nevhodné se považuje, při stanovování nákladů na jednotku výkonu se používá k výpočtu plné využití skladovacích kapacit i zaměstnanců. To přirozeně cenu založenou na nákladovém přístupu snižuje a dochází ke zkreslení. Z těchto důvodů je vhodné využít jiné metody pro alokaci nákladů k získání lepší povědomosti o nákladovosti jednotlivých klientů logistického centra.

Společnost disponuje běžným účetním systémem a dále evidenčním systémem skladu. Žádný sofistikovaný systém, který by monitoroval činnost zaměstnanců a vytíženost skladu na jednoho zákazníka, však nevyužívá. Evidenční systém pomáhá generovat faktury na základě měsíční obsazenosti a počtu manipulací s paletami. To je přínosné do té doby, dokud vedení zajímá pouze objem poskytovaných služeb. Účetní systém tedy kalkuluje už přímo se smluvní (dohodnutou) cenou, nikoli s náklady. Jinými slovy chybí systém na sledování alokace nákladů. Takový software a následné školení zaměstnanců by však bylo pro sklad s „pouhými“ 2 800m² podle ČSAD Hodonín zatěžující, a to i přesto, že by dával přesnější informace o alokaci nákladů, poněvadž lze předpokládat, že úspory by z něho pravděpodobně neplynuly žádné. Podnik nemá koncepčnější řízení ceny pro zákazníka a nemá též přehled o skutečně vynaložených nákladech na zákazníka. Z těchto důvodů společnosti unikají také relevantní informace o rentabilitě klientů.

Z analýzy všech vystavených faktur ve sledovaném období vyplynulo, že skladné za EUR paletu na den se pohybuje od 3,8 Kč do 6,5 Kč bez DPH. Další velmi zajímavý údaj je cena za manipulaci palet z/do skladu, která se pohybuje od 14 Kč do 45 Kč bez DPH. Z předchozího je vidět, že rozsah cen je značný. Největší zákazníci mají nižší cenu než náklady na skladování EUR palety. Tyto náklady podnik vyčíslil na základě svých

zkušeností na 5 Kč za EUR paletu na den. Kalkulace na cenu manipulací z/do skladu nebyla dostupná.

Ostatní služby, které podnik nabízí (přebalování, etiketování, kompletace zboží pro marketingové akce, drobné modifikace prováděné se zbožím dle specifikace ukladatele) vč. celních služeb, které jsou rentabilní. Bližší informace o kalkulacích však taktéž nejsou k dispozici, ale obecně ceny vychází z hodin práce na dané zakázce a dále z materiálu, který je při těchto činnostech spotřebován. Materiál však není stěžejní položkou nákladů na tyto služby.

Na základě předchozího bylo tedy zjištěno, že podnik vychází svým zákazníkům s cenou vstříc, což má za následek ztrátovost podnikatelské činnosti. Do jisté míry mu chybí informace na obhájení si vyšší ceny jak před zákazníky, tak i před vedením celé společnosti v Hodoníně. Z těchto důvodů bylo rozhodnuto, že to, co by logistické centrum skutečně ocenilo, je získání jiného pohledu na spotřebu nákladů v logistickém centru a zjištění objektivnějších informací o přínosu jednotlivých zákazníků. Následné analýzy by tudíž neměli pouze zhodnocovat tržby, ale především náklady s cílem vypočítat rentabilitu zákazníků.

Pro splnění daných požadavků a na základě dostupných informací byl zvolen postup přiřazení přímých i nepřímých nákladů na zákazníka pomocí metody Activity-based costing a následné srovnání vypočítaných nákladů a tržeb u jednotlivých zákazníků. Výstupem bude již zmíněná rentabilita zákazníků.

3 IMPLEMENTACE METODY ABC

Třetí kapitola se zabývá použitím metody ABC s cílem získat objektivní informace o nákladovosti zákazníků logistického centra. Přesnost této metody je ovlivněna mnoha faktory, z nichž za hlavní lze považovat kvantitu a kvalitu informací. Předmětem této kapitoly je jednorázová implementace metody ABC a to na období 1. pololetí roku 2011. Nejedná se tedy o řešení, které by mělo být jednotným vzorem pro další hodnocení, nýbrž o zhodnocení současného stavu.

Jak bylo popsáno v teoretické části, metoda má pět hlavních kroků, které jsou respektovány i v tomto zpracování.

3.1 PRVNÍ KROK – ÚPRAVA ÚČETNÍCH DAT

V tomto kroku je potřeba vyčíslit náklady, které jsou relevantní pro analýzu ABC respektive náklady, které jsou irelevantní. Pro výpočet těchto nákladů bylo využito Výkazu zisku a ztráty (VZZ), který má společnost zpracovaný pro každý měsíc. Dále byly zpracovávány náklady získané z jednotlivých analytických účtů, které se vztahují k účetnímu středisku v LC Praha. Jak již bylo v úvodu popsáno, práce se zabývá pouze službami, které souvisí s činností logistického centra. Řada nákladů nebyla brána pro tuto analýzu v úvahu, poněvadž neměla příčinnou souvislost právě s těmito službami. K dispozici nebyly náklady související s centrálou v Hodoníně, tedy náklady na celopodnikový marketing, vedení apod. Tyto náklady nemají příčinnou souvislost s výkony LC, a proto by se rozdělovaly některým z tradičních způsobů alokace (např. podle tržeb). Důležité pro tuto analýzu však je, že veškeré potřebné informace, které mají vliv na vypovídací schopnost výsledků, jsou zahrnuty a zpracovány.

V tabulce 2, která je umístěna níže, jsou uvedeny veškeré náklady, s jakými bylo počítáno. Mezi nezařazené náklady patří odpisy, odpisy pohledávek, rezervy atd.

Tabulka 2 Náklady LC (1. pololetí 2011)

POLOŽKA	ČÁSTKA [Kč]
Materiálové náklady	85 524
Energie	324 481
Opravy a udržování	85 699
Stravné a noležné	1 650
Reprezentační náklady	1 785
Služby ostatní	3 409 910
Osobní náklady	2 027 769

POLOŽKA	ČÁSTKA [Kč]
Poplatky	1 590
Ostatní provozní náklady	44 006
Úroky	10 572
Pojištění	61 477
Bankovní poplatky	29 588
SOUČET	6 084 055

Zdroj: ČSAD Hodonín

Materiálové náklady obsahují materiál na opravy vysokozdvizných vozíků a ostatní spotřebu (ta obsahuje: fólie, čisticí prostředky, PC). Mezi energie se řadí náklady na elektřinu a vodu. Plyn LC neodebírám. Vysokozdvizné vozíky jsou akumulátorové. Mezi osobní náklady se řadí náklady na kmenové pracovníky, odměny a povinné odvody z mezd. V ostatních provozních nákladech jsou zahrnuty reklamace, manka, škody a odškodnění úrazu.

