

# Výkonnost segmentů vybraného podniku

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Vojtěch Olbrecht

David Fac

Brno 2016



Rád bych poděkoval vedoucímu práce Ing. Vojtěchu Olbrechtovi za jeho vedení, rady a připomínky, kterými mi pomohl k napsání této práce. Dále děkuji jednateři společnosti za poskytnutí nezbytných materiálů k vypracování této práce. Také děkuji rodině a přátelům za podporu.

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Výkonnost segmentů vybraného podniku** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2016

---

## **Abstract**

Fac, D. *Performance of Segments in a Chosen Company*. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

The bachelor thesis engages in a performance assessment of segments in a developing company which operates on a market for two years. The performance of segments is assessed by a profit of each segment. Knowledge about the real cost of each segment is a prerequisite for an objective determination of the profit. In order to explore this information bachelor thesis deals with a cost and profit allocation. The bachelor thesis focuses on dividing indirect costs into several cost pools by a purpose of their expending. The suggested method of the cost and profit allocation uses a cause-effect allocation and an arbitrary allocation. Since the current business cost management do not include cost and profit allocations, bachelor thesis compares the suggested method of allocation with an allocation of indirect cost only via arbitrary allocation. The result of comparison is that suggested method shows the total cost of segments more effectively.

## **Keywords**

Indirect cost, cost allocation, cost driver, performance measurement.

## **Abstrakt**

Fac, D. *Výkonnost segmentů vybraného podniku*. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce se zabývá hodnocením výkonnosti segmentů v rozvíjejícím se podniku, který působí na trhu teprve druhým rokem. Bakalářská práce posuzuje výkonnost segmentů podle výše dosaženého zisku. Předpokladem k zjištění objektivní výše zisku je znalost informací o skutečné výši nákladů segmentů. Za tímto účelem bakalářská práce navrhuje způsob alokace nákladů a výnosů. Při alokaci směřuje velkou pozornost k rozčlenění nepřímých nákladů do homogenních nákladových skupin podle účelu vynaložení. Navrhovaný způsob alokace nákladů a výnosů využívá princip příčinné souvislosti a arbitrární alokaci. Vzhledem k tomu, že současný systém řízení nákladů nezahrnuje alokaci nákladů a výnosů, tak bakalářská práce porovnává dopad na hodnocení výkonnosti navrhovaného způsobu alokace s alokací nepřímých nákladů pouze prostřednictvím arbitrární alokace. Z porovnání vyplývá, že navrhovaný způsob využívající princip příčinné souvislosti účelněji zobrazuje výši nákladů segmentů.

## **Klíčová slova**

Nepřímé náklady, alokace nákladů, rozvrhová základna, hodnocení výkonnosti.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>Hodnocení výkonnosti</b>	<b>12</b>
3.1	Metody orientované na účetní zisk.....	12
3.2	Metody orientované na růst hodnoty.....	13
3.3	Komplexní metody.....	14
<b>4</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>	<b>15</b>
4.1	Srovnání finančního a manažerského účetnictví.....	15
4.2	Srovnání nákladového a manažerského účetnictví.....	16
4.3	Alokace nákladů.....	17
4.3.1	Principy alokace nákladů.....	17
4.3.2	Alokační fáze.....	18
4.3.3	Rozvrhová základna.....	19
4.3.4	Metody alokace nákladů podpůrných středisek.....	19
4.4	Activity-Based Costing.....	20
4.5	Vztah manažerského účetnictví a controllingu.....	20
<b>5</b>	<b>Charakteristika společnosti XYZ, s.r.o.</b>	<b>21</b>
5.1	Předmět činnosti.....	21
5.2	Cíle společnosti.....	21
5.3	Představení finanční situace společnosti.....	22
5.4	Současný stav řízení nákladů a hodnocení výkonnosti.....	24
<b>6</b>	<b>Návrh způsobu alokace nákladů a výnosů</b>	<b>26</b>
6.1	Stanovení objektu alokace.....	26
6.2	Stanovení přímých nákladů.....	27
6.3	Stanovení nepřímých nákladů.....	27

---

6.4	Alokace nepřímých nákladů .....	27
6.4.1	Dopravné a poštovné .....	28
6.4.2	Internetový obchod.....	28
6.4.3	Provoz užitkového automobilu .....	29
6.4.4	Účetní služby .....	30
6.4.5	Reklamní předměty .....	31
6.4.6	Nájemné kanceláře.....	31
6.4.7	Reklamní plocha.....	32
6.4.8	Mzdové náklady .....	33
6.4.9	Telefonní služby a internet.....	33
6.4.10	Reprezentace.....	33
6.4.11	Finanční služby a ostatní poplatky.....	34
6.4.12	Režie jednatele .....	34
6.5	Alokace výnosů .....	36
6.5.1	Logistický poplatek.....	36
6.6	Zhodnocení navrhovaného způsobu alokace nákladů a výnosů.....	36
<b>7</b>	<b>Dopad alokace nákladů a výnosů na hodnocení výkonnosti segmentů</b>	<b>38</b>
<b>8</b>	<b>Návrhy a doporučení</b>	<b>41</b>
<b>9</b>	<b>Závěr</b>	<b>42</b>
<b>10</b>	<b>Literatura</b>	<b>43</b>
<b>A</b>	<b>Přílohy alokace nákladů a výnosů</b>	<b>47</b>

## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Vertikální analýza zjednodušeného výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2015</b>	<b>22</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Vybrané ukazatele finanční analýzy</b>	<b>23</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Agregované skupiny nepřímých nákladů a jejich podíl na celkových nákladech</b>	<b>27</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – internetový obchod a dopravné</b>	<b>28</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – provoz užitkového automobilu</b>	<b>29</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – účetní a finanční služby</b>	<b>30</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – reklamní předměty</b>	<b>31</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – nájemné kanceláře</b>	<b>32</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Výpočet alokace nákladů – náklady alokované podle tržeb</b>	<b>35</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Výpočet alokace výnosů – logistický poplatek</b>	<b>36</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Výkonnost segmentů s využitím výsledků navrhovaného způsobu alokace nákladů</b>	<b>39</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Výkonnost segmentů s využitím pouze arbitrární alokace nákladů</b>	<b>40</b>



# 1 Úvod

Nově zakládané společnosti disponují různým potenciálem růstu. Společnost, která je založena za účelem prodeje převratného produktu či služby, disponuje jiným potenciálem a rychlostí růstu než společnost založená za účelem nabízení běžných spotřebních produktů. Tyto společnosti se na trhu utkávají s početnou konkurencí. Pro celkový budoucí rozvoj a vybudování si pevné pozice na trhu mezi stálými hráči je klíčové efektivně využívat dostupné zdroje. Úspěšnost využívání a generování zdrojů je odrazem všech uskutečněných rozhodnutí.

Vzhledem k dynamice prostředí je důležité se zamýšlet nad možnými alternativami budoucích rozhodnutí, stejně jako hodnotit úspěšnost rozhodnutí minulých. Pro řešení těchto rozhodovacích úloh je nutné mít k dispozici dostatek informací. Proto se bakalářská práce snaží zhodnocením výkonnosti produktového mixu přinést informace o hospodaření společnosti, která působí na trhu teprve druhým rokem. Společnost provozuje velkoobchod s provozními kapalinami, drogistickým a papírenským zbožím. Název společnosti je po dohodě s jednatelem neuváděn a společnost je v práci označena XYZ, s.r.o.

Vzhledem k šířce produktového mixu jsou objektem hodnocení výkonnosti segmenty produktů. Pod pojmem segment se v bakalářské práci rozumí jednotlivé produkty nebo skupiny produktů. Výkonnost jednotlivých segmentů je poměřována pomocí výše dosaženého zisku. K dosažení správně vypočteného zisku je potřeba znát skutečnou výši výnosů a nákladů segmentů. Ke zjištění skutečné nákladovosti segmentů je nutné mít dostatek informací o účelu vynaložení nákladů a jejich vztahu k segmentům. Tento vztah je obtížné identifikovat především u nepřímých nákladů. Zpracování informací o nepřímých nákladech má vliv na přesnost zjištěného výsledku hodnocení. Z výše popsaných důvodů se práce ve velké míře zabývá nepřímými náklady a přináší požadované informace pro objektivní hodnocení výkonnosti.

Obecně jsou záznamy o výnosech a nákladech vedeny ve finančním účetnictví, které svými zásadami a formou respektuje daňové a právní aspekty podnikání. Způsob vedení účetních informací neodráží účel zpracování dat, kterým se práce zabývá. Zpracování účetních informací vyžaduje určitou originální přípravu dat, kterou nelze provést nástroji pouze finančního účetnictví. V tomto kontextu je vyžadován širší záběr v pojetí účetních informací, který nabízí například manažerské účetnictví.

## 2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem bakalářské práce je určit dopad nového způsobu alokace nákladů a výnosu na výkonnost segmentů vybraného podniku, který se zabývá velkoobchodní činností.

K dosažení hlavního cíle jsou vymezeny cíle dílčí. Za prvé v rámci literární rešerše vymezit způsoby hodnocení výkonnosti segmentů a možnosti manažerského účetnictví. Za druhé popsat současný způsob finančního řízení, zanalyzovat informace vycházející z účetní agendy a vytvořit segmenty produktů. Za třetí navrhnout systém alokace nákladů a výnosů a zhodnotit výkonnost segmentů. Za čtvrté posoudit výhody a nevýhody současného a navrhovaného způsobu alokace nákladů.

K naplnění cílů vede přípravná fáze. V této fázi jsou získávány informace o nákladech a výnosech společnosti. Tyto informace jsou zjištěny z účetního deníku. Nicméně popis jednotlivých položek je většinou velmi obecný, proto jsou informace zjišťovány také z přijatých a vystavených faktur. Získané informace o nákladech a výnosech jsou konzultovány s jednatelem společnosti.

Po analýze a syntéze všech získaných informací jsou vytvořeny segmenty produktového mixu. Segmenty jsou označeny nadřazeným pojmem k jednotlivým produktům či jejich skupinám. Jsou vytvořeny segmenty: letní směsi, nemrznoucí směsi do  $-20^{\circ}$ , nemrznoucí směsi do  $-40^{\circ}$ , nemrznoucí směsi do  $-80^{\circ}$ , čisticí prostředky, úklidový spotřební materiál, vybavení pro úklid, zásobníky a dávkovače, sprchové gely, krémy na ruce, mýdlo, osvěžovače vzduchu, toaletní papír, papírové ručníky, papírová prostěradla, kancelářské potřeby a kancelářský papír.

Segmentům jsou na základě exkluzivní vazby přiřazeny výnosy a přímé náklady. Jedná se o prodejní a nákupní ceny produktů v rámci segmentů. Nepřímé náklady jsou rozčleněny do homogenních nákladových skupin podle účelu vynaložení.

Skupiny s náklady na dopravné, internetový obchod, provoz užitkového automobilu, účetní a finanční služby jsou alokovány segmentům pomocí vztahových veličin a dochází k alokování nákladů podle principu příčinné souvislosti.

Pro alokaci nákladů na dopravné a internetový obchod je zvolena rozvrhová základna objednávků. Náklady na provoz užitkového automobilu jsou alokovány podle vztahové veličiny kilometry. Informace o kilometrové vzdálenosti dodavatelů a odběratelů jsou zjištěny z dodacích listů. Jedná se o určitou alternativu ujetých kilometrů, o kterých není dostatek informací v knize jízd. Náklady na účetní a finanční služby jsou alokovány podle počtu účetních položek.

Skupiny s náklady vynaložené na reklamní předměty, nájemné, reklamní plochu, mzdy, telefonní služby, reprezentaci, finanční služby a režii jednatele jsou alokovány pomocí arbitrární alokace. Pro alokaci je vybrána rozvrhová základna tržby z prodeje produktů. V případě alokace nákladů na reklamní předměty a nájemné je provedena účelová a časová úprava rozvrhové základny. Rozvrhovou základnou pro reklamní předměty jsou tržby z prodeje segmentů, kterých se reklamní předměty týkají. Úprava u nájemného se týká toho, že nájemné je placeno pouze za určité časové období, tak i rozvrhová základna využívá tržby z prodeje produktů da-

ného období. Výnosy ze služeb, respektive z logistického poplatku, jsou přiřazeny pomocí rozvrhové základny objednávky.

V závěrečné části práce je rozdíl výnosů a přímých nákladů vypočteno hrubé rozpětí. Od hrubého rozpětí jsou odečteny nepřímé náklady alokované navrhaným způsobem. Zjištěný zisk je využit k posouzení výkonnosti. Vzhledem k tomu, že společnost nevyužívá systém alokace nákladů a výnosů, je získaný výsledek porovnán se ziskem zjištěným rozdílem hrubého rozpětí a nepřímých nákladů alokovaných pouze podle tržeb.