V tabulce 3 jsou uvedeny podrobně ostatní služby, které se svými částkami zcela zásadně podílí na nákladech logistického centra. Sklad je v pronájmu, a proto důležitou položkou z tohoto výčtu je samotný nájem za budovu a služby s nájmem spojené. Externí skladové služby jsou náklady za sklad dodavatele, který využívá pouze jeden z klientů LC. Nebude se s ním tedy počítat ve 3. kroku, ale až ve 4. kroku, kdy se tento náklad rovnou přiřadí k danému klientovi.

Tabulka 3 Rozpis položky Služby ostatní (1. pol. 2011)

POLOŽKA	ČÁSTKA [Kč]
Operativní nájem VZV	48 438
Předplatné	508
IT	141 020
Mobily	23 835
Celní služby	181 300
Služby s nájmem spojené	278 714
Deratizace	2 320
Monitoring připojení	7 335
Odpady	11 850
Brigádníci	217 579
Externí skladové služby	123 030
Nájem	2 349 543
Kopírka	11 838
Poštovné	7 265
Lékař	5 335
SOUČET	3 409 910,00

Zdroj: ČSAD Hodonín

3.2 DRUHÝ KROK – NÁVRH AKTIVIT

V tomto kroku se definují jednotlivé aktivity podniku. Počet aktivit záleží na velikosti podniku a na složitosti technologie, kterou používá. Vzhledem k tomu, že se jedná o relativně malé logistické centrum, nebude výčet aktivit nijak mimořádný. Na základě dostupných zdrojů a konzultací s pracovníky společnosti bylo nadefinováno následujících 6 aktivit. Podle autorů publikací o metodě ABC (Petřík, Staňek) mají právě zaměstnanci nejobjektivnější informace o činnostech podniku a je tedy zapotřebí je brát v potaz.

Skladování

Skladování je strategická činnost podniku, má zásadní podíl na tržbách. Skladováním se myslí pouze uložení zboží na paletách v regálech nebo na volné ploše ve skladu.

Manipulace IN/OUT

Manipulací IN/OUT je míněna vlastní přeprava zboží z vjezdu logistického centra do objektu a následné uložení do regálu. Tato činnost je prováděna elektrickými vysokozdvíhacími vozíky, paletovými vozíky a potřebnou obsluhou zařízení.

Ostatní manipulace

Mezi ostatní manipulace je řazeno balení, štítkování, kompletace a dekompletace zboží. K této činnosti se opět využívá manipulační technika, avšak v menším rozsahu než u činnosti předchozí. Tato činnost je ale více vázána na pracovní sílu. Často je potřeba přijmout brigádníky kvůli časové vytíženosti kmenových zaměstnanců.

Celní služba

Celní služba jsou veškeré činnosti související s přípravou dokumentů pro proclení zboží na hranicích. Patří do ní činnost externího celního deklaranta. Na této službě se podílí i vedoucí LC.

Administrativa

Administrativa je činnost nutná k zajištění chodu podniku. Řadíme do ní činnosti jako vedení a správu logistického centra, vedení účetnictví aj.

Zákaznický servis

Do této aktivity patří činnost jednotlivých pracovníků zákaznického servisu a též činnost vedoucí LC. Mezi tyto činnosti lze řadit příjem a vyřizování objednávek, přípravu podkladů pro fakturaci, vyřizování nenadálých událostí, zjišťování spokojenosti zákazníků aj.

3.3 TŘETÍ KROK – OCENĚNÍ AKTIVIT

Tato podkapitola se zaměřuje na ocenění výše uvedených aktivit. K tomuto jsou použity náklady uvedené v prvním kroku. Rozdělení nákladů mezi jednotlivé aktivity je provedeno z velké části kvalifikovaným odhadem, poněvadž společnost nemá přesný monitoring činností, který by dlouhodobě sledoval podrobné parametry důležité k ABC analýze.

Tabulka 4 Náklady přiřazené jednotlivých aktivitám LC (1. pololetí 2011)

AKTIVITA	NÁKLADY [Kč]	PODÍL NA NÁKLADECH [%]
Administrativa	568 456	9,54
Zákaznický servis	780 653	13,10
Skladování	2 192 352	36,78
Manipulace palet IN/OUT	765 244	12,84
Ostatní manipulace	1 425 785	23,92
Celní služby	228 530	3,83
SOUČET	5 961 022	100,00

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Z tabulky 4 je vidět, že skladování je aktivita, která spotřebovává nejvíce finančních prostředků. Mezi náklady na skladování se řadí především velká část nájmu a služeb s ním spojených, dále část energií a pojištění. Z toho tedy vyplývá, že výsledky této analýzy budou nejvíce záviset právě na rozdělení nákladů na skladování. Druhou nákladově nejobjemnější aktivitou jsou manipulační činnosti. Jejich výše je ovlivněna především potřebou stálých pracovníků a také brigádníků. Mezi náklady na celní služby se řadí podíl mezd vybraných pracovníků a služby externího celního deklaranta. Překvapením je výše nákladů na zákaznický servis, které překonávají i náklady na manipulaci palet z/do skladu. Administrativa jako další podpůrná aktivita má taktéž nezanedbatelný podíl na celkových nákladech.

3.4 ČTVRTÝ KROK – DEFINOVÁNÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ

Tento krok je v této práci pouze pro úplnost. Již z názvu práce je zřejmé, že podnik zajímají klienti. Náklady se tedy budou přiřazovat zákazníkům logistického centra. ČSAD Hodonín chce znát rentabilitu skladových klientů a klientů sběrné služby, kteří taktéž využívají sklad. Je nutné dodat, že se nikterak v této práci nezohledňuje přeprava, která je součástí faktur zákazníků sběrné služby.

V této práci nelze z důvodu utajení obchodních tajemství zveřejnit názvy společností, které jsou zákazníky logistického centra. Aby však měly firmy nějaké názvy a ne pouhá čísla, budou přejmenováni názvy písmen z anglické hláskovací abecedy. Pořadí bylo zvoleno zcela náhodně. V tabulce 5 jsou již uvedeny pseudonymy společností s jejich tržbami za první dva kvartály v roce 2011. Z tabulky je vidět, kteří klienti jsou pro podnik strategicky významní. V roce 2011 jimi jsou Uniform, X-Ray, Whisky, Oscar, Alfa a India.

Tabulka 5 Přehled nákladových objektů a jejich tržeb (1. pololetí 2011)

PSEUDONYM ZÁKAZNÍKA	TRŽBY [Kč]	PODÍL NA TRŽBÁCH [%]
Alfa	499 850,70	11,27
Bravo	3 332,00	0,08
Charlie	36 405,00	0,82
Delta	7 059,00	0,16
Echo	25 845,00	0,58
Foxtrot	1 742,00	0,04
Golf	52 271,00	1,18
Hotel	104 709,00	2,36
India	421 167,00	9,49
Juliett	61 115,00	1,38
Kilo	92 175,00	2,08
Lima	57 428,00	1,29
Mike	136 314,00	3,07
November	4 315,00	0,10
Oscar	525 818,00	11,85
Papa	31 644,00	0,71
Quebec	39 495,00	0,89
Romeo	299 581,00	6,75
Sierra	800,00	0,02
Tango	74 115,00	1,67
Uniform	812 587,00	18,32
Victor	27 397,00	0,62
Whisky	528 887,00	11,92
X-Ray	591 866,00	13,34

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Klienti využívající sběrnou službu jsou poslední dva v tabulce 4, tedy společnosti Whisky a X-Ray. Co se tržeb týče, u všech klientů byly z faktur vybrány pouze tržby za skladování a za další služby uvedené ve výčtu analyzovaných aktivit.

3.5 PÁTÝ KROK – OCENĚNÍ NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ

Ze všeho nejdříve je nutné popsat, jak se jednotlivé aktivity resp. náklady přidělily nákladovým objektům. Tento krok dokumentuje tabulka 6, ve které jsou uvedeny příčiny (tzv. activity cost driver), tj. vztahové veličiny, která relevantně rozdělí náklady k jednotlivým nákladovým objektům.

S celními službami se nepočítá tak podrobně, poněvadž je využívá pouze jeden zákazník a jako aktivitě se jim bude práce věnovat později. Všechny tyto příčiny byly konzultovány s vedením podniku a na základě zkušeností byly zvoleny jako nejvíce vypovídající. Hodiny práce věnované dané aktivitě byly odvozeny na základě kvalifikovaného odhadu.

Tabulka 6 Výpočet nákladů na příčinu dané aktivity

AKTIVITA	PŘÍČINA	POČET PŘÍČIN	NÁKLADY NA AKTIVITU [Kč]	NÁKLADY NA PŘÍČINU [Kč]
Skladování	Obsazenost	334 444	2 192 352,35	6,56
Manipulace IN/OUT	Manipulace palety	16 069	765 244,94	47,76
Ostatní manipulace	Hodina práce	6250	1 425 785,55	228,10
Zákaznický servis	Hodina práce	3072	780 653,23	254,00
Administrativa	Vystavení faktury	230	568 456,52	247,00
Celní služby	Hodina práce	-	228 530,36	-

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Analýza se nyní musí zaměřit na výpočet nákladů, které budou jednotlivým klientům přiřazovány. Tento krok je rozdělen pro každou aktivitu zvlášť tak, aby bylo vidět, jak se která společnost (zákazník) zaslouhuje o spotřebu kapitálu v dané aktivitě. Následuje tedy pět tabulek, které reflektují situaci pěti podrobně analyzovaných aktivit.

Jako první byly vypočítány náklady na skladování. Tuto situaci zachycuje tabulka 7. Z ní je mimo jiné vidět, že vytížená kapacita skladu je necelých 70 %. Tato skutečnost v konečném důsledku zdražuje skladování všem zákazníkům, jelikož náklady na aktivitu skladování se musí rozpočítat všechny. Podobně jako u ostatních aktivit se musí brát v úvahu neskladovatelnost služby, tzn. skutečnost, že náklady tu jsou a budou nehledě na výkony a počet zákazníků. Jinými slovy náklady nebudou vyšší s vyšší vytížeností. Každá další spotřeba této aktivity snižuje náklad na příčinu. Příčina jako taková nové náklady nevyvolává.

Tabulka 7 Výpočet nákladů na skladování pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	OBSAZENOST [palety x dny]	OBSAZENOST [%]	PODÍL NA NÁKLADECH [%]	NÁKLADY [Kč]
Alfa	11 668	2,42	3,49	76 486
Bravo	362	0,08	0,11	2 373
Charlie	4 199	0,87	1,26	27 525
Delta	1 086	0,23	0,32	7 119
Echo	3 527	0,73	1,05	23 120
Foxtrot	141	0,03	0,04	924
Golf	7 294	1,51	2,18	47 814
Hotel	11 668	2,42	3,49	76 486
India	46 458	9,64	13,89	304 542
Juliett	2 594	0,54	0,78	17 004
Kilo	12 190	2,53	3,64	79 908
Lima	2 414	0,50	0,72	15 824
Mike	7 234	1,50	2,16	47 420
November	541	0,11	0,16	3 546
Oscar	96 485	20,03	28,85	632 480
Papa	4 143	0,86	1,24	27 158
Quebec	2	0,00	0,00	13
Romeo	41 849	8,69	12,51	274 329
Sierra	60	0,01	0,02	393
Tango	14 824	3,08	4,43	97 174
Uniform	47 802	9,92	14,29	313 352
Victor	1 881	0,39	0,56	12 330
Whisky	16 022	3,33	4,79	105 028
X-Ray		Externí sklad		126 642
Vytížená kapacita	334 444	69,42		

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Z tabulky 7 je dále vidět, že nejvíce místa ve skladu využívají skladoví zákazníci Oskar, Uniform, India a Romeo. Zákazník X-Ray vůbec sklad v Praze v Hostivaři nevyužívá. ČSAD Hodonín využívá pro jeho potřeby externího dodavatele skladovacích služeb. V tomto zvláštním případě je tedy náklad vypočítán z přijatých faktur od dodavatele.

V následující tabulce 8 se rozdělují náklady související se zajištěním manipulace zboží na paletách. Zde dochází k mírnému zkreslení tím, že u některých klientů (Delta, November, Quebec a Sierra) nebyla dostupná data o počtu pohybů. Podnik těmto klientům Manipulace IN/OUT neúčtuje zvlášť. Dochází zde opět k rozdílnému přístupu k jednotlivým zákazníkům.

Objemy těchto klientů však nejsou určující, a náklady se jim nepřičítají. U výsledné rentability by proto jejich výsledky měly být o něco lepší.

Nejvíce manipulací IN/OUT má Whisky, což je do jisté míry odůvodnitelné, poněvadž se jedná o zákazníka sběrné služby, u kterého je zboží skladováno maximálně 5 dní. Dalšími významnými zákazníky z pohledu této aktivity jsou opět Uniform, Alfa, India a Oskar.

Tabulka 8 Výpočet nákladů na manipulace IN/OUT pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	MANIPULACE IN/OUT	PODÍL NA NÁKLADECH [%]	NÁKLADY [Kč]
Alfa	2 170	13,50	103 340
Bravo	3	0,02	142
Charlie	454	2,83	21 620
Delta	-	-	-
Echo	39	0,24	1 857
Foxtrot	22	0,14	1 047
Golf	178	1,11	8 476
Hotel	319	1,99	15 191
India	3 054	19,01	14 5438
Juliett	361	2,25	17 191
Kilo	115	0,72	5 476
Lima	360	2,24	17 144
Mike	265	1,65	12 619
November	-	-	-
Oscar	1 253	7,80	59 670
Papa	153	0,95	7 286
Quebec	-	-	-
Romeo	16	0,10	761
Sierra	-	-	-
Tango	988	6,15	47 050
Uniform	2 546	15,84	121 246
Victor	473	2,94	22 525
Whisky	3 300	20,54	157 153
X-Ray		Externí sklad	

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Ve využívání služeb, které jsou obsaženy v ostatních manipulacích, jsou zákazníci nejvíce rozdílní. Mnozí těchto služeb, jak je v tabulce 9 vidět, nevyužívají. Nejvíce tyto služby využívá Uniform, Alfa a také Whisky. Tito tři zákazníci vyvolávají několikanásobně více nákladů než ostatní. O této aktivitě nelze doslova říci, že je kapacitní. Její náklady se

z velké části odvíjí od skutečně provedených úkonů se zbožím. Kdyby jich nebylo tolik, nemusely by se tudíž zaměstnávat některé stále pracovní síly a zejména brigádníci.