## 3 Hodnocení výkonnosti

Přístup k měření výkonnosti je ovlivněn mnoha faktory, například typem ekonomiky, rozvojem moderních technologií, globalizačními trendy a stupněm poznání ekonomických systémů. Pro úspěšné měření a následné řízení výkonnosti je nutné zvolit správný typ kritéria výkonnosti a nástroj pro jeho změření (Kubíčková a kol., 2015). Měřítka výkonnosti lze dělit dle jejich zaměření na zisk nebo hodnotu firmy. Výsledky měření podnikové výkonnosti jsou důležité především pro management k tvorbě plánů, rozpočtů a rozhodnutí, pro investory ke zjištění návratnosti investice, pro obchodní partnery, věřitele a zaměstnance k odhadu, zda podnik bude schopen plnit své závazky (Posthumus, 2000).

### 3.1 Metody orientované na účetní zisk

Zisk je dán rozdílem výnosů a nákladů vynaložených na jejich dosažení. V účetnictví je označován jako výsledek hospodaření a vede k němu stupňovitý výpočet. Od výkonů jsou odečteny náklady na nakupované vstupy, označované jako výkonová spotřeba. K tomuto dílčímu výsledku se připočítá rozdíl tržeb za prodané zboží a nákladů vynaložených na prodané zboží. Výsledkem je ukazatel přidaná hodnota, který informuje o schopnosti vytvářet zdroje na investice, pracovní místa, hradit závazky a vyplácet odměny poskytovatelům finančních zdrojů (Režňáková, 2012).

Přidaná hodnota umožňuje podniku lépe hodnotit relativní finanční výkonnost, protože ukazuje pouze přírůstek vytvořeného bohatství (Petřík, 2009). Dalším důležitým ukazatelem je provozní výsledek hospodaření, jehož hodnota je dána rozdílem provozních nákladů a přidané hodnoty. Výše provozního zisku je závislá na velikosti a růstu trhu, stabilitě poptávky, počtu substitutů a vyjednávací síle odběratelů a dodavatelů. Relevantnost provozního zisku podporuje fakt, že položky zvyšující i snižující provozní zisk souvisí se zaměřením podniku a popisují průběh operací. Nicméně absolutní hodnota zisku není dostačujícím ukazatelem pro vyjádření míry zhodnocení investovaného kapitálu a využívání zdrojů podniku (Režňáková, 2012).

Měřítka odvozená od zisku, která jsou používána k hodnocení výkonnosti, jsou například ukazatele rentability, aktivity, investovaného kapitálu a další dále jmenované ukazatele. Ukazatel rentability celkových aktiv (ROA) měří efektivitu generování zisku z aktiv podniku. Příjem před zdaněním vychází z výkazu zisku a ztrát a je dělen celkovými aktivy (Damodaran, 2001). Ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROE) udává zhodnocení kapitálu vloženého do podniku. Do čitatele je dosazen čistý zisk, který je dělen vlastním kapitálem. Obdobou (ROE) je ukazatel používaný pro hodnocení návratnosti investic (ROI), který také ukazuje efektivitu využití vložených zdrojů (Gill a kol., 2009). Ukazatel výnosnosti pracovního kapitálu (ROCE) měří výkonnost dlouhodobě vázaného kapitálu v podniku. Dlouhodobý kapitál je ve vzorci vyjádřen součtem dlouhodobých bankovních úvěrů, dlouhodobě emitovaných dluhopisů, dlouhodobých půjček a rezerv. Vlastní kapitál je pova-

žován ze své podstaty za dlouhodobý (Kubíčková a kol., 2015). Ukazatel rentability tržeb (ROS) informuje o schopnosti podniku vytvářet zisk při určité úrovni tržeb. Čisté ziskové rozpětí zobrazuje, jaká část obrátu se promítá do zisku. Poměruje zisk a tržby (Brealey, a kol., 2006).

Výhodou poměrových ukazatelů je zaměření na vztah výnosů a nákladů investice směrem k podniku a také směřují pozornost manažerů k efektivitě využívání daných zdrojů (Mowen, a kol., 2015). Další výhodou je to, že jsou relevantní pro hodnocení výkonnosti ve všech odvětvích. Nicméně problém nastává při komparaci výsledků napříč odvětvími (Pinto a kol., 2010).

Nevýhodou poměrových, ale i absolutních finančních ukazatelů je, že postrádají spojitost s dlouhodobou strategií podniku, jelikož jsou založeny na ročních nebo měsíčních datech. Další nevýhodou je, že většinu finančních ukazatelů lze vyjádřit až po skončení účetního období. Dále finanční ukazatele neinformují o příčině negativních jevů, ale pouze o důsledku. Finanční ukazatele jsou také vystaveny nebezpečí úprav výsledku hospodaření managementem (Synek, 2008).

### 3.2 Metody orientované na růst hodnoty

Hodnota je funkce definována čtyřmi faktory: investicí, peněžními toky, dobou trvání investice a náklady na kapitál. Vzhledem k nákladovosti kapitálu tradiční měřítko výkonnosti založené na účetním zisku selhávají (Venanzi, 2012).

Měřítko ekonomická přidaná hodnota (EVA) je produktem poradenské společnosti Stern Stewart & Co (Neely, 2002). Na rozdíl od tradičních ukazatelů ziskovosti EVA vyjadřuje rozdíl mezi čistým ziskem a náklady na kapitál. Jedná se o důležitý ukazatel k hodnocení výkonnosti uvnitř firmy, který je aplikovatelný i na firmu jako celek (Brealey a kol., 2006). Na ukazatel EVA lze pohlížet z účetní a finanční perspektivy. Z účetní perspektivy je EVA definována jako rozdíl mezi čistým provozním ziskem po zdanění (NOPAT) a váženým průměrem nákladů na kapitál (WACC). Z finanční perspektivy je měřítko EVA definováno vzhledem ke vztahu k tržní přidané hodnotě. Výhodou měřítka EVA je, že zahrnuje náklady na vlastní kapitál, což je důležitý aspekt především pro majitele firmy (Grant, 2003). Mezi nevýhody měřítka EVA patří především náročný postup výpočtu, který vyžaduje mnoho účetních úprav. Jelikož se nejedná o poměrové měřítko, tak je nevhodné jej používat pro srovnání divizí uvnitř společnosti (Drury, 2012).

Měřítko tržní přidaná hodnota (MVA) je také navrženo společností Stern Stewart & Co. Měří rozdíl mezi tržní hodnotou podniku a hodnotou investovaného kapitálu (Wagner, 2011). Měřítko MVA se rovná současné hodnotě očekávaných budoucích hodnot EVA (Grant, 2003). Wagner (2009) uvádí, že tržní přidaná hodnota je vhodná spíše k oceňování podniku.

Rentabilita investic založená na peněžních tocích (CFROI) je měřítko navržené poradenskou společností HOLT Value Associates. Měřítko lze definovat jako očekávané budoucí peněžní toky, které podnik generuje během následujících období jako procentní vyjádření zhodnocení investice do aktiv společnosti (Frykman a kol., 2010). Wagner (2009) dále vysvětluje měřítko jako vážený průměr vnitřní

výnosové míry za podnik jako soubor jednotlivých investic. Také uvádí, že z hlediska vypovídací hodnoty CFROI nezahrnuje srovnání skutečné úrovně výkonnosti s požadovanou a vztahuje výkonnost k podniku jako k celku.

Zavádění hodnotově orientovaných ukazatelů vychází ze snahy provést renesanci výsledku hospodaření a uplatnit požadavek orientace výsledku na budoucnost nad obvykle uplatňovaným principem opatrnosti (Wagner, 2011). Hodnotově orientované ukazatele dávají jasný přehled o vývoji finanční situace firmy, čímž směřují pozornost managementu a vlastníků ke generování přidané hodnoty. Nevýhodou těchto ukazatelů je, že nezahrnují určité nefinanční jevy, které předcházejí finančním výsledkům (Marinič, 2008). Nevýhody finančních ukazatelů by mělo eliminovat využití i nefinančních ukazatelů (Synek, 2008).

### 3.3 Komplexní metody

Mezi komplexní metody patří například metoda Balanced Scorecard (BSC), která vychází z tradičních finančních měřítek, které rozšiřuje o nová měřítka hybných sil budoucí výkonnosti. BSC hodnotí výkonnost ze čtyř perspektiv: finanční, zákaznické, interních procesů, učení se a růstu. BSC integruje měřítka výkonnosti odvozená od strategie podniku. Měření výkonnosti je spojeno s vyjasněním strategie podniku, sladěním cílů jednotlivých oddělení s cílem strategie podniku a systematickou revizí strategií (Kaplan a kol., 2002).

Dalším příbuzným konceptem komplexních měření výkonnosti podniku je například Model excellence, který je vytvořený Evropskou nadací pro řízení kvality a model Six Sigma vytvořený společností Motorola. Tyto verze se stejně jako Balanced Scorecard zaměřují na otázky, metody a nástroje manažerského řízení výkonnosti spojeného s podnikovou strategií. Dopad jejich aplikace na výkonnost je odvozen logickými vztahy příčin a důsledků. Tyto vztahy jsou zpravidla formulovány verbálně s podporou vizualizačních nástrojů, které umožňují intuitivní manažerské pochopení vazby na výkonnost (Wagner, 2011).

Měření výkonnosti komplexními metodami, zejména metodou BSC, je složitý proces, jelikož je nutné, aby došlo k sladění mezi měřítka: finančními a nefinančními, externími a interními a také objektivními a subjektivními (Mowen a kol., 2015). Zavedení komplexních metod do systému hodnocení výkonnosti je spojeno s investicí do informačního systému, který čerpá údaje z různých databází. Vyhodnocení ukazatelů je časově náročné pro hodnocené i hodnotící pracovníky. Časová náročnost je dána i tím, že ukazatele jsou vyjadřovány v různých jednotkách (Synek, 2008).

Z vymezení přístupů a měřítek hodnocení výkonnosti vyplývá, že jejich společným projevem je návaznost na účetní výkazy: rozvahu, výkaz zisku a ztrát a výkaz peněžních toků. Vzhledem k změnám podnikatelského prostředí a vzrůstajícímu tlaku na harmonizaci finančního účetnictví je zřejmé, že páteří systémů řízení výkonnosti musí být takový způsob účetního zobrazení, který je primárně podřízen požadavkům manažerů (Král a kol., 2006).

## 4 Manažerské účetnictví

Bakalářská práce se zabývá systémem manažerského účetnictví za účelem využití jeho vlastností a metod k přípravě informací pro hodnocení výkonnosti segmentů. Manažerské účetnictví je v anglické literatuře uváděno pod pojmy Managerial Accounting nebo Management Accounting. Je to druh účetnictví, který se zabývá zprostředkováním finančních dat pro manažery a další interní uživatele. Manažerské účetnictví je aplikovatelné u všech forem podnikání bez ohledu na předmět činnosti. Vychází z nákladového účetnictví, které se zabývá sběrem dat o nákladech a reportováním těchto informací managementu (Weygandt a kol., 2010). Hlavním úkolem je poskytovat informace pro plánování, rozhodování a kontrolu (Rich a kol., 2012). V posledních letech se manažerské účetnictví stává strategickým nástrojem pro řízení nákladů a hodnocení efektivnosti využití zdrojů v podniku. Funkce manažerského účetnictví jsou následující:

- sestavení finančních dat pro tvorbu a následnou kontrolu rozpočtů, plánů a rozhodnutí,
- odděluje přímé a nepřímé náklady související s výrobou a vymezuje způsob členění těchto položek ve finančních výkazech,
- zahrnuje kalkulace výrobků a služeb (Weygandt a kol., 2010).

### 4.1 Srovnání finančního a manažerského účetnictví

Finanční účetnictví je zaměřeno především na externí uživatele, zatímco manažerské účetnictví je důležité pro manažery, vlastníky podniku a další interní uživatele. Na manažerské účetnictví se na rozdíl od účetnictví finančního nevztahuje žádná právní norma a způsob jeho vedení je volitelný (Weygandt a kol., 2010). Finanční účetnictví poskytuje informace v souhrnné podobě, například účetní zisk je vyjádřen jako suma za celou společnost, ale pro vedení podniku je důležité znát náklady a výnosy, které jednotlivé výrobky přináší. Co se týče strukturálního rozdílného pojetí, tak se rozdíl obou účetních systémů projevuje zejména v tom, že manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv, závazků a vlastního kapitálu, než jak je vymezuje finanční účetnictví. Manažerské účetnictví se také vyznačuje větší variabilitou aplikovatelných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Informace o relevantních hodnotových veličinách, jež jsou předmětem účetnictví, se pro potřeby manažerského účetnictví zobrazují strukturálně odlišně (Král, 2006).

Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím se také projevuje v rozdílném pojetí nákladů a výnosů. Tyto rozdíly jsou způsobeny rozdílnými nároky a požadavky kladenými na jednotlivé druhy účetnictví (Černý, 2007). Rozdílnými nároky na informace o nákladech se vyznačuje účetní a manažer orientován na strategické řízení. Vzhledem k tomu, že dochází k rozdílu účelů využití informací na evidenci nákladů, je nutné se na přístup účetních systému k nákladům podívat z několika hledisek. K nákladům je možné přistupovat z pohledu externího uživi-

vatele, jenž je vymezen finančním účetnictvím, nebo z pohledu interního, manažerského. Manažerský pohled pak dále zpravidla rozlišuje dvě základní pojetí nákladů, hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů (Popesko, 2009).

Finanční účetnictví ve vztahu k nákladům vychází z finančního pojetí, které je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Aplikace peněžní formy koloběhu prostředků je založena na předpokladu, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem je odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada (Král a kol., 2010). Hodnotové pojetí je založeno na vztazích, které vyvolávají spotřebu, nebo využití ekonomických zdrojů v čase uskutečňování procesů. Podstatou je zobrazení informačního koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek platných ve sledovaném momentu (Král a kol., 2010). Ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Ekonomické pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo znázorňuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu (Popesko, 2009).

## 4.2 Srovnání nákladového a manažerského účetnictví

Nákladové účetnictví je velmi blízké manažerskému účetnictví, obě jsou orientována na interní uživatele, obě poskytují data pro plánování, kontrolu a tvorbu rozhodnutí. Používají velmi podobné techniky. Co se týče hierarchie, má manažerské účetnictví vyšší postavení především kvůli vyšší relevanci a objektivnosti dat. Manažerské účetnictví rozšiřuje oblasti nákladového účetnictví. Výstupy nákladového účetnictví jsou využívány především pro krátkodobé plánování (Rajasekaran a kol., 2011). Tradičně má nákladové účetnictví vliv na výsledek kalkulace produktu, měření výkonnosti, hodnocení investic a oceňování zásob. Jedná se o podrobnější strukturu manažerského účetnictví. Podle obsahového zaměření je nákladové účetnictví tradičně koncipováno jako výkonové účetnictví, které je úzce spojeno s kalkulacemi a odpovídá na otázku, jaké jsou náklady, zisk a další hodnotové charakteristiky, nebo jako odpovědnostní účetnictví, které je napojeno na plány a rozpočty, které se zabývají otázkou, jak jednotlivé vnitropodnikové útvary přispívají k celopodnikovým výsledkům (Král a kol., 2010). Nákladové účetnictví se zabývá klasifikací, analýzou, srovnáním a reportováním o nákladech. Dále se zabývá alokací nákladů souvisejících s realizací produktů a služeb (Rajasekaran a kol., 2011). Potřeba adekvátního informačního zajištění vychází z potřeby nalezení vhodného řešení alokačních problémů (Král a kol., 2006).



### 4.3 Alokace nákladů

Alokace nákladů se potýká s přiřazením různých druhů nákladů určitému segmentu v podniku. Segmentem mohou být jednotlivé produkty, skupiny produktů, divize podniku nebo jednotlivá oddělení. Alokace nákladů má dopad na tvorbu ceny a na zhodnocení ziskovosti produktů (Shim a kol., 2000). Před zahájením procesu alokace nákladů je nutné zjistit výši nákladů, rozčlenit je a vybrat vhodnou metodu pro alokování. Systém manažerského či nákladového účetnictví by měl být tomu přizpůsoben (Percevic a kol., 2008).

#### 4.3.1 Principy alokace nákladů

Král a kol. (2010) rozlišují tři principy přiřazování nákladů výkonům: princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti neboli reprodukce nákladů a princip průměrování. Popesko (2009) v souvislosti s principy alokace nákladů zmiňuje arbitrární neboli svévolnou alokaci, při které je použita jako rozvrhová základna veličina, která není příčinou vzniku těchto nákladů. Dále zmiňuje, že touto veličinou jsou v praxi často tržby z prodeje produktů. V této souvislosti upozorňuje na riziko největšího nákladového zatížení produktu, který dosahuje nejvyšších tržeb.

Princip příčinné souvislosti předpokládá, že každý výkon má být zatížen pouze těmi náklady, které příčinně vyvolal (Král a kol., 2010). Popesko (2009) upozorňuje na časovou náročnost uplatňování principu příčinné souvislosti v praxi, jelikož pro management je složité identifikovat skutečnou vztahovou veličinu a nashromáždit k ní data, která takové využití veličiny umožní.

V případě neúčelnosti uplatnění principu příčinné souvislosti přicházejí v úvahu zbylé dva principy. Princip únosnosti nákladů je uplatňován v reprodukčních úlohách. Princip lze také využít k motivaci manažerů k zlepšování využití kapacity. Také odpovídá na otázku, jaká je možná výše nákladů vzhledem k prodejní ceně. Princip průměrování by měl být aplikován v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Informuje o tom, jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek. Lze jej uplatnit především při zpracování předběžných propočtů (Král a kol., 2010).

Pardina a kol. (2008) nabízí kromě účetního přístupu k alokaci nákladů i pohled ekonomický, který vychází z cenové elasticity poptávky. Proces alokace nákladů je nepřímo úměrný elasticitě a větší podíl nákladů je alokován produktům s nižší citlivostí na cenu. Tento přístup je však v praxi obtížně realizovatelný.

### 4.3.2 Alokační fáze

Alokace výnosů a přímých nákladů probíhá přímo, protože je zde vztah, který se váže k určité operaci objektu alokace. Nepřímé náklady jsou alokovány pomocí určité zprostředkující veličiny. Tato veličina je označována termínem rozvrhová základna nebo nákladová vztahová veličina. Termín nákladová vztahová veličina je využíván v systému Activity-Based Costing a u alokací podle principu příčinné souvislosti. Alokační fáze lze rozdělit do následujících bodů:

- stanovení objektu alokace,
- stanovení přímých nákladů vztahujících se k objektu alokace,
- stanovení nepřímých nákladů a nalezení vztahu k objektu alokace,
- volba metody alokování nepřímých nákladů a volba rozvrhové základny,
- přiřazení přímých a nepřímých nákladů objektu alokace (Oliver, 2000).

Prvním krokem je stanovení objektu alokace, objektem může být produkt, služba, oddělení či divize společnosti (Pardina a kol., 2008).

Druhým krokem je identifikace přímých nákladů. Jedná se o náklady, které mají exkluzivní vazbu k objektu alokace (Popesko, 2009).

Třetím krokem je stanovení skupin nepřímých nákladů, které nelze přímo přiřadit objektu alokace. Nepřímé náklady jsou rozděleny do režijních skupin podle vztahu k objektu alokace. Počet skupin nepřímých nákladů závisí na počtu identifikovaných vztahů k objektu alokace. Při zjednodušeném pohledu na alokaci nákladů si lze pod těmito skupinami představit různá podpůrná střediska jako například personální oddělení nebo obchodní oddělení. Tyto režijní skupiny jsou alokovány pomocí rozvrhových základen (Pardina a kol., 2008).

V předposledním kroku dochází k výběru rozvrhové základny. Nepřímé náklady mohou být přiřazeny jednotlivým produktům pomocí rozvrhových základen nebo nákladových vztahových veličin (Rajasekaran a kol., 2011). Nákladové vztahové veličiny mohou představovat počet zaměstnanců, počet odpracovaných hodin nebo výměru obsazené plochy střediskem. Nákladové vztahové veličiny lze rozdělit do tří základních skupin:

- založeny na vstupech – nákladové vztahové veličiny jsou vyjádřeny podílem z celkových vstupů. Například přímý materiál, přímé mzdy a další,
- založeny na výstupech – nákladové vztahové veličiny jsou založeny na výstupu, celkové produkci, nebo na podílu výnosů daného produktu vzhledem k celkovým výnosům z provozní činnosti,
- založeny na příjmech – nákladové vztahové veličiny jsou založeny na úrovni generovaných příjmů. Toto pojetí předpokládá, že čím více (méně) příjmů produkt generuje, tím více (méně) nákladů vyvolává (Pardina a kol., 2008).

Obecně trend alokace nákladů spěje k většímu využití informačních technologií, které zvyšují možnosti přesnějšího popsání nákladových vztahových veličin a při-

řazení nepřímých nákladů produktu. V posledním kroku alokace nákladů jsou přiřazeny přímé i nepřímé náklady objektu alokace (Oliver, 2000).

### 4.3.3 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna přiřazuje náklady proporčně podle vztahu k segmentu. Způsob alokování je volitelný. Některé způsoby jsou vhodnější než jiné, ale žádný nelze označit za nesprávný (Shim a kol., 2000). Král a kol. (2006) zmiňují, že je vhodné, aby rozvrhová základna byla ve vztahu příčinné souvislosti k objektu alokace i rozvrhovaným nákladům. Například při alokaci nákladů na údržbu může být rozvrhovou základnou počet hodin aktivního chodu stroje. Typ rozvrhových základen v souladu s principem příčinné souvislosti umožňuje efektivně řídit hospodárnost. V případě, že nelze princip příčinné souvislosti uplatnit, je možno při výběru rozvrhové základny vyjít z principu únosnosti nákladů a z principu průměrování nákladů. Výpovědní hodnota těchto informací je výrazně menší než při uplatnění principu příčinné souvislosti.

### 4.3.4 Metody alokace nákladů podpůrných středisek

Podnik zpravidla obsahuje několik oddělení a funkcí vyvolávající náklady, které mají přímý i nepřímý vztah k výrobě produktu či poskytování služby. Výrobní střediska jsou svým vztahem blíže k výrobě produktu než střediska podporující chod podniku, jako je například účetní nebo personální oddělení. Přestože tato střediska nemají přímý vztah k výrobě produktu, měly by být jimi vyvolané náklady alokovány produktům (Anderson a kol., 1992).

Přímá metoda alokuje náklady podpůrných středisek proporčně podle toho, jaká část z jejich celkových vykonaných aktivit připadá určitému produkčnímu středisku. Sekvenční metoda rozšiřuje přímou metodu, která ignoruje fakt, že některá podpůrná střediska poskytují služby i jiným podpůrným střediskům. Je vybráno jedno podpůrné středisko, jehož náklady se alokují jako první. Toto středisko abstrahuje od toho, že část z jeho celkových poskytovaných služeb poskytuje samo sobě a všechny své náklady alokuje ostatním střediskům proporčně podle toho, jaká část z celkových aktivit je vykonána pro určité středisko. Reciproční metoda řeší problém přímé a sekvenční metody, jelikož předpokládá, že podpůrná střediska poskytují služby ostatním podpůrným střediskům i produkčním střediskům. V prvním kroku se pro každé podpůrné středisko vypočítají vzájemné náklady, které středisko poskytne ostatním podpůrným střediskům a sestaví se reciproční rovnice. Reciproční rovnice je dána součtem přímých nákladů střediska a podílem na vzájemných nákladech mezi podpůrnými středisky. V druhém kroku jsou vzájemné náklady použity k alokování nákladů podpůrných středisek produkčním střediskům. Tyto náklady jsou alokovány proporčně podle toho, jak produkční středisko využívá služby podpůrného střediska (Atkinson a kol., 2012).

#### 4.4 Activity-Based Costing

Activity-Based Costing (ABC) je kalkulační systém, který zohledňuje vztah nepřímých nákladů k výrobě určitého produktu, který často nelze vyjádřit proporčně vzhledem k celkovému objemu výroby (Cooper a kol., 1999). Jedná se o metodu, která se začala používat na počátku osmdesátých let. V tuzemských podmínkách se metoda ABC začala objevovat až po roce 2000. Přináší vyšší přesnost kalkulace i širší spektrum informací nevztahujících se pouze k nákladovému ocenění výkonů. Na druhou stranu je výpočet spojen s velkým množstvím dat a uživatelé mohou mít problém při jejich získávání (Popesko, 2009). Postup přiřazování nákladů Activity-Based Costing lze shrnout do několika kroků:

- vymezení stejnorodých skupin nákladů, které jsou členěny dle vztahu k aktivitám, které vyvolávají,
- identifikování příčiny vzniku nákladů a vyjádření této příčiny pomocí vztahových veličin,
- stanovení stejnorodé skupiny nákladů a objemu příslušné vztahové nákladové veličiny,
- identifikování výše nákladů vyvolané jednotkou vztahové veličiny,
- stanovení objemu vztahové veličiny, který byl vyvolán konkrétními druhy kalkulovaných výrobků,
- přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednici výrobku (Král a kol., 2010).