Tabulka 9 Výpočet nákladů ostatních manipulací pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	POČET HODIN	PODÍL NA NÁKLADECH [%]	NÁKLADY [Kč]
Alfa	1 070,5	17,13	244 212
Bravo	3,3	0,05	762
Charlie	0,0	0,00	0
Delta	0,0	0,00	0
Echo	15,2	0,24	3 469
Foxtrot	3,1	0,05	704
Golf	0,9	0,01	196
Hotel	29,5	0,47	6 733
India	338,5	5,42	77 215
Juliett	129,6	2,07	29 570
Kilo	36,3	0,58	8 291
Lima	139,0	2,22	31 704
Mike	326,4	5,22	74 465
November	4,4	0,07	1 000
Oscar	386,6	6,19	88 187
Papa	1,6	0,03	376
Quebec	27,7	0,44	6 316
Romeo	187,0	2,99	42 659
Sierra	0,6	0,01	131
Tango	73,0	1,17	16 642
Uniform	2 099,2	33,59	478 884
Victor	0,0	0,00	0
Whisky	1 377,6	22,04	314 259
X-Ray	.	.	.

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Zákaznický servis je činností, která se poskytuje podle potřeby a nemá žádná obecná pravidla, podle kterých by se dal objem práce s daným zákazníkem, odhadnout. Počet hodin, které strávili pracovníci zákaznického servisu prací s jednotlivým zákazníkem, vychází z určité empirie. Jistým vodítkem může být objem a charakter poskytovaných služeb a dále jím může být skutečnost, zda se jedná o skladového zákazníka nebo zákazníka sběrné služby. V kooperaci s pracovníky zákaznického servisu bylo odhadnuto, kolik hodin práce bylo

stráveno daným zákazníkem, což umožňuje nejefektivněji za daných podmínek alokovat vzniklé náklady.

Tabulka 10 Výpočet nákladů zákaznického servisu pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	POČET HODIN	PODÍL NA NÁKLADECH [%]	NÁKLADY [Kč]
Alfa	303	9,85	76 884
Bravo	1	0,05	371
Charlie	39	1,28	9 998
Delta	3	0,08	646
Echo	13	0,41	3 227
Foxtrot	2	0,07	545
Golf	29	0,94	7 309
Hotel	52	1,69	13 154
India	350	11,39	88 878
Juliett	46	1,49	11 635
Kilo	41	1,32	10 312
Lima	46	1,51	11 809
Mike	75	2,44	19 079
November	2	0,06	461
Oscar	356	11,59	90 438
Papa	20	0,65	5 045
Quebec	3	0,11	883
Romeo	123	3,99	31 129
Sierra	0	0,01	54
Tango	108	3,52	27 466
Uniform	541	17,60	137 367
Victor	35	1,14	8 932
Whisky	425	13,82	107 921
X-Ray	461	15,00	117 097

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Z tabulky 10 je zřejmé, že zákaznický servis nejvíce využívají zákazníci sběrné služby (Whisky a X-Ray). Dalšími významnými nákladovými objekty jsou obligátní India, Uniform, Oskar, Alfa a další. V tabulce 10 je dále vidět, že řada zákazníků s minimálními výkony zatěžuje zákaznický servis jen několika hodinami za celý půlrok.

Tabulka 11 Výpočet nákladů administrativy pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	POČET FAKTUR	PODÍL NA NÁKLADECH [%]	NÁKLADY [Kč]
Alfa	6	2,6	14 829,30
Bravo	5	2,2	12 357,75
Charlie	6	2,6	14 829,30
Delta	6	2,6	14 829,30
Echo	6	2,6	14 829,30
Foxtrot	5	2,2	12 357,75
Golf	5	2,2	12 357,75
Hotel	6	2,6	14 829,30
India	5	2,2	12 357,75
Juliett	4	1,7	9 886,20
Kilo	6	2,6	14 829,30
Lima	5	2,2	12 357,75
Mike	6	2,6	14 829,30
November	6	2,6	14 829,30
Oscar	6	2,6	14 829,30
Papa	6	2,6	14 829,30
Quebec	2	0,9	4 943,10
Romeo	6	2,6	14 829,30
Sierra	1	0,4	2 471,55
Tango	2	0,9	4 943,10
Uniform	2	0,9	4 943,10
Victor	6	2,6	14 829,30
Whisky	75	32,6	185 366,26
X-Ray	47	20,4	116 162,85

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Nejlepší možnou vztahovou veličinou pro aktivitu nazvanou administrativou je počet vystavených faktur. Tato veličina nejnějněji odráží využívání nákladů této aktivity a navíc je snadno zjistitelná a nemusí se složitě odhadovat. Rozdělení nákladů na tuto aktivitu dokumentuje tabulka 11. Z ní je mimo jiné vidět, že nejvíce faktur se vystavilo zákazníkům sběrné služby. Ty zákazníky, kterým byla vystavena faktura šestkrát, lze označit za stálé a na ty připadají náklady stejné. Faktury se nejčastěji pro tento druh zákazníků vystavují periodicky každý měsíc. Ostatním zákazníkům s občasnými výkony se faktury vystavují dle potřeby. Tito zákazníci se tudíž na nákladech této aktivity podílejí nejméně.

Poslední aktivitou, kterou se tato práce zabývá, jsou celní služby. Jediný ze skladových zákazníků, který využívá celních služeb v této pobočce, je společnost X-Ray.

Nemá tedy smysl náklady na tuto činnost nikterak dělit. Tato aktivita je zde uvedena především z důvodu rentability. Kdyby se logistickému centru podařilo mít více zákazníků, kteří by využívali celních služeb, podařila by se zvýšit i jejich rentabilita, poněvadž ziskovost této činnosti je značná.

Tabulka 12 Celkové náklady pro daného zákazníka

ZÁKAZNÍK	CELKOVÉ NÁKLADY [Kč]	PODÍL NA CELKOVÝCH NÁKLADECH [%]
Alfa	529 346,90	8,7
Bravo	15 019,15	0,2
Charlie	70 513,35	1,2
Delta	13 449,93	0,2
Echo	43 044,52	0,7
Foxtrot	8 906,35	0,1
Golf	75 165,24	1,2
Hotel	122 934,07	2,0
India	672 920,16	11,1
Juliett	86 771,51	1,4
Kilo	115 357,66	1,9
Lima	87 851,79	1,4
Mike	164 954,72	2,7
November	10 692,97	0,2
Oscar	927 622,93	15,2
Papa	51 235,49	0,8
Quebec	12 897,36	0,2
Romeo	377 303,38	6,2
Sierra	6 262,89	0,1
Tango	199 703,08	3,3
Uniform	1 119 066,39	18,4
Victor	49 472,75	0,8
Whisky	763 946,52	12,5
X-Ray	563 222,91	9,3

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Po výčtu veškerých aktivit a rozdělení jejích nákladů mezi jednotlivé zákazníky nezbyvá nic jiného, než veškeré příslušné náklady u daného zákazníka sečíst. Kolik tento součet činí, ukazuje tabulka 12. Ta navíc zobrazuje, jaký podíl má daný zákazník na celkových nákladech. Jednoznačně nejnákladnějším zákazníkem je společnost Uniform.