#### 4.5 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Při srovnání controllingu s manažerským účetnictvím je důležité si uvědomit fakt, že manažerské účetnictví je pouze informační nástroj systému řízení podniku, kdežto controlling koordinuje všechny funkce systému řízení (Král a kol., 2010). Samotná úloha controllingu spočívá v poskytování informací o možných budoucích, ale i minulých změnách (Mikovcová, 2007). Controlling je orientován na získávání informací, plánování, regulaci, kontrolu a koordinaci uvnitř řídicího subsystému (Eschenbach a kol., 2012). Pro rovnocenné srovnání je tedy nutné se zaměřit pouze na informační nástroje controllingu. Zatímco manažerské účetnictví pracuje s hodnotovými charakteristikami, které jsou úzce spjaty s naturálními veličinami, controlling pracuje ve větší míře i s nepeněžními informacemi. Manažerské účetnictví poskytuje informace pro potřeby řízení, se kterými dále pracuje také nákladový controlling, který se zaměřuje na faktory ovlivňující výši zisku (Král a kol., 2010). Nákladový controlling je praktický nástroj, který je založen na strukturovaném krycím příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na základě výrobního procesu je definován nákladový plán na příslušné středisko a období formou výkazu zisku a ztrát. V controllingových výkazech jsou zachyceny jak nákladové druhy, tak i obraty účtů 5. a 6. třídy. (Lazar, 2012) Proto je také vhodné syntetické účty 5. třídy a 6. třídy účtové osnovy důkladně analyticky rozčlenit tak, aby odrážely průběh operací v podniku (Meeting a kol., 1998).

## 5 Charakteristika společnosti XYZ, s.r.o.

Předmětem podnikání společnosti XYZ, s.r.o. je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost byla založena v roce 2014. V rámci své obchodní činnosti provozuje velkoobchod s provozními kapalinami, drogistickým zbožím a kancelářskými potřebami. Produkty nakupuje a prodává na území České republiky. Mezi významné odběratele patří dopravci, průmyslové závody, úklidové agentury a nemocnice.

Sídlo společnosti se nachází v kancelářské budově, kde je zároveň umístěn i malý sklad. Prostory si společnost pronajímá. Jednatel zastupuje společnost samostatně a je jediným zaměstnancem společnosti. Náplň práce jednatele tvoří zejména obchodní schůzky s dodavateli a odběrateli, expedice zboží, rozvoz zboží a administrativní činnosti. Účetní a ekonomické služby zajišťuje externí společnost, které náleží každý měsíc odměna. K podnikání společnost využívá užitkový automobil, jehož nákup byl financován dlouhodobým úvěrem.

### 5.1 Předmět činnosti

Jak již bylo zmíněno, velkoobchod působí na poli s provozními kapalinami, drogistickým zbožím a kancelářskými potřebami. Nabídku provozních kapalin tvoří letní a nemrzoucí směsi do ostřikovačů. Širokou paletou produktů disponuje také segment drogistického zboží. Dále velkoobchod nabízí čisticí prostředky a úklidový spotřební materiál (rukavice, hadry na podlahu, odpadkové pytle atd.) s využitím v domácnostech i průmyslových závodech. Dále nabízí úklidové vozíky a nářadí pro úklidové agentury. Z osobní hygieny nabízí krémy na ruce a sprchové gely. Nabídku papírenského zboží tvoří toaletní papír, papírové ručníky, utěrky a podložky. Z kancelářských potřeb nabízí psací potřeby, obálky, předtištěné dokladové knihy a kancelářský papír.

V roce 2014 se společnost zaměřovala pouze na kancelářské potřeby a s výše popsaným sortimentem začala obchodovat až v roce 2015.

### 5.2 Cíle společnosti

V roce 2015 bylo cílem společnosti vytvořit produktový mix, který nabídne odběratelům kompletní hygienický servis. Dále bylo cílem rozvinutí stabilní sítě dodavatelů a odběratelů.

V roce 2016 společnost plánuje dále rozvíjet síť odběratelů. Mezi další cíle patří zaměstnání pracovníka, který bude zajišťovat administrativní činnosti a rozvoz produktů některým odběratelům, dále nákup osobního automobilu, pronájem nových skladovacích prostor a vytvoření trvalé zásoby často poptávaných produktů.

### 5.3 Představení finanční situace společnosti

Výsledkem hospodaření za rok 2015 je ztráta 12 006 Kč. Ztráta může mít souvislost s životním cyklem produktů. Tabulka číslo 1 shrnuje položky zjednodušeného výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2015. Vztažnou veličinou pro vertikální analýzu jsou tržby z prodeje zboží. Tato veličina ukazuje velikost ostatních položek ve vztahu k tržbám z prodeje zboží. Nejvíce se na tržbách podílí náklady na zboží, které reprezentují nákupní ceny produktů.

Tab. 1 Vertikální analýza zjednodušeného výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2015

<b>Položky VZZ k 31. 12. 2015</b>	<b>Tis. Kč</b>	<b>Vertikální analýza</b>
Výnosy	1 701	100,95%
Tržby za prodej zboží	1 685	100,00%
Výkony	16	0,95%
Ostatní výnosy	0	0,00%
Náklady	1 713	101,66%
Náklady na zboží	1 394	82,73%
Výkonová spotřeba	196	11,63%
Nákladové úroky	12	0,71%
Odpisy	11	0,65%
Osobní náklady	93	5,52%
Změna stavu rezerv	0	0,00%
Ostatní náklady	7	0,42%
Výsledek hospodaření před zdaněním (EBIT)	-12	-0,71%

Na základě analýzy ukazatelů aktivity v tabulce číslo 2 je možné konstatovat, že společnost efektivně využívá oběžná aktiva. Doba obratu zásob trvá 5,29 dne. Tato hodnota odpovídá nízkému stavu zásob, který se společnost snaží trvale udržovat. Z dalších ukazatelů aktivity vyplývá, že podnik průměrně hradí své krátkodobé závazky až po inkasování pohledávek. Úhradou krátkodobých závazků až po inkasování pohledávek společnost předchází narušení finanční stability.

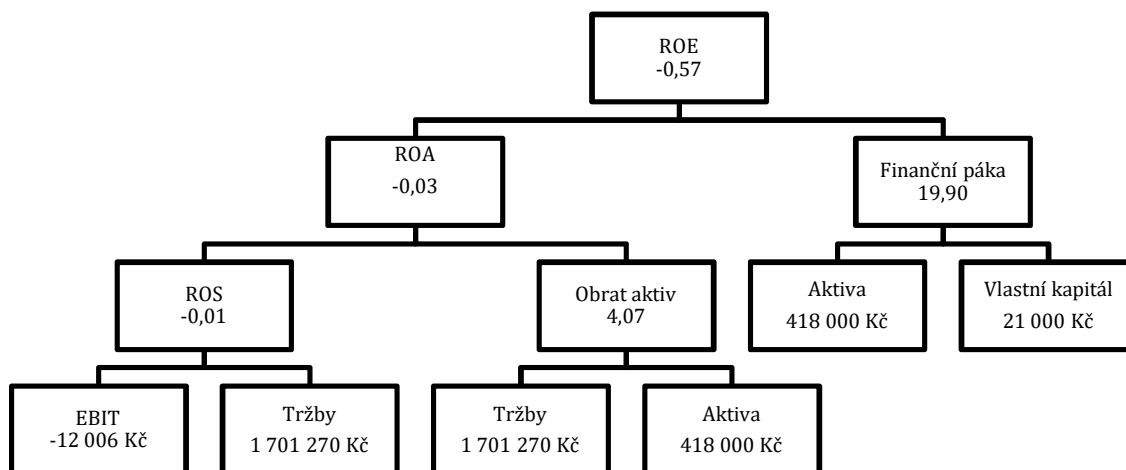
Ukazatele zadluženosti informují o nadměrném financování cizím kapitálem. Zadluženost společnosti pramení především z krátkodobých závazků. Strukturu cizích zdrojů tvoří z 82 % krátkodobé závazky.

Hodnoty ukazatelů likvidity se pohybují u spodní hranice doporučených hodnot. Na základě hodnoty ukazatele běžné likvidity je možné předpokládat, že společnost je schopna svými oběžnými aktivy pokrýt krátkodobé závazky.

Tab. 2 Vybrané ukazatele finanční analýzy

Ukazatelé		2015
Aktivity	Obrat zásob	68,04
	Obrat aktiv	4,07
	Doba obratu zásob ve dnech	5,29
	Doba inkasa pohledávek ve dnech	58,41
	Doba úhrady krátkodobých závazků ve dnech	68,78
Zadluženosti	Equity Ratio	0,05
Likvidity	Běžná likvidita (Current Ratio)	1,11
	Pohotová likvidita (Quick Ratio)	1,03
	Okamžitá likvidita (Cash Ratio)	0,18
Rentability	Rentabilita celkových aktiv (ROA)	-0,03
	Rentabilita celkového investovaného kapitálu (ROCE)	-0,13
	Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	-0,57
	Rentabilita tržeb (ROS)	-0,01

Hodnoty ukazatelů rentability vyjadřují míru zhodnocení zdrojů společnosti, která je vzhledem k výsledku hospodaření záporná. Vztahy mezi ukazateli rentability zachycuje obrázek číslo 1, který zobrazuje schéma pyramidového rozkladu ukazatele rentability vlastního kapitálu. Rozklad potvrzuje, že záporná hodnota ROE plyne ze záporného výsledku hospodaření. Zároveň rozklad ukazuje vliv ukazatele finanční páky, který informuje o tom, kolikrát celkový vložený kapitál převyšuje kapitál vlastní.



Obr. 1 Rozklad ukazatele rentability vlastního kapitálu

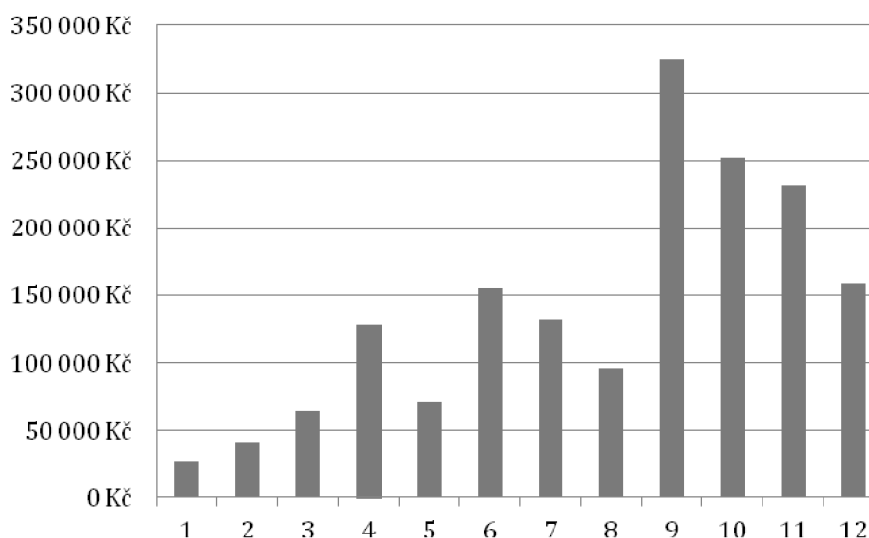
#### 5.4 Současný stav řízení nákladů a hodnocení výkonnosti

Řízení podniku je plně v kompetenci jednatele. K řízení podniku využívá informace z finančního účetnictví a vlastní přehled. Veškerá pozornost jednatele směřuje spíše k obchodní činnosti, řízení závazků, pohledávek a zásob.

Současný způsob řízení nákladů nezahrnuje alokační systém nákladů. V rámci řízení nákladů se jednatel zaměřuje především na přímé náklady. Přímé náklady jsou dány nákupními cenami produktů. Nákupní ceny jsou dojednávány na obchodních schůzkách a jednatel se snaží o jejich optimalizaci nákupem většího množství nebo vyjednáváním s dalšími dodavateli. Výši nepřímých nákladů sleduje prostřednictvím účetní agendy. Jednatel realizuje všechny nákupy společnosti, tudíž má přehled o všech vynakládaných částkách.

Popsaný způsob řízení nákladů je časově šetrný, což je žádoucí vzhledem k časové vytíženosti jednatele společnosti. Nicméně tento způsob je založen z velké části na jeho intuici. S postupným nárůstem obratu společnosti je pro řešení rozhodovacích úloh vyžadováno stále více informací o účelu vynakládání nákladů, celkové nákladovosti a výkonnosti segmentů. Postupný nárůst obratu je zachycen na obrázku číslo 2.





Obr. 2 Měsíční tržby z prodeje produktů v roce 2015

V současné době provádí jednatel hodnocení výkonnosti prodeje produktů prostřednictvím účetního softwaru, a to rozdílem sum syntetických účtů tržby za zboží a prodané zboží. Jedná se o určitou formu hrubého rozpětí. Dále vyhodnocuje ziskovost každé objednávky individuálně při její realizaci rozdílem prodejních a nákupních cen. Ovšem tento způsob hodnocení výkonnosti nezohledňuje vliv nepřímých nákladů.

Výhodou současného způsobu hodnocení výkonnosti je to, že výsledek rozdílu syntetických účtů je snadno a rychle zjistitelný. Na druhou stranu sumační výsledek poskytuje velmi omezenou informaci pro další rozhodovací úlohy. Značnou nevýhodou tohoto způsobu hodnocení výkonnosti je výsledek založený na neúplné znalosti nákladovosti objektů hodnocení.