Následuje Oskar, India a Alfa a taktéž zákazníci sběrné služby Whisky a X-Ray. Spotřeba nákladů ostatních zákazníků se pohybuje od 0,1 % do 3 % z celkových nákladů podniku.

3.6 RENTABILITA ZÁKAZNÍKŮ LOGISTICKÉHO CENTRA

Po spočtení celkových nákladů na zákazníka následuje porovnání těchto nákladů se ziskem, respektive ztrátou. K výpočtu rentability bylo využito základního vztahu, kde se do podílu vzala ztráta, resp. zisk a náklady. To, že drtivá většina rentabilit je záporných, není překvapením. Vyplývá to ze skutečnosti uvedené již v úvodu této kapitoly, kde bylo řečeno, že logistická centra společnosti ČSAD Hodonín jsou ztrátová. Otázkou především bylo, kdo reálně nejvíce přispívá na chod logistického centra.

Na základě výpočtu se stal nejrentabilnějším klientem Quebec. Důvodem toho je fakt, že tomuto klientovi byly poskytovány především jednorázové specifické služby, které nejsou v LC běžné. Z dlouhodobého hlediska tento zákazník tudíž není důležitý i proto, že za sledované období mu byly vystaveny pouze dvě faktury a více obchodů se již neuskutečnilo.

Druhá a zároveň poslední kladná rentabilita se objevuje u zákazníka X-Ray, který, jak bylo řečeno, nevyužívá sklad v Praze Hostivaři. Pro výpočet nákladů bylo použito dodavatelských faktur. V podstatě se jedná o jediného skutečně přínosného klienta. Z toho vyplývá možnost disponovat pouze nutnou administrativu a využívat skladovací a jiné služby pomocí outsourcingu.

Další relativně přínosnou firmou pro podnik je Alfa. Ta má rentabilitu -5,57 %. Zbytek klientů je pod hranicí -10 %. Někteří se dokonce pohybují kolem -80 % a nad těmi je už na místě se zvážít, zdali cena, za kterou se jim služby poskytují, je či není adekvátní. Bohužel i společnost, o které se v analýze nejvíce psalo (Uniform), je vysoce ztrátová (-27,49 %). Další výsledky jsou vyčísleny v tabulce 13 na další stránce.

Obecným závěrem je, že zákazníci s podobnými tržbami a náklady nemají podobné rentability.

Tabulka 13 Ekonomické výsledky zákazníků za 1. pol. 2011

ZÁKAZNÍK	CELKOVÉ NÁKLADY [Kč]	CELKOVÉ TRŽBY [Kč]	ZISK/ZTRÁTA [Kč]	RENTABILITA ZÁKAZNÍKA [%]
Alfa	529 346,90	499 850,70	-29 496,20	-5,57
Bravo	15 019,15	3 332,00	-11 687,15	-77,81
Charlie	70 513,35	36 405,00	-34 108,35	-48,37

ZÁKAZNÍK	CELKOVÉ NÁKLADY [Kč]	CELKOVÉ TRŽBY [Kč]	ZISK/ZTRÁTA [Kč]	RENTABILITA ZÁKAZNÍKA [%]
Delta	13 449,93	7 059,00	-6 390,93	-47,52
Echo	43 044,52	25 845,00	-17 199,52	-39,96
Foxtrot	8 906	1 742	-7 164	-80,44
Golf	75 165	52 271	-22 894	-30,46
Hotel	122 934	104 709	-18 225	-14,83
India	672 920	421 167	-251 753	-37,41
Juliett	86 771	61 115	-25 656	-29,57
Kilo	115 357	92 175	-23 182	-20,10
Lima	87 851	57 428	-30 423	-34,63
Mike	164 954	136 314	-28 640	-17,36
November	10 692	4 315	-6 377	-59,65
Oscar	927 622	525 818	-401 804	-43,32
Papa	51 235	31 644	-19 591	-38,24
Quebec	12 897	39 495	26 597	206,23
Romeo	377 303	299 581	-77 722	-20,60
Sierra	6 262	800	-5 462	-87,23
Tango	199 703	74 115	-125 588	-62,89
Uniform	1 119 066	812 587	-306 479	-27,39
Victor	49 472	27 397	-22 075	-44,62
Whisky	763 946	528 887	-235 059	-30,77
X-Ray	563 222	591 866	28 643	5,09