## 6 Návrh způsobu alokace nákladů a výnosů

Předpokladem efektivního řízení nákladů je schopnost identifikovat účel vynaložení nákladů ve vztahu k podnikovým výkonům. 81 % celkových nákladů tvoří přímé náklady, které jsou dány nákupními cenami, a s jejich přiřazením nevzniká žádný problém. Nepřímé náklady tvoří 19 % celkových nákladů a dosahují výše 319 027 Kč. Cílem je navrhnout takový způsob alokace nákladů a výnosů, který přistoupí k nepřímým nákladům diferencovaně a jeho výsledky poskytnou dostatečné informace pro hodnocení výkonnosti segmentů.

### 6.1 Stanovení objektu alokace

Z analýzy fakturovaných položek vyplývá, že společnost ve sledovaném období obchodovala téměř s 300 produkty v různých variantách a velikostech balení. Společnost obměňuje a přizpůsobuje produktový mix požadavkům odběratelů. Pro lepší interpretaci a uchopení produktového mixu jsou vytvořeny segmenty produktů. Jednotlivé segmenty jsou vytvořeny na základě konzultací s jednatelem společnosti. Názvy segmentů reprezentují nadřazený pojem k produktům. Objektem alokace nákladů a výnosů jsou tedy následující segmenty:

1. letní směsi,
2. nemrznoucí směsi do -20 °,
3. nemrznoucí směsi do -40 °,
4. nemrznoucí směsi do -80 °,
5. čisticí prostředky,
6. úklidový spotřební materiál,
7. vybavení pro úklid,
8. zásobníky a dávkovače,
9. sprchové gely,
10. krémy na ruce,
11. mýdlo,
12. osvěžovače vzduchu,
13. toaletní papír,
14. papírové ručníky,
15. papírová prostěradla,
16. kancelářské potřeby,
17. kancelářský papír.

## 6.2 Stanovení přímých nákladů

Přímé náklady je možné specificky a exkluzivně vztáhnout k objektu alokace nákladů. V případě velkoobchodu společnosti XYZ, s.r.o. se jedná o nákupní ceny produktů, které jsou agregovány v rámci jednotlivých segmentů. Přímé náklady segmentů jsou uvedeny v příloze.

## 6.3 Stanovení nepřímých nákladů

Nepřímé náklady nelze specificky a exkluzivně vztáhnout k objektu alokace nákladů. Ze zkoumání účetní agendy vyplývá to, že náklady nesouvisející s pořízením produktů jsou nepřímé náklady. Pro vyšší přesnost výsledků jsou jednotlivé nákladové položky nepřímých nákladů roztříděny do homogenních nákladových skupin podle účelu vynaložení. Vysvětlením důvodů vynaložení nákladů a voleb rozvrhových základů se zabývá následující kapitola.

Tab. 3 Agregované skupiny nepřímých nákladů a jejich podíl na celkových nákladech

Text	Částka (Kč)	Relativní vyjádření
Dopravné a poštovné	7 306,0	0,43%
Internetový obchod	7 295,0	0,43%
Provoz užitkového automobilu	79 348,5	4,63%
Účetní služby	17 040,0	0,99%
Reklamní předměty	4 535,0	0,26%
Nájemné	60 000,0	3,50%
Reklamní plocha	10 975,0	0,64%
Mzdové náklady	93 279,0	5,44%
Telefonní služby a internet	6 653,5	0,39%
Reprezentace	7 555,0	0,44%
Finanční služby a ostatní poplatky	17 850,00	1,04%
Režie jednatele	7 190,0	0,42%
<b>Celkem nepřímé náklady</b>	<b>319 027,0</b>	<b>18,62%</b>
<b>Celkové náklady</b>	<b>1 713 276,65</b>	<b>100,00%</b>

## 6.4 Alokace nepřímých nákladů

Při volbě rozvrhových základů je nutné zvážit několik aspektů. V první řadě to, že se nejedná o výrobní podnik a produkty jsou nakupovány a posléze prodávány bez přidané hodnoty. Podstatné je také to, že všechny činnosti vykonává jednatel a jeho náplň pracovní činnosti je velmi různorodá. Dále to, že společnost využívá jeden užitkový automobil k přepravě produktů i k dalším cestám souvisejícím s podnikáním. Pokud není v textu uvedeno období, jedná se o roční náklady.

### 6.4.1 Dopravné a poštovné

Společnost využívá spediční společnosti pro dopravu drobných objednávek. Náklady na dopravné činí 7 306 Kč. Tyto objednávky jsou zpravidla realizovány prostřednictvím internetového obchodu. Náklady na dopravné tvoří poplatky spedičním společnostem za dopravné a dobírku. Pro alokaci nákladů je vybrána rozvrhová základna objednávky. Výše poplatků se odvíjí od velikosti objednávek. Rozvrhová základna je v příčinném vztahu k vynaloženým nákladům i segmentům.

Podíl alokovaných nákladů je dán režijní přírážkou. Režijní přírážka je vypočtena jako podíl objednaných kusů segmentů a celkový počet objednaných kusů prostřednictvím internetového obchodu. Výpočet viz tabulka číslo 4.

### 6.4.2 Internetový obchod

Společnost provozuje internetový obchod. Náklady spojené s provozem internetového obchodu se skládají z pronájmu domény a PPC reklam. Celková výše nákladů činí 7 295 Kč. Náklady týkající se internetového obchodu jsou alokovány pomocí rozvrhové základny objednávky, obdobně jako náklady na dopravné.

Výše nákladů na PPC reklamy odvíjí od počtu kliknutí na reklamu. Obdobně pronájem domény se odvíjí od počtu návštěv. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem objednaných kusů jednotlivých segmentů a celkovým počtem objednaných kusů prostřednictvím internetového obchodu.

Tab. 4 Výpočet alokace nákladů – internetový obchod a dopravné

Segment	Objednávky (ks)	Režijní přírážka (%)	Alokované náklady (Kč)	
			Internetový obchod	Dopravné
Letní směsi	20,00	3,16	230,49	230,84
Čisticí prostředky	100,00	15,80	1 152,45	1 154,19
Zásobníky a dávkovače	6,00	0,95	69,15	69,25
Toaletní papír	116,00	18,33	1 336,84	1 338,86
Papírové ručníky	260,00	41,07	2 996,37	3 000,88
Papírová prostěradla	131,00	20,70	1 509,71	1 511,98
Celkem	633,00	100,00	7 295,00	7 306,00

### 6.4.3 Provoz užitkového automobilu

Užitkový automobil využívá jednatel společnosti k obchodním schůzkám, přepravě produktů a dalším činnostem souvisejícím s podnikatelskou činností. Jednatel nepoužívá užitkový automobil k osobním účelům. S odběrem či doručením produktů jsou zpravidla spojeny i obchodní schůzky.

V průběhu roku 2015 bylo s užitkovým automobilem najeto téměř 40 000 km. Náklady spojené s provozem užitkového automobilu jsou ve výši 79 348,5 Kč a tvoří je položky opravy a udržování, pohonné hmoty a odpisy. Vhodným alokačním klíčem pro náklady spojené s provozem užitkového automobilu jsou ujeté kilometry, jelikož vystihují příčinný vztah a jejich rostoucí počet zvyšuje náklady na pohonné hmoty a opotřebení.

Nicméně alokaci podle ujetých kilometrů nelze provést na základě záznamů z knihy jízd. Z dostupné knihy jízd nelze zjistit účel cest, a proto je při alokaci vycházeno z dodacích listů. Při toleranci určité míry nepřesnosti je možné náklady alokovat pomocí vzdálenosti dodavatelů a odběratelů segmentů od sídla společnosti. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem kilometrové vzdálenosti dodavatelů a odběratelů jednotlivých segmentů a sumou vzdáleností dodavatelů a odběratelů.

Tab. 5 Výpočet alokace nákladů – provoz užitkového automobilu

Segment	Vzdálenost (km)	Režijní přírážka (%)	Alokované náklady (Kč)
Letní směsi	613,5	5,01	3 973,77
Nemrznoucí směsi - 20°	506,1	4,13	3 278,12
Nemrznoucí směsi - 40°	452,1	3,69	2 928,35
Nemrznoucí směsi -80°	197,9	1,62	1 281,84
Čisticí prostředky	1072,6	8,76	6 947,46
Úklidový spotřební materiál	980,2	8,00	6 348,97
Vybavení pro úklid	136,1	1,11	881,55
Zásobníky a dávkovače	527,1	4,30	3 414,14
Sprchové gely	40	0,33	259,09
Krémy na ruce	188,8	1,54	1 222,90
Mýdlo	1116,5	9,11	7 231,81
Osvěžovače vzduchu	279,2	2,28	1 808,44
Toaletní papír	1860,4	15,19	12 050,21
Papírové ručníky	2252,4	18,39	14 589,28
Papírová prostěradla	1070,3	8,74	6 932,57
Kancelářské potřeby	332,2	2,71	2 151,73
Kancelářský papír	625	5,10	4 048,26
Celkem	12 250,40	100,00	79 348,50

#### 6.4.4 Účetní služby

Účetní služby zajišťuje celoročně externí společnost. Za poskytnutí služeb náleží společnosti každý měsíc fixní odměna. Roční náklady na účetní činí 17 040 Kč. Společnost účtuje o zásobách způsobem B. O prodaném zboží účtuje na účtu 504 - Prodané zboží a analyticky nerozlišuje jednotlivé skupiny produktů.

Nicméně příčinný vztah segmentů k vynaloženým nákladům je možné zprostředkovat pomocí počtu účetních položek. Účetní položky jsou využity k rozvržení nákladů. Pro alokaci nákladů je vybrána rozvrhová základna účetní položky. Jistým nedostatkem rozvrhové základny je její proměnlivost vůči stálým nákladům. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí procentní přírážky, která je dána podílem položek v rámci segmentů a celkovým počtem položek.

Dalším možným řešením je zjištění nominálního fondu účetních položek, které je externí společnost ochotna během daného období provést. Poté zjistit skutečný počet provedených účetních operací a náklady alokovat podle přírážky zjištěné podílem zaúčtovaných položek a nominálního fondu. Nicméně při zvolení tohoto způsobu hrozí nerozdělení části nákladů způsobené nevyužitou kapacitou.

Tab. 6 Výpočet alokace nákladů – účetní a finanční služby

Segment	Položky	Režijní přírážka (%)	Alokované náklady (Kč)
Letní směsi	28,0	1,33	226,23
Nemrznoucí směsi - 20°	43,0	2,04	347,43
Nemrznoucí směsi - 40°	19,0	0,90	153,51
Nemrznoucí směsi -80°	20,0	0,95	161,59
Čisticí prostředky	491,0	23,28	3 967,11
Úklidový spotřební materiál	329,0	15,60	2 658,21
Vybavení pro úklid	57,0	2,70	460,54
Zásobníky a dávkovače	38,0	1,80	307,03
Sprchové gely	30,0	1,42	242,39
Krémy na ruce	34,0	1,61	274,71
Mýdlo	150,0	7,11	1 211,95
Osvěžovače vzduchu	88,0	4,17	711,01
Toaletní papír	289,0	13,70	2 335,02
Papírové ručníky	341,0	16,17	2 755,16
Papírová prostěradla	54,0	2,56	436,30
Kancelářské potřeby	81,0	3,84	654,45
Kancelářský papír	17,0	0,81	137,35
<b>Celkem</b>	<b>2 109,0</b>	<b>100,00</b>	<b>17 040,00</b>

#### 6.4.5 Reklamní předměty

Společnost v druhé polovině roku 2015 začala obchodovat se směsmi do ostříkovačů. Za účelem podpory prodeje nechala zhotovit katalogy, informační letáky a samolepky. Náklady na reklamní předměty a jejich návrh celkem činí 4 535 Kč. Společnost nabízí celkem 4 různé segmenty směsí do ostříkovačů.

Je velmi obtížné nalézt příčinný vztah mezi vynaloženými náklady a segmenty, jelikož není známa míra dopadu reklamních předmětů na prodej jednotlivých segmentů. Jelikož z dostupných informací není možné identifikovat příčinný vztah, jsou náklady alokovány pomocí arbitrární alokace. Při toleranci nepřesností spojených s arbitrární alokací je možné náklady alokovat prostřednictvím rozvrhové základny tržby z prodeje produktů, jež se týkají segmentů směsí do ostříkovačů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem dosažených tržeb z prodeje produktů jednotlivých segmentů a celkovou výší dosažených tržeb z prodeje produktů v rámci segmentů se směsmi do ostříkovačů.