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

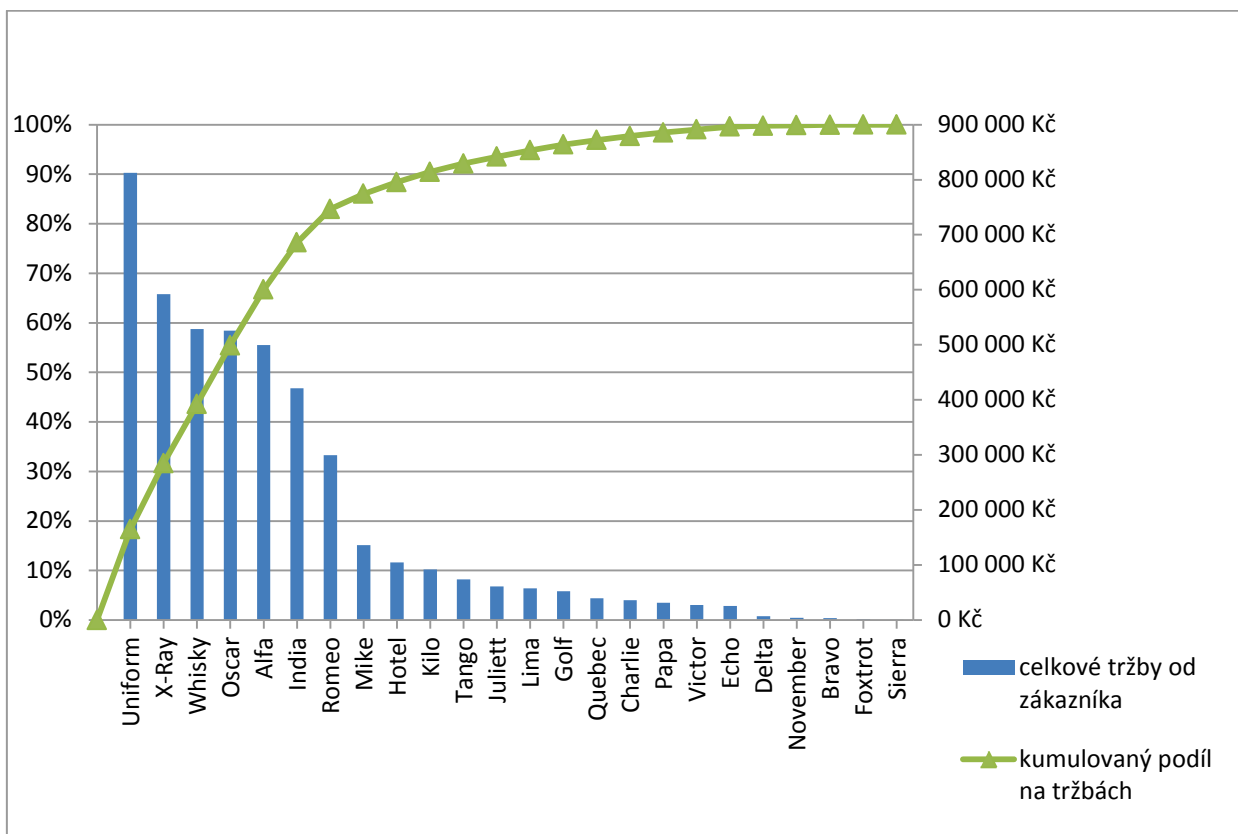
4 EKONOMICKÉ VYHODNOCENÍ

V této části práce bude řešeno, co výsledky všech dílčích i závěrečných analýz mohou přinést do praxe podniku. Tato kapitola zahrnuje diverzifikaci zákazníků a návrh zlepšujících opatření. Vyvozená řešení jsou vypočtená na základě předchozích poznatků. Protože se společnost ČSAD Hodonín skládá z několika divizí, zajišťující celou škálu služeb, výsledky do jisté míry závisí i na vnitropodnikovém účetnictví a vyúčtování nákladů a tržeb mezi nimi. Cílem této práce je však pohlížet na logistické centrum jako na samostatný subjekt a navrhnout řešení pouze pro něj.

4.1 DIVERZIFIKACE ZÁKAZNÍKŮ LOGISTICKÉHO CENTRA

Dílčím krokem řešení pro zlepšení rentability zákazníků je jejich diverzifikace. Směrodatnou hodnotou pro jejich třídění jsou tržby. Z Paretova diagramu na obrázku 7 opravdu vyplývá, že zhruba 80 % tržeb tvoří 20 % zákazníků. Na místě je tedy rozdělení zákazníků právě podle tržeb a to do tří skupin. Z předchozích analýz je patrné, že počet tří skupin je optimální.

Obrázek 7 Paretův diagram – celkové tržby od zákazníků LC (1. pololetí 2011)



Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Skupina A s největšími tržbami (Uniform, X-Ray, Whisky, Oskar, Alfa a India) je pro podnik strategicky důležitá. Svými tržbami pokrývá většinu nákladů.

Skupina B je nejpočetnější a její podíl na tržbách není zanedbatelný, avšak podíl, kterým se podílí na krytí nákladů, je daleko menší nežli v případě skupiny A.

Skupina C (November, Bravo, Foxtrot a Sierra) je jak svými minimálními tržbami, tak i rentabilitou okolo -80 % nejméně významnou. Jednoznačně u nich platí, že svými náklady na správu zakázky (administrativa, zák. servis) převyšuje náklady na skladování a ostatní služby a tudíž není pro společnost velkým přínosem.

4.2 NÁVRH ZLEPŠUJÍCÍCH OPATŘENÍ

V této podkapitole budou uvedena možná řešení, kterými lze dosáhnout lepší rentability zákazníků. V předchozí podkapitole bylo řečeno, že ne každý zákazník přispívá svými tržbami stejně. Taktéž rentabilita klientů je dána více či méně obchodním umem vedoucího podniku a zástupců klientů, nikoliv objemem služeb či celkových tržeb.

4.2.1 ŘEŠENÍ POMOCÍ ZMĚNY CEN

Pakliže společnost chce znát dopředu cenu, kterou může nabídnout svým zákazníkům, měla by používat model stavějící na reálných hodnotách determinovaných skutečnými procesy v podniku. Pro řešení stačí aplikace Microsoft Excel, ve které se všechny požadované výpočty provedou. Pro relevantní výpočty ceny jsou nutná následující data:

- tržby a výkony současných zákazníků,
- náklady na jednotlivé činnosti podniku získané ABC analýzou,
- Paretova analýza (diverzifikace zákazníků), která dělí zákazníky do třech skupin podle tržeb současných nebo očekávaných.

Cílem tohoto řešení by měla být schopnost reagovat na nového zákazníka, poněvadž každá nová manipulace nebo skladování snižuje náklady na jednotku (příčinu). Z toho vyplývá, že se automaticky zvyšuje rentabilita všech ostatních zákazníků. Kdyby mělo dojít k zásadní změně vytížení skladu na dlouhou dobu, bylo by vhodné upravit všem důležitým zákazníkům ceny. Dále by měl model reagovat na očekávané výkony nového zákazníka ve smyslu jeho zařazení do určité skupiny významu pro podnik. Na základě těchto výkonů se zákazníkovi přiřadí požadovaná rentabilita v závislosti na jeho významu. Dalším a posledním krokem je vypočet ceny služeb.

Aby toto řešení mohlo být použito, musel by podnik začít sdružovat nutná data k jednotlivým výpočtům. ČSAD Hodonín však podnik nechce zavádět nové činnosti monitoringu, a to kvůli dalším nákladům na zaměstnance, a proto bylo přistoupeno ke statickému řešení současné situace. Půjde tedy o řešení, které odpoví na otázku, jaké ceny by současní zákazníci museli akceptovat, aby splňovali požadovanou rentabilitu.

4.2.2 VÝPOČET NÁKLADOVĚ OPTIMÁLNÍCH CEN

Aby se situace zlepšila, je nutné přistupovat v dlouhodobém časovém horizontu k ceně kalkulované na základě nákladového přístupu. Nákladový přístup tvoří spodní hranici ceny a jen ten zaručí, že se podnik nebude dlouhodobě pohybovat ve ztrátě. Předpokladem však musí být poptávka po těchto službách za vyšší cenu, čili hodnota služby pro zákazníka musí být vyšší než cena spočtená podle nákladů podniku. Pro tuto aplikaci modelu je tedy nutné, aby klienti byli ochotni přistoupit na změnu ceny.

Dalším předpokladem je, že poptávka po službách logistického centra bude v následujícím období stejná jako v předchozím půlroce. Vychází se tedy z obsazenosti skladu 70 %. Manipulace související s nakládkou a vykládkou nákladních automobilů (tzv. manipulace IN/OUT) budou taktéž podobné (celkem okolo 16 000 příčin). Jak již bylo řečeno výše, ceny ostatních manipulací jsou počítány naprosto individuálně, proto se s nimi v příkladu bude počítat beze změny.

Administrativa a zákaznický servis jakožto doplňkové činnosti budou vycházet z nákladů spočtených ABC analýzou. Jejich podíl mezi zákazníky se kvalifikovaně odhadl. V příkladu se počítá se stejnými náklady na tyto činnosti a stejným odhadem rozložení mezi zákazníky jako u analýzy Activity-based costing. Celní služby jsou už dost rentabilní a na místo jakýchkoliv úprav ceny pro zákazníka by se podnik měl zaměřit na získávání právě dalších klientů pro tuto aktivitu.

V souhrnu jde tedy pouze o úpravu cen dvou aktivit, z nichž skladování je absolutně nejnákladnější a tudíž nejdůležitější.

Z předchozí analýzy vyplynulo, že 6 zákazníků z 24 tvořilo 83 % veškerých tržeb. Těchto šest si tedy zaslouží nižší cenu, nikoliv však pod náklady. Následujících 12 zákazníků bude mít cenu vyšší a posledních pět zákazníků by se mělo smířit s cenou nejvyšší. Poslední pětice zákazníků není pro podnik zásadní.

V tabulce 14 jsou vypočítány nové ceny za skladování a manipulace IN/OUT na základě výše definovaných podmínek. Tyto ceny jsou příliš vysoké a na první pohled pro všechny zákazníky nepřijatelné.

Tabulka 14 Návrh nových cen při požadované rentabilitě

Zákazník	Požadovaná rentabilita [%]	Cena manipulace IN/OUT [Kč]	Cena skladování [Kč]	Očekávané tržby za 6més. [Kč]	Tržby za 1. pol. 2011 [Kč]
Uniform	1,02	67,80	9,31	1 141 447,72	812 587
X-Ray	1,02	-	-	574 487,37	591 866
Whisky	1,02	129,41	17,78	779 225,45	528 887
Oskar	1,02	58,66	8,06	946 175,39	525 818
Alfa	1,02	60,90	8,37	539 933,84	499 850
India	1,02	55,22	7,59	686 378,56	421 167
Romeo	1,03	59,08	8,11	388 622,48	299 581
Mike	1,03	68,62	9,43	169 903,36	136 314
Hotel	1,03	61,78	8,49	126 622,09	104 709
Kilo	1,03	55,99	7,69	118 818,39	92 175
Tango	1,03	68,02	9,34	205 694,17	74 115
Juliett	1,03	80,13	11,01	89 374,66	61 115
Lima	1,03	67,00	9,20	90 487,34	57 428
Golf	1,03	65,27	8,97	77 420,20	52 271
Quebec	1,03	-	-	13 284,28	39 495
Charlie	1,03	70,27	9,65	72 628,75	36 405
Papa	1,03	68,24	9,37	52 772,55	31 644
Victor	1,03	69,67	9,57	50 956,93	27 397
Echo	1,03	77,62	10,66	44 335,86	25 845
Delta	1,05	67,52	9,27	14 122,43	7 059
November	1,05	97,39	13,38	11 227,62	4 315
Bravo	1,05	279,87	38,44	15 770,11	3 332
Foxtrot	1,05	207,89	28,55	9 351,67	1 742
Sierra	1,05	501,26	68,85	6 576,03	800

Zdroj: Autor, ČSAD Hodonín

Za pozornost určitě stojí poslední řádky tabulky, kde jsou uvedeni zákazníci s nejnižšími tržbami a zároveň nejnižšími výkony (skupina C). Z hlediska příjmů ani výdajů nejsou nijak důležití. Cena vypočtená právě pro poslední čtyři klienty je nesmyslná. Řešením může být velká sleva a tím i nevýhodnost celého obchodu. Možným řešením, spíše jen teoretickým, může být nepřistoupení na obchod s tak malými objemy zakázek.

Dalším řešením aplikovaným na všechny zákazníky (i na ty nejmenší) může být zavedení administrativního poplatku a snížení citlivých sazeb. U některých zákazníků podnik

již nyní administrativní poplatky účtuje a u některých nikoliv. Jsou však příliš nízké a neodráží potřebu ziskovosti zákazníka.

V případě, že zákazníci nejsou ochotni přistoupit na zvýšení ceny a hrozí jejich přechod ke konkurenci, je na zvážení, zdali takovéto podnikání neuzavřít. V praxi je tento scénář nejpravděpodobnější, pokud je hodnota služby pro zákazníky nižší než nákladově kalkulovaná cena. V tomto případě, zde není žádný prostor pro tvorbu ekonomické ceny.

4.2.3 CENY KONKURENCE

Aby nově spočtené ceny byly srozumitelné a srovnatelné, je potřeba uvést ceny, které uvádí konkurence. Ceny se liší podle umístění skladu a podle rozsahu služeb, které nabízí. Je tedy nutné brát srovnání s konkurencí s rezervou, poněvadž žádné logistické centrum nemá stejné podmínky jako LC společnosti ČSAD Hodonín. Nevýhodou je fakt, že ceny uvedené konkurencí nemusí být často konečné a proto rozdíl mezi cenou LC v Praze a konkurencí může být ještě větší.

Tabulka 15 Ceny konkurence a ČSAD Hodonín

NÁZEV FIRMY	UMÍSTĚNÍ SKLADU	CENA ZA SKLADOVÁNÍ [Kč]	CENA MANIPULACE IN/OUT [Kč]
Joppa	Praha	5	-
IKOTransLogistik	Praha 5	5	50 - 100
	Praha 9	9	45
	Tachov	7	30
	Kladno	6	27
	Č. Budějovice	7	30
Skladová služba Kubálková	Praha-východ	3,5 - 5,9	-
IKW rent	Praha 10	7	30
City self storage	Praha	od 14	-
ČSAD Hodonín (současné ceny)	Praha-Hostivař	3,8 - 6,5	14 - 45
ČSAD Hodonín (navrhnuté ceny)	Praha Hostivař	7,6 - 11	55 - 70

Zdroj: autor

V tabulce 15 je pro ilustraci uvedena i odhadnutá cena za skladování palety na den v kóji u společnosti City self storage. Ta je zde uvedená zejména proto, aby bylo zřejmé, kolik platí drobní nájemníci skladu do cca 10 palet. V tabulce jsou pro lepší srovnání uvedené i ceny společnosti ČSAD Hodonín.

Po zhlédnutí cen, které nabízí konkurence, se vyvozuje, že za ztrátou podniku nestojí pouze nevhodné ocenění služeb, ale příliš vysoké náklady. Z výše uvedeného lze říct, že problémem není jednoznačně zákazník respektive cena. Podnik se musí reálně přiblížit nákladům a taktéž cenám konkurence. V opačném případě musí nabízet lepší kvalitu a rozsah služeb.

4.2.4 ŘEŠENÍ POMOCÍ SNÍŽENÍ NÁKLADŮ

Společnosti ČSAD Hodonín se doporučuje snížení velkých nákladových položek. V oblasti mzdových nákladů se podnik snaží dlouhodobě snižovat náklady, avšak i zde jsou limity. Pakliže mzda nebude odpovídat mzdě obvyklé pro danou pozici v odvětví, zaměstnanec začne být demotivovaný a nebude odvádět bezvadný výkon. Otázkou je možnost snížení nákladů ze strany pronajímatele objektu, v němž je logistické centrum umístěno. Další možností může být i přesunutí LC do jiné lokality a k jinému pronajímateli. Je nutné si však uvědomit, že snižování nákladů, může mít kýžený efekt v podobě vyšší rentability podniku, avšak nemá žádný vliv na velké a ekonomicky neodůvodnitelné disproporce v rentabilitě zákazníků. Cílem této práce je zabývat se zákazníky a možnými změnami u nich, proto zde tyto návrhy ohledně snížení nákladů mají pouze doplňující charakter.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo zjistit rentabilitu zákazníků a navrhnout opatření, která by vedla ke zlepšení ekonomické situace podniku. Byla provedena aplikace metody ABC na skutečné náklady podniku sledované v 1. pololetí roku 2011, na jejím základě byla spočtena rentabilita zákazníků. Taktéž byly navrženy nové ceny pro zákazníky logistického centra společnosti ČSAD Hodonín. Tímto byl cíl diplomové práce splněn. Informační základnou byly faktury, vnitropodnikové účetnictví a významným zdrojem byly expertní odhady dotčených zaměstnanců logistického centra.