Tab. 7 Výpočet alokace nákladů – reklamní předměty

Segment	Tržby segmentů (Kč)	Režijní přírážka (%)	Alokované náklady (Kč)
Letní směsi	15 741,18	10,34	469,07
Nemrznoucí směsi - 20°	34 404,88	22,61	1 025,24
Nemrznoucí směsi - 40°	28 097,18	18,46	837,27
Nemrznoucí směsi -80°	73 942,00	48,59	2 203,41
Celkem	152 185,24	100,00	4 535,00

#### 6.4.6 Nájemné kanceláře

Společnost sídlí v kancelářské budově, ve které si pronajímá kancelář s výměrou 9 m<sup>2</sup> a příruční sklad s výměrou 6 m<sup>2</sup>. Sklad je využíván pouze ke krátkodobému skladování produktů, jelikož společnost nakupuje od dodavatelů až na základě poptávky odběratelů. Kancelář i sklad si společnost pronajímá od dubna 2015. Dříve společnost sídlila v rodinném domě jednatele. Od dubna do prosince 2015 společnost zaplatila na nájemném 60 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že kancelář využívá jednatel společnosti, jenž je jediným zaměstnancem společnosti, a sklad neslouží k dlouhodobějším zásobám, je zde obtížné nalézt příčinný vztah mezi náklady na nájemné a segmenty. Náklady na nájemné jsou tedy alokovány podle výše dosažených tržeb během období, kterého se nájemné týká. Jedná se o arbitrární alokaci nákladů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí procentní přírážky, která je dána podílem tržeb jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb z prodeje produktů daných segmentů v daném období.

K přesnějším výsledkům alokace by bylo možné dospět rozdělením nákladů podle rozlohy kanceláře a skladu. V případě vytvoření trvalé zásoby některých produktů by bylo možné náklady na pronájem skladu alokovat segmentům podle skladovaných produktů.

Tab. 8 Výpočet alokace nákladů – nájemné kanceláře

Segment	Tržby 4/15 - 12/15 (Kč)	Režijní přírážka (%)	Alokované náklady (Kč)
Letní směsi	15 741,18	1,06	634,49
Nemrznoucí směsi - 20°	34 404,88	2,31	1 386,79
Nemrznoucí směsi - 40°	28 097,18	1,89	1 132,54
Nemrznoucí směsi -80°	73 942,00	4,97	2 980,45
Čisticí prostředky	183 005,77	12,29	7 376,58
Úklidový spotřební materiál	132 933,68	8,93	5 358,28
Vybavení pro úklid	18 573,96	1,25	748,68
Zásobníky a dávkovače	21 219,62	1,43	855,32
Sprchové gely	19 610,00	1,32	790,44
Krémy na ruce	44 582,64	3,00	1 797,03
Mýdlo	97 177,29	6,53	3 917,01
Osvěžovače vzduchu	38 100,40	2,56	1 535,75
Toaletní papír	239 958,35	16,12	9 672,22
Papírové ručníky	405 180,06	27,22	16 331,96
Papírová prostěradla	24 443,65	1,64	985,27
Kancelářské potřeby	93 417,47	6,28	3 765,46
Kancelářský papír	18 153,20	1,22	731,72
Celkem	1 488 541,33	100,00	60 000,00

#### 6.4.7 Reklamní plocha

Společnost využívá k propagaci reklamní banner, který je celoročně vystaven poblíž sídla společnosti. Náklady této skupiny tvoří nájem reklamní plochy, materiál k uchycení banneru a poplatky za zhotovení reklamního banneru. Celková výše nákladů dosahuje částky 10 975 Kč.

Reklamní banner zobrazuje logo a kontaktní údaje společnosti. Jelikož v tomto případě nelze identifikovat příčinný vztah mezi vynaloženými náklady a segmenty, je využita arbitrární alokace. Náklady jsou alokovány podle rozvrhové základny tržby z prodeje produktů. I přes nedostatky arbitrární alokace je zde logický předpoklad, že náklady na reklamu jsou vynakládány za účelem zvýšení tržeb. Nicméně bez znalosti dopadu reklamy na jednotlivé segmenty není možné určit míru tohoto dopadu.



Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní příirážky, která je dána podílem tržeb z prodeje produktů jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb z prodeje produktů. Výpočet viz tabulka číslo 9.

#### **6.4.8 Mzdové náklady**

Mzdové náklady se týkají pouze jednatele společnosti. Jednatel byl v roce 2015 jediným zaměstnancem společnosti. Roční mzdové náklady činí 93 279 Kč. Jednatel rozhodoval o výši měsíční mzdy podle finanční situace společnosti.

Přestože je jednatel, určoval výši mzdy podle finanční situace společnosti, není možné v tomto spatřovat příčinný vztah a náklady jsou alokovány prostřednictvím rozvrhové základny tržby z prodeje produktů. Jedná se o arbitrární alokaci nákladů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní příirážky, která je dána podílem tržeb z prodeje produktů jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb z prodeje produktů. Výpočet viz tabulka číslo 9.

Nedostatek arbitrární alokace je možné odstranit sběrem informací o nákladových vztahových veličinách. Například je možné sledovat časovou náročnost jednotlivých aktivit a jejich vztah k segmentům. Následně by bylo možné náklady alokovat podle časové náročnosti jednotlivých segmentů.

#### **6.4.9 Telefonní služby a internet**

Do této skupiny patří náklady za telefonní služby, internet a provoz emailové domény v celkové výši 6 653,5 Kč. Telefonická i emailová komunikace se zpravidla týká více segmentů. Jednatel společnosti se snaží o aktivní kontakt se všemi stávajícími odběrateli a neustále oslovuje nové potenciaální odběratele za účelem vytvoření a udržení stabilní sítě odběratelů.

Z dostupných informací není možné efektivním způsobem nalézt příčinný vztah a shromáždit data o nákladové vztahové veličině. Náklady jsou alokovány pomocí rozvrhové základny tržby z prodeje produktů. Jedná se tedy o arbitrární alokaci nákladů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní příirážky, která je dána podílem tržeb z prodeje produktů jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb z prodeje produktů. Výpočet viz tabulka číslo 9.

Zvolený způsob se setkává s problémem nestálosti rozvrhové základny. V případě, že se rozvrhová základna změní, tak se změní i výše režijní příirážky, aniž by se změnila výše rozvrhovaných nákladů. K částečnému zvýšení přesnosti alokace nákladů by vedlo zjištění počtu uskutečněných hovorů a emailů a jejich vztahu k segmentům. Dlužno dodat, že i tato rozvrhová základna je proměnlivá.

#### **6.4.10 Reprezentace**

Do nákladů na reprezentaci patří náklady na občerstvení během obchodních schůzek a cestovné. Náklady v celkové výši činí 7 555 Kč. Časté obchodní schůzky a častý telefonický kontakt slouží k budování vazeb s odběrateli.

Opět nelze z dostupných informací identifikovat příčinný vztah mezi segmenty a vynaloženými náklady. Daný vztah by byl možný nalézt v případě evidování

vynaložených nákladů na schůzky s danými obchodními partnery. Tyto náklady by poté bylo možné alokovat dle vazeb mezi obchodními partnery a segmenty. Z dostupných dat však nelze tyto informace zjistit, a proto jsou náklady alokovány pomocí rozvrhové základny tržby z prodeje produktů. Jedná se o arbitrární alokaci nákladů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem tržeb z prodeje produktů jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb z prodeje produktů. Výpočet viz tabulka číslo 9.

#### **6.4.11 Finanční služby a ostatní poplatky**

Do této kategorie spadají náklady za vedení bankovního účtu, úroky z leasingového úvěru, povinné ručení a silniční daň. Celková výše nákladů na finanční služby a ostatní poplatky činí 17 850 Kč. Dále jsou do této skupiny zařazeny i poplatky za povinné ručení a silniční daň.

Vzhledem k povaze nákladů je nemožné nalézt vztažnou veličinu, která vyvolává vznik nákladů a je v příčinném vztahu k segmentům. Proto jsou náklady alokovány pomocí arbitrární alokace nákladů. Rozvrhovou základnou jsou tržby z prodeje produktů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem tržeb jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb. Výpočet viz tabulka číslo 9.

#### **6.4.12 Režie jednatele**

Do této kategorie patří náklady na drobný majetek a spotřební materiál v celkové výši 7 190 Kč. Do skupiny spadají následující položky: plastový regál, korkové tabule, cartridge do tiskárny, kancelářský papír, vizitky, fixační role, držák na telefon do auta a handsfree set. Z části se jedná o spotřební materiál s nízkou pořizovací cenou, a tak jsou všechny nákladové položky sloučeny do skupiny režie jednatele a jsou rozvrhovány prostřednictvím rozvrhové základny tržby z prodeje produktů. Výši nákladů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem tržeb jednotlivých segmentů a celkovou výší tržeb. Výpočet viz tabulka číslo 9.

Tab. 9 Výpočet alokace nákladů – náklady alokované podle tržeb

Segment	Tržby (Kč)	Režijní přirážka (%)	Mzdové náklady	Tel. služby a internet	Reprezen- tace	Reklamní plocha	Finanční služby a ost. poplatky	Režie jednatele
Letní směsi	20 677,60	1,23	1 144,50	81,64	92,70	134,66	219,01	88,22
Nemrznoucí směsi - 20°	39 341,30	2,33	2 177,53	155,32	176,37	256,20	416,70	167,85
Nemrznoucí směsi - 40°	33 033,60	1,96	1 828,40	130,42	148,09	215,13	349,89	140,93
Nemrznoucí směsi -80°	78 878,42	4,68	4 365,90	311,42	353,61	513,68	835,47	336,53
Čisticí prostředky	194 814,19	11,56	10 782,92	769,14	873,35	1 268,69	2 063,43	831,15
Úklidový spotřební materiál	139 658,10	8,29	7 730,04	551,38	626,08	909,50	1 479,23	595,84
Vybavení pro úklid	23 510,38	1,40	1 301,29	92,82	105,40	153,11	249,02	100,30
Zásobníky a dávkovače	26 486,04	1,57	1 466,00	104,57	118,74	172,49	280,54	113,00
Sprchové gely	24 546,42	1,46	1 358,64	96,91	110,04	159,85	259,99	104,72
Krémy na ruce	49 519,06	2,94	2 740,87	195,50	221,99	322,48	524,50	211,27
Mýdlo	108 167,71	6,42	5 987,06	427,05	484,91	704,42	1 145,69	461,49
Osvěžovače vzduchu	46 461,82	2,76	2 571,65	183,43	208,29	302,57	492,11	198,22
Toaletní papír	263 192,39	15,62	14 567,64	1 039,10	1 179,89	1 714,00	2 787,68	1 122,88
Papírové ručníky	465 332,18	27,61	25 756,03	1 837,15	2 086,07	3 030,40	4 928,71	1 985,29
Papírová prostěradla	29 380,07	1,74	1 626,18	115,99	131,71	191,33	311,19	125,35
Kancelářské potřeby	111 673,59	6,63	6 181,11	440,89	500,63	727,26	1 182,83	476,44
Kancelářský papír	30 591,62	1,82	1 693,24	120,78	137,14	199,22	324,02	130,52
Celkem	1 685 264,43	100,00	93 279,00	6 653,50	7 555,00	10 975,00	17 850,00	7 190,00

## 6.5 Alokace výnosů

Společnost se zabývá velkoprodejem produktů. Výnosy z prodeje produktů činí 99,06 % celkových výnosů. V případě, že odběratel požádá o expresní vyřízení objednávky nebo vznesе jiný požadavek, je mu po dohodě účtován logistický poplatek. Tento logistický poplatek činí 0,94 % celkových výnosů. Agregované prodejní ceny segmentů jsou uvedeny v příloze.

### 6.5.1 Logistický poplatek

Logistický poplatek je alokován objednávkám, ke kterým byl účtován. Výši výnosů připadající segmentům je možné zjistit pomocí režijní přírážky, která je dána podílem objednaných kusů jednotlivých segmentů a celkovým počtem objednaných kusů.

Tab. 10 Výpočet alokace výnosů – logistický poplatek

Segment	Objednávky (ks)	Procentní přírážka (%)	Výše výnosů (Kč)
Letní směsi	120,00	4,40	703,82
Nemrznoucí směsi - 20°	400,00	14,66	2 346,06
Nemrznoucí směsi - 40°	350,00	12,83	2 052,80
Nemrznoucí směsi -80°	500,00	18,32	2 932,58
Čisticí prostředky	100,00	3,66	586,52
Vybavení pro úklid	20,00	0,73	117,30
Zásobníky a dávkovače	6,00	0,22	35,19
Toaletní papír	522,00	19,13	3 061,61
Papírové ručníky	580,00	21,25	3 401,79
Papírová prostěradla	131,00	4,80	768,33
Celkem	2 729,00	100,00	16 006,00

## 6.6 Zhodnocení navrhovaného způsobu alokace nákladů a výnosů

V teoretické části bakalářské práce je zmíněno, že neexistuje špatný způsob přiřazení nákladů objektu alokace a dané způsoby jsou pouze více či méně vhodné. Navrhovaný systém alokace nákladů vychází z informací zjištěných z účetní agendy a následných konzultací s jednatelem společnosti.