Alokace metodou ABC přinesla nové informace a pohled na ziskovost resp. ztrátovost zákazníků. Tyto informace podnik doposud neměl a zákazníky hodnotil pouze podle tržeb. Bylo zjištěno, že někteří velcí zákazníci sice pokrývají značnou část nákladů, avšak o jejich ziskovosti se hovořit nedá. Tato skutečnost byla predikovatelná, poněvadž celková činnost logistického centra je ztrátová. Pro podnik, který shání a „bojuje“ o zákazníky, je tato situace komplikovaná, a to i přesto, že podnik potřebnými informacemi vedoucí ke změně disponuje. Důvodem složitosti situace je skutečnost, že se jedná o velmi satureovaný trh, kde zákazníci mají značné povědomí o cenách a jsou tedy schopni komparovat jednotlivé nabídky. Z pohledu investora, který by takové logistické centrum vlastnil, nemá smysl v dlouhodobém horizontu LC provozovat. Přínosem aplikace metody ABC bylo i získání relevantních informací o nákladovosti jednotlivých aktivit, které LC provozuje.

Dalším úkolem bylo navrhnout taková opatření, která by vedla ke zlepšení finanční situace podniku především prostřednictvím změn u zákazníků. Na základě požadované teoretické rentability zákazníků a nákladovosti celého logistického centra byly spočteny doporučené ceny za základní činnosti podniku, kterými je skladování a manipulace IN/OUT. Tyto ceny zajistí, aby LC bylo ziskové. Vypočtené ceny byly v porovnání s konkurencí vyšší, a proto lze očekávat, že budou těžko přijatelné pro zákazníky LC.

Závěrem je potřeba říct, že ČSAD Hodonín na základě této práce zahájila jednání se zmíněnými zákazníky s cílem navýšení současné ceny tak, aby činnost logistického centra byla v budoucnu z ekonomického pohledu vyrovnaná. Společnost si je vědoma, že služby logistického centra jsou nutné k dotváření komplexnosti a ucelenosti poskytovaných služeb společnosti ČSAD Hodonín. Z toho plyne, že služby LC nemůže ze své nabídky vynechat, ale ani dlouhodobě podhodnocovat.

POUŽITÁ LITERATURA

ČSAD HODONÍN. *Výroční zpráva společnosti ČSAD Hodonín, a.s. za rok 2010*. Hodonín, 2010, 40 s.

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-735-7189-7.

FIBÍROVÁ, Jana. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 80-735-7084-X.

HICKS, Douglas. *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies*. 2nd ed. New York: Wiley, 2002. ISBN 978-047-1237-549.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav Šiška. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. 149 s. ISBN 8086754928.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management press, 2006, 622 s. ISBN 80-7261-141-0

MELICHAR, Vlastimil a Jindřich JEŽEK. *Ekonomika dopravního podniku*. Vyd. 2., přeprac. Pardubice: Univerzita Pardubice, Dopravní fakulta Jana Pernera, 2001, 176 s. ISBN 80-719-4359-2.

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada, 2005, 371 s. ISBN 80-247-1046-3.

PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.

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

SOLAŘ, Jan; BARTOŠ, Vojtěch. *Rozbor výkonnosti firmy*. 3. vyd. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, 2006. 163 s. ISBN 80-214-3325-6.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

Elektronické zdroje

ČSAD Hodonín [online]. ©2007. [cit. 4.1. 2012]. Dostupné z: <http://www.csad.com>

Joppa [online]. ©2011. [cit. 21.3. 2012]. Dostupné z: <http://www.joppa.cz>

IKOTransLogistik [online]. ©2012. [cit. 21.3. 2012]. Dostupné z: <http://www.ikotl.cz>

Skladová služba-Kristýna Kubálková [online]. ©2010. [cit. 21.3. 2012]. Dostupné z: <http://www.skladovasluzba.cz>

LKW rent [online]. ©2012. [cit. 21.3. 2012]. Dostupné z: <http://www.lkwrent.com>

City self-storage [online]. ©2010. [cit. 21.3. 2012]. Dostupné z: <http://www.cityselfstorage.cz>

SEZNAM TABULEK

	STRANA
Tabulka 1 Základní cíle pro sestavování rozpočtů	16
Tabulka 2 Náklady LC (1. pololetí 2011).....	41
Tabulka 3 Rozpis položky Služby ostatní (1. pol. 2011).....	42
Tabulka 4 Náklady přiřazené jednotlivých aktivitám LC (1. pololetí 2011).....	44
Tabulka 5 Přehled nákladových objektů a jejich tržeb (1. pololetí 2011)	45
Tabulka 6 Výpočet nákladů na příčinu dané aktivity	46
Tabulka 7 Výpočet nákladů na skladování pro daného zákazníka	47
Tabulka 8 Výpočet nákladů na manipulace IN/OUT pro daného zákazníka	48
Tabulka 9 Výpočet nákladů ostatních manipulací pro daného zákazníka	49
Tabulka 10 Výpočet nákladů zákaznického servisu pro daného zákazníka	50
Tabulka 11 Výpočet nákladů administrativy pro daného zákazníka	51
Tabulka 12 Celkové náklady pro daného zákazníka	52
Tabulka 13 Ekonomické výsledky zákazníků za 1. pol. 2011	53
Tabulka 14 Návrh nových cen při požadované rentabilitě	58
Tabulka 15 Ceny konkurence a ČSAD Hodonín.....	59

SEZNAM OBRÁZKŮ

	STRANA
Obrázek 1 Schéma fází alokace nákladů	19
Obrázek 2 Schéma tradičního přiřazování nepřímých nákladů	21
Obrázek 3 Schéma přiřazování nákladů dle metody ABC	26
Obrázek 4 Zásadní činnosti vykonávající společnost ČSAD Hodonín	32
Obrázek 5 Logo společnosti	35
Obrázek 6 Loga získaných certifikátů	36
Obrázek 7 Paretův diagram – celkové tržby od zákazníků LC (1. pololetí 2011).....	55

SEZNAM ZKRATEK

ABA	activity-based accounting
ABB	activity-based budgeting
ABC	activity-based costing
BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví pracovníků
ČR.....	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EAN	european article number
IDS	integrovaný dopravní systém
IDS JMK.....	Integrovaný dopravní systém Jihomoravského kraje
IT.....	informační technologie
LC	logistické centrum
LRQA	Lloyd's Register Quality Assurance
OBU	on-board unit
SW	software
VZZ.....	výkaz zisku a ztrát
ŽP.....	životní prostředí