Navržený způsob rozděluje nepřímé náklady do homogenních skupin podle účelu vynaložení. Tyto nákladové skupiny následně přiřazuje jednotlivým segmentům. U nákladových skupin týkajících se dopravného, internetového obchodu, provozu užitkového automobilu a účetních služeb se snaží o zprostředkování příčin-

ného vztahu s ohledem na časovou náročnost sběru dat o nákladových vztahových veličinách. Alokace nákladů pomocí nákladových vztahových veličin zajišťuje poměrně přesné přiřazení nákladů segmentům, které jejich vznik příčinně vyvolávají. Na druhou stranu je nutné počítat s vynaloženým časem na identifikování příčinného vztahu a popsání nákladové vztahové veličiny. U zbylých nákladových skupin je složité nalézt data k popsání nákladové vztahové veličiny, tudíž se alokace těchto nákladů uchyluje k arbitrární alokaci a využívá tržby z prodeje produktů jako rozvrhovou základnu. Nedostatek způsobu alokace nákladů podle tržeb spočívá v tom, že segment, jenž dosahuje nejvyšších tržeb, obdrží největší část nákladů, aniž by bylo jisté, zda vynaložení nákladů v této míře vyvolal.

Důležitým aspektem bakalářské práce je také to, že výsledky alokace nákladů jsou v následující kapitole využity pro hodnocení výkonnosti segmentů a je vhodné, aby způsob alokace nepřímých nákladů byl v rámci možností přesný a nezpůsobil zkreslení výsledků měření výkonnosti. Přesného rozvržení nákladů lze dosáhnout využitím kalkulačního systému Activity-Based Costing. Jedná se o velmi přesný způsob alokace, který je spojen s náročnými požadavky na data o nákladových vztahových veličinách.

Možnou příčinou současného nezahrnování alokace nákladů do systému řízení nákladů ve společnosti může být vytíženost jednatele činnostmi souvisejícími s chodem společnosti. Proto je také důležité zamyslet se nad otázkou, zda je navrhovaný způsob jednatele společnosti schopen implementovat do stávajícího systému řízení nákladů a využívat jeho výsledky k hodnocení výkonnosti segmentů.

Jednatel společnosti totiž může využít pouze segmentového třídění produktového mixu a sumu nepřímých nákladů alokovat pouze prostřednictvím arbitrární alokace nebo podle principů průměrování či únosnosti. Alokování nepřímých nákladů založených na principu únosnosti vychází z toho, jakou výši nepřímých nákladů je daný segment schopen unést vzhledem k prodejní ceně. Jelikož je známa výše prodejních cen v roce 2015 a výše nepřímých nákladů a přesahuje hrubé rozpětí, zůstala by část nákladů nerozdělena. Alokace podle principu průměrování je velmi prostá a snadno implementovatelná, nicméně ignoruje jakýkoliv vztah nákladů k segmentům. Porovnáním navrhovaného způsobu s alokováním nepřímých nákladů pouze podle tržeb z prodeje produktů se zabývá následující kapitola.

## 7 Dopad alokace nákladů a výnosů na hodnocení výkonnosti segmentů

K hodnocení výkonnosti segmentů jsou využity výsledky alokace nákladů a výnosů. Požadovaný výstup hodnocení výkonnosti má zobrazit zisk a ztrátu jednotlivých segmentů. Výkonnost segmentů je posuzována podle výše dosaženého zisku. Přestože přístupů a měřítek k hodnocení výkonnosti existuje celá řada, vybrané měřítko splňuje účel zobrazení dopadu navrhovaného způsobu alokace nákladů na hodnocení výkonnosti.

Tabulka číslo 11 zobrazuje výkonnost jednotlivých segmentů. Přiřazení nepřímých nákladů segmentům umožňuje posun v měření od hrubého rozpětí k zisku. Na základě hrubého rozpětí, které jednatel prozatím využívá v sumační podobě pro hodnocení výkonnosti, je možné usuzovat o určité schopnosti absorbování nepřímých nákladů. Odečtením nepřímých nákladů od hrubého rozpětí je možné identifikovat ziskové a ztrátové segmenty.

Mezi ztrátové segmenty patří zejména papírové ručníky, osvěžovače vzduchu, papírová prostěradla, toaletní papír, kancelářské potřeby, kancelářský papír, zásobníky a dávkovače. Segment čisticích prostředků několikanásobně převyšuje ostatní ziskové segmenty. Po identifikaci ztrátových segmentů je vhodné zkontrolovat i jejich hrubé rozpětí. Poté je možné usoudit, že segment s ručníky je poměrně klíčový v produktovém portfoliu, přestože dosahuje nejvyšší ztráty, výrazně přispívá na úhradu nepřímých nákladů. Opačným příkladem jsou segmenty s kancelářským papírem a papírovými prostěradly, které vzhledem k nízkému hrubému rozpětí nepokrývají ani náklady přiřazené podle příčinného vztahu. U ostatních ztrátových segmentů dosahuje hrubé rozpětí nízkých hodnot a nejsou schopny uhradit přiřazené nepřímé náklady, proto je vhodné zvážit jejich setrvání v produktovém mixu.

Vzhledem k tomu, že v současné době společnost nevyužívá alokační systém, je vhodné navrhovaný způsob porovnat i s jiným způsobem alokace nákladů. Tabulka číslo 12 zobrazuje ziskovost segmentů v případě, že by se jednatel společnosti rozhodl využít pouze segmentového třídění produktového mixu a celkové nepřímé náklady by alokoval pouze arbitrární alokací podle výše dosažených tržeb. Rozdíl mezi navrhovaným způsobem a alokací pouze podle tržeb se projevuje především při hodnocení výkonnosti segmentů s papírovými prostěradly, zásobníky, dávkovači a sprchovými gely. Výsledky hodnocení výkonnosti založené pouze na alokaci podle tržeb nezobrazují výraznou ztrátovost segmentu s papírovými prostěradly, tudíž by mohlo dojít k mylnému rozhodnutí způsobeným nedostatkem informací. K mírným nesrovnalostem dochází i u segmentů se sprchovými gely, zásobníky a dávkovači. Ze zjištěných výsledků vyplývá, že navrhovaný způsob, který z části uplatňuje princip příčinné souvislosti, je informačně účinnější vzhledem k výsledkům hodnocení výkonnosti.

Tab. 11 Výkonnost segmentů s využitím výsledků navrhovaného způsobu alokace

Segment	Výnosy	Přímé náklady	Hrubé rozpětí	Nepřímé náklady		Zisk
				Příčinná alokace	Arbitrární alokace	
Letní směsi	21 381,41	11 815,14	9 566,28	4 661,33	2 864,29	2 040,65
Nemrznoucí směsi - 20°	41 687,36	26 794,81	14 892,55	3 625,54	5 761,99	5 505,01
Nemrznoucí směsi - 40°	35 086,40	21 407,74	13 678,66	3 081,86	4 782,67	5 814,13
Nemrznoucí směsi -80°	81 810,99	62 167,94	19 643,05	1 443,43	11 900,46	6 299,16
Čistící prostředky	195 400,70	134 689,61	60 711,09	13 221,21	23 965,27	23 524,62
Úklidový spotřební materiál	139 658,10	108 532,39	31 125,71	9 007,18	17 250,35	4 868,18
Vybavení pro úklid	23 627,68	14 729,02	8 898,66	1 342,09	2 750,62	4 805,95
Zásobníky a dávkovače	26 521,23	20 304,97	6 216,26	3 859,57	3 110,64	-753,95
Sprchové gely	24 546,42	20 084,00	4 462,42	501,48	2 880,60	1 080,34
Krémy na ruce	49 519,06	33 752,58	15 766,48	1 497,61	6 013,65	8 255,22
Mýdlo	108 167,71	81 005,98	27 161,73	8 443,76	13 127,64	5 590,33
Osvěžovače vzduchu	46 461,82	41 532,70	4 929,12	2 519,45	5 492,03	-3 082,36
Toaletní papír	266 254,00	231 774,29	34 479,71	17 060,93	32 083,40	-14 664,63
Papírové ručníky	468 733,96	427 087,77	41 646,20	23 341,70	55 955,62	-37 651,12
Papírová prostěradla	30 148,40	25 583,16	4 565,24	10 390,56	3 487,02	-9 312,34
Kancelářské potřeby	111 673,59	105 946,14	5 727,45	2 806,18	13 274,62	-10 353,35
Kancelářský papír	30 591,62	27 041,44	3 550,18	4 185,61	3 336,63	-3 972,07
Celkem	1 701 270,43	1 394 249,65	307 020,78	110 989,50	208 037,50	-12 006,22

Tab. 12 Výkonnost segmentů s využitím pouze arbitrární alokace nákladů

Segment	Výnosy	Přímé náklady	Hrubé rozpětí	Nepřímé náklady	Zisk
				Arbitrární alokace	
Letní směsi	21 381,41	11 815,14	9 566,28	3 914,35	5 651,93
Nemrznoucí směsi - 20°	41 687,36	26 794,81	14 892,55	7 447,46	7 445,09
Nemrznoucí směsi - 40°	35 086,40	21 407,74	13 678,66	6 253,39	7 425,28
Nemrznoucí směsi -80°	81 810,99	62 167,94	19 643,05	14 931,99	4 711,07
Čisticí prostředky	195 400,70	134 689,61	60 711,09	36 879,07	23 832,02
Úklidový spotřební materiál	139 658,10	108 532,39	31 125,71	26 437,81	4 687,90
Vybavení pro úklid	23 627,68	14 729,02	8 898,66	4 450,60	4 448,06
Zásobníky a dávkovače	26 521,23	20 304,97	6 216,26	5 013,91	1 202,35
Sprchové gely	24 546,42	20 084,00	4 462,42	4 646,73	-184,31
Krémy na ruce	49 519,06	33 752,58	15 766,48	9 374,15	6 392,33
Mýdlo	108 167,71	81 005,98	27 161,73	20 476,56	6 685,17
Osvěžovače vzduchu	46 461,82	41 532,70	4 929,12	8 795,40	-3 866,28
Toaletní papír	266 254,00	231 774,29	34 479,71	49 823,33	-15 343,62
Papírové ručníky	468 733,96	427 087,77	41 646,20	88 089,16	-46 442,96
Papírová prostěradla	30 148,40	25 583,16	4 565,24	5 561,76	-996,52
Kancelářské potřeby	111 673,59	105 946,14	5 727,45	21 140,24	-15 412,79
Kancelářský papír	30 591,62	27 041,44	3 550,18	5 791,11	-2 240,93
Celkem	1 701 270,43	1 394 249,65	307 020,78	319 027,00	-12 006,22



## 8 Návrhy a doporučení

Klíčovým prvkem navrhovaného způsobu alokace nákladů a výnosů je zkoumání účelu vynaložení nákladových položek a jejich třídění dle tohoto účelu. Podstatným je také segmentový pohled na produktový mix, který umožňuje vymezit objekt alokace a hodnocení výkonnosti. Bez této segmentace je velmi obtížné dosáhnout a interpretovat výsledek alokace nákladů a výnosů i hodnocení výkonnosti. Jelikož data pro celý proces jsou čerpána z finančního účetnictví, je účelné rozvést analytické třídění syntetických účtů. V rámci 5. a 6. třídy účetní osnovy je doporučeno rozvést analyticky následující syntetické účty:

- účet 501 – zachovat členění na spotřební materiál a pohonné hmoty,
- účet 504 – rozčlenit dle navrhovaných segmentů,
- účet 518 – rozčlenit náklady na nájemné, reklamu, účetní služby, telekomunikační služby, dopravné, internetový obchod a ostatní služby,
- účet 604 – rozčlenit dle navrhovaných segmentů.

S ohledem na naplnění cílů v roce 2016 je vhodné přejít po skončení účetního období na účtování o zásobách způsobem A. Současně nastavit v účetním softwaru systém členění skladů podle navrhovaných segmentů. Tyto úpravy přispějí k přehlednějšímu přebírání dat.

K zvýšení přesnosti alokace nákladů a výnosů je žádoucí se zaměřit na vedení informací o nákladových vztahových veličinách. V případě provozu užitkového vozu je vhodné účelné vedení knihy jízd, tak aby záznamy mohly sloužit jako alokační klíč. V případě zaměstnání administrativního pracovníka je pro účely alokace mzdových nákladů doporučeno přesně definovat jeho pracovní činnosti a evidovat čas strávený danými činnostmi. K alokaci nákladů na telefonní služby je možné využít výsledků hodnocení výkonnosti za předpokladu, že odběratelé výkonných segmentů budou kontaktováni ve vyšší míře.

V neposlední řadě je s ohledem na výsledky hodnocení výkonnosti doporučeno zvážit setrvání segmentů s papírovými prostěradly, kancelářskými potřebami a kancelářským papírem v produktovém mixu.

## 9 Závěr

Na základě získaných dat a informací je navržen způsob přiřazení nákladů a výnosů segmentům. Navrhovaný způsob alokace využívá princip příčinné souvislosti a arbitrární alokaci. Přidaná hodnota navrhovaného způsobu alokace nákladů výnosů spočívá v segmentovém pohledu na produktový mix a diferencovaném přístupu k nepřímým nákladům. Tento přístup umožňuje popsání vztahů uvnitř společnosti a interpretování výkonnosti segmentů.

Alokaci podle principu příčinné souvislosti umožňují vztažné veličiny. Z dostupných dat jsou popsány nákladové vztahové veličiny pro alokaci nákladů vynaložených na internetový obchod, dopravné, provoz užitkového automobilu a účetní služby. Pro náklady vynaložené na nájemné, mzdy, telefonní služby, reklamní plochu, reprezentaci, finanční služby a režii jednatele je buď obtížné identifikovat příčinný vztah směrem k segmentům, nebo nelze z dostupných dat získat informace o nákladových vztahových veličinách. Z těchto důvodů jsou tyto nákladové skupiny alokovány segmentům prostřednictvím arbitrární alokace pomocí rozvrhové základny tržby z prodeje produktů.

Nedostatky jednotlivých rozvrhových základů jsou společně s návrhy na zlepšení této situace popsány u jednotlivých skupin. Nedokonalost navrhovaného způsobu se odráží především u nákladových skupin alokovaných arbitrární alokací. Alokace podle tržeb je totiž spojena s rizikem, že nastanou situace, ve kterých jsou nejvýnosnějším segmentům přiřazeny největší podíly nepřímých nákladů, aniž by vznik v této výši segmenty způsobily. Nicméně využití principu příčinné souvislosti u některých skupin snižuje nepřesnost celkového způsobu.

Vzhledem k tomu, že současný systém řízení nákladů společnosti nezahrnuje alokaci nákladů a výnosů, je navrhovaný způsob alokace porovnán s alokací nepřímých nákladů pouze podle tržeb. Z porovnání obou způsobů alokace vyplývá, že navrhovaný způsob účelněji zobrazuje nákladovost segmentů a umožňuje objektivnější posouzení zisku. Rozdíl je dán tím, že část nepřímých nákladů je přiřazena podle principu příčinné souvislosti.

Na základě tohoto zjištění jsou v práci navrženy vztahové veličiny, o kterých by společnost měla sbírat data a následně je využívat k alokaci. Další doporučení jsou určena s ohledem na cíle společnosti v roce 2016. V neposlední řadě je doporučeno navrhovaný způsob přizpůsobovat budoucímu růstu a změnám ve společnosti.

## 10 Literatura

- ANDERSON, LANE K. A SOLLENBERGER, HAROLD M., 1992. *Managerial accounting*. 8. vydání. Cincinnati: South-Western. 1039 s. ISBN 0-538-81326-1.
- Atkinson, Anthony A., a kol., 2012. *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*. 6. vydání. Boston: Pearson. 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.
- BREALEY, RICHARD A., MYERS, STEWART C. A ALLEN, FRANKLIN, 2006. *Principles of corporate finance*. 8. vydání. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 1028 s. ISBN 0-07-295723-9.
- COOPER, ROBIN A KAPLAN, ROBERT S., 1999. *The design of cost management systems: text and cases*. New Jersey: Prentice-Hall. 536 s. ISBN 0-13-570417-0.
- ČERNÝ, VÁCLAV, 2007. O vztahu finančního a manažerského účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE, 53-56. ISSN 1802-2200.
- DAMODARAN, ASWATH, 2001. *Corporate finance: theory and practice*. 2. vydání. New York: John Wiley & Sons, 2001. 982 s. ISBN 978-0-471-28332-4.
- DRURY, COLIN, 2012. *Management and cost accounting*. 8. vydání. Andover: Cengage Learning. 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
- ESCHENBACH, ROLF A SILLER, HELMUT, 2012. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. [překl.] Jaroslav Rubáš. 2. přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 392 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
- FRYKMAN, DAVID A TOLLERYD, JAKOB, 2010. *The Financial Times guide to corporate valuation*. Harlow: Financial Times Prentice Hall. 202 s. ISBN 978-0273729105.
- GILL, JAMES O., OSGOOD, WILLIAM R. A CHATTON, MOIRA, 2009. *Understanding Financial Statements : Master the Tools That Help You Succeed*. 3. vydání. New York: Axzo Press. 112 s. ISBN 9781426018503.
- GRANT, JAMES L., 2003. *Foundations of economic value added*. 2. vydání. New Jersey: John Wiley & Sons. 324 s. ISBN 0-471-23483-4.
- KAPLAN, ROBERT S. A NORTON, DAVID P., 2002. *Balanced scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. [překl.] Marek Šusta. 3. vydání. Praha: Management Press. 267 s. ISBN 8072610635.
- KRÁL, BOHUMIL, 2006. Duální vztah finančního a manažerského účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, Praha: VŠE, 1: 9-19. ISSN 1802-2200.
- KRÁL, BOHUMIL, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. vydání. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KRÁL, BOHUMIL, WAGNER, JAROSLAV, STRÁNSKÝ, JAKUB, 2006. Vývojové tendence v systémech řízení výkonnosti. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE, 1.3: 33-42. ISSN 1802-2200.
- KUBÍČKOVÁ, DANA A JINDŘICHOVSKÁ, IRENA, 2015. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. Praha: C. H. Beck, 342 s. ISBN 978-80-7400-538-1.

- LASHER, WILLIAM R., 2016. *Practical financial management*. 8. vydání. Mason: Cengage Learning. 810 s. ISBN 9781305637542.
- LAZAR, JAROMÍR, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MARINIČ, PAVEL, 2008. *Plánování a tvorba hodnoty*. Praha: Grada, 2008. 232 s. ISBN 978-80-247-2432-4.
- MEETING, DAVID T. A HARVEY, ROBERT O., 1998. Strategic cost accounting helps create a competitive edge (cover story). [on-line]. *Hfm (Healthcare Financial Management)*. [Citace: 22-2-2016]. ISSN 0735-0732. Dostupné z: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=58581229-2267-47aa-8ccb-1b5ccd1de6a9%40sessionmgr113&vid=0&hid=110&bdata=Jmxhbmc9Y3Mm c2l0ZT1laG9zdC1saXZl#AN=1405420&db=bth>.
- MIKOVCOVÁ, HANA, 2007. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- MOWEN, MARYANNE M., HANSEN, DON R. A HEITGER, DAN L., 2015. *Managerial accountin : the cornerstone of business decisions*. 6. vydání. Boston: Cengage Learning. 816 s. ISBN 978-1-305-10396-2.
- NEELY, A., 2002, *Business performance measurement: theory and practice*. Cambridge: Cambridge University Press. 366 s. ISBN 9780521803427.
- OLIVER, LIANABEL, 2000. *The Cost Management Toolbox*. New York: Amacom. 353 s. ISBN 0-8144-7053-X.
- PARDINA, MARTIN RODRIGUEZ, RAPTÍ, RICHARD SCHLIRF A GROOM, ERIC, 2008. *Accounting for Infrastructure Regulation*. Washington, D. C.: The World Bank. 222 s. ISBN 978-0-8213-7179-4.
- PERCEVIC, HRVOJE A DRAZIC-LUTILSKY, IVANA, 2008. Cost Allocation Accounting Methods Used in the Croatian Production Sector. [on-line]. *South East European Journal Of Economics And Business*. [Citace: 14-3-2016]. ISSN 1840118X. <http://www.degruyter.com/view/j/jeb>.
- PETŘÍK, TOMÁŠ, 2009. *Ekonomické a finanční řízení frimy: manažerské účetnictví v praxi*. 2. vydání. Praha: Grada. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- PINTO, JERALD E., A KOL., 2010. *Equity asset valuation*. 2. vydání. New Jersey: John Wiley & Sons. 441 s. ISBN 978-0-470-57143-9.
- POPESKO, BORIS, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POSTHUMUS, L. C., 2000. *Principles of financial management*. Kenwyn: Juna & Co. 200 s. ISBN 0-7021-5278-1.
- RAJASEKARAN, V. A LALITHA, R., 2011. *Cost accounting*. Delhi: Dorling Kindersley. 819 s. ISBN 978-81-317-3207-6.

- REŽŇÁKOVÁ, MÁRIA, 2012. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-1835-4.
- RICH, JAY S., A KOL., 2012. *Cornerstones of financial & managerial accounting*. 2. vydání. Mason: South-Western Cengage Learning. 1390 s. ISBN 9780538473484.
- SHIM, JAE K. A SIEGEL, JOEL G., 2000. *Modern cost management & analysis*. 2. vydání. New York: Barron's Educational Series, 346 s. ISBN 0-7641-1397-6.
- SYNEK MILOSLAV, 2008. Nová ekonomika – nové ukazatele. *Ekonomika a management*. Praha: VŠE, 2:2008. ISSN 1802-8934.
- VENANZI, DANIELA, 2012. *Financial Performance Measures and Value Creation: The State of the Art*. Milan: Springer. 73 s. ISBN 978-88-470-2450-2.
- WAGNER, JAROSLAV, 2009. Měření výkonnosti. Praha: Grada Publishing, 256 s. ISBN 978-80-247-2924-4.
- WAGNER, JAROSLAV, 2011. Měření výkonnosti – vývojové tendence 2. poloviny 20. století. *Politická ekonomie*. Praha: VŠE, 59.6: 119-139. ISSN 0032-3233.
- WEYGANDT, JERRY J., KIESO, DONALD E. A KIMMEL, PAUL D., 2010. *Managerial accounting: tools for business decision making*. 5. vydání. Hoboken: John Wiley & Sons. 640 s. ISBN 978-0470477144.
- .

# Přílohy

## A Přílohy alokace nákladů a výnosů

Příloha č. 1 – přímé náklady segmentů

<b>Segmenty</b>	<b>Přímé náklady (Kč)</b>
Letní směsi	11 815,1
Nemrznoucí směsi - 20°	26 794,8
Nemrznoucí směsi - 40°	21 407,7
Nemrznoucí směs -80°	62 167,9
Čisticí prostředky	134 689,6
Úklidový spotřební materiál	108 532,4
Vybavení pro úklid	14 729,0
Zásobníky a dávkovače	20 305,0
Sprchové gely	20 084,0
Krémy na ruce	33 752,6
Mýdlo	81 006,0
Osvěžovače vzduchu	41 532,7
Toaletní papír	231 774,3
Papírové ručníky	427 087,8
Papírová prostěradla	25 583,2
Kancelářské potřeby	105 946,1
Kancelářský papír	27 041,4

## Příloha č. 2 – výnosy segmentů – tržby z prodeje

<b>Segmenty</b>	<b>Tržby z prodeje (Kč)</b>
Letní směsi	20 677,60
Nemrznoucí směsi - 20°	39 341,30
Nemrznoucí směsi - 40°	33 033,60
Nemrznoucí směs -80°	78 878,42
Čisticí prostředky	194 814,19
Úklidový spotřební materiál	139 658,10
Vybavení pro úklid	23 510,38
Zásobníky a dávkovače	26 486,04
Sprchové gely	24 546,42
Krémy na ruce	49 519,06
Mýdlo	108 167,71
Osvěžovače vzduchu	46 461,82
Toaletní papír	263 192,39
Papírové ručníky	465 332,18
Papírová prostěradla	29 380,07
Kancelářské potřeby	111 673,59
Kancelářský papír	30 591,62



## Příloha č. 3 – agregovaná tabulka nepřímých nákladů

<b>Text</b>	<b>Částka (Kč)</b>
Pronájem domény	5 167,0
Internetová reklama	2 128,0
Email provoz domény	488,0
Pásy k uchycení reklamního banneru	55,0
Pronájem reklamní plochy	9 000,0
Grafický návrh	400,0
Katalog	1 400,0
Banner	1 920,0
Letáky	850,0
Nájem kancelář	60 000,0
Daňové a účetní služby	17 040,0
Mzdy	93 279,0
Telefon a internet	6 165,5
Cestovné	1 073,0
Občerstvení	6 482,0
Úrok z úvěru na pořízení auta	11 685,0
Poplatky BÚ	540,0
Poštovné a dopravné	7 306,0
Silniční daň	3 800,0
Opravy a udržování auta	2 721,0
Odpis užitkový vůz	11 010,0
Pohonné hmoty	65 617,5
Plastový regál	1 740,0
Cartridge	1 460,0
Kancelářský papír	540,0
Vizitky	250,0
Ruční fixační role	1 000,0
Držák na telefon do auta	300,0
Handsfree set	700,0
Korkové tabule	1 200,0
Etikety a samolepky	1 885,0
Povinné ručení	1 825,0