

Projekt využití metody ABC ve firmě Avonet, s.r.o.

Bc. Petra Motalová

Diplomová práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONŮ)

Jméno a příjmení: **Bc. Petra MOTALOVÁ**
Osobní číslo: **M10445**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Téma práce: **Projekt využití metody ABC ve firmě Avonet, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky z dostupných literárních pramenů o metodách řízení nákladů se zaměřením na metodu ABC.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu současného řízení nákladů.
- Vypracujte projekt využití ABC modelu pro rozhodování v analyzované společnosti.
- Proveďte implementaci navrženého systému řízení nákladů a zhodnoťte jeho přínos pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

COKINS, G. Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide. New York: John Wiley & Sons, 2001. ISBN 047144328X.

PETŘÍK, T. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací. Praha: Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.

POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

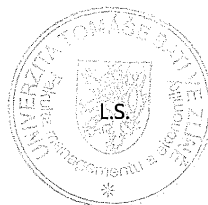
STANĚK, V. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

ŠMÍDA, F. Zavádění a rozvoj procesního řízení ve firmě. Praha: Grada Publishing, 2007. 300 s. ISBN 970-80-247-1679-4.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **18. června 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **13. srpna 2012**

Ve Zlíně dne 18. června 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

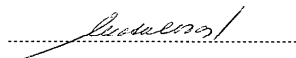
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴, odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně dne 1. 8. 2012



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

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je zabývá projektem využití moderní kalkulační metody Activity Based Costing v telekomunikační společnosti Avonet, s.r.o.

Teoretická část poskytuje základní informace o manažerské ekonomice, pojetí nákladů a nákladových kalkulacích za použití dostupných literárních pramenů týkajících se této problematiky. Získané teoretické poznatky jsou poté využity jako podklad pro zpracování praktické části. Ta je rozdělena na část analytickou a projektovou. Analytická část je věnována charakteristice společnosti, současnému systému řízení nákladů, základní finanční analýze a analýze vnějšího a vnitřního prostředí. Poslední, projektová část je zaměřena na vytvoření projektu řízení nákladů pomocí ABC modelu a jeho implementaci ve společnosti. V závěru je celý projekt shrnut a jsou definovány návrhy a doporučení pro management společnosti.

Klíčová slova: účetnictví, náklady, řízení nákladů, nákladová kalkulace, alokace nákladů, Activity Based Costing

ABSTRACT

Diploma thesis is focused on project concerning with using modern calculating methods Activity – Based Costing in the telecommunication company AVONET Ltd.

The theoretical part provides basic information about managerial economics, the concept of cost and cost calculations using the available literary sources in relation to this topic. The obtained information will be used as basic input for creating practical part of diploma thesis. Practical part is divided into analytical and project part. The analytical part is devoted to the introduction of company's activities, current cost management, basic financial analysis and analysis of external and internal environment. The last part is focused on creating a project of cost management using the ABC model and its implementation in company. At the end the project is summarized and there are defined the suggestions and recommendations for the company management.

Keywords: Accounting, Costs, Cost Management, Cost Calculation, Cost Allocation, Activity Based Costing

„Mladá generace má pocit, že s ní přichází lepší svět. Stará garda má pocit, že s ní ten lepší svět odchází“

Karel Čapek

Ráda bych zde poděkovala vedoucímu práce, kterým byl pan doc. Ing. Boris Popesko, PhD. za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které vedly k úspěšnému dokončení diplomové práce.

Dále bych ráda vyjádřila poděkování pracovníkům společnosti Avonet s. r. o., zejména panu Petru Cvičkovi, za poskytnutí nezbytných údajů, informací a dat.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY PODNIKU	13
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.2 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.3 EVIDENCE NÁKLADŮ	13
1.3.1 Finanční účetnictví	14
1.3.2 Daňové účetnictví.....	14
1.3.3 Nákladové účetnictví.....	14
1.3.4 Manažerské účetnictví.....	14
1.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	14
1.4.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.4.2 Účelové členění nákladů	16
1.4.3 Kalkulační členění nákladů	17
1.4.4 Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby	17
1.4.5 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů	18
2 NÁKLADOVÉ KALKULACE	19
2.1 KALKULAČNÍ VZOREC	19
2.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM	20
2.2.1 Předběžná kalkulace	21
2.2.2 Výsledná kalkulace	22
2.2.3 Operativní kalkulace	22
2.3 TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	22
2.3.1 Absorpční kalkulace.....	23
2.3.2 Neabsorpční kalkulace	26
3 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	27
3.1 ACTIVITY-BASED COSTING – ABC	27
3.1.1 Klasifikace nákladů v ABC.....	28
3.1.2 Kategorie aktivit.....	28
3.1.3 Etapy tvorby ABC systému.....	28
3.1.4 Implementace ABC	31
3.2 ACTIVITY-BASED MANAGEMENT – ABM, ABC/M	32
4 SLUŽBY	33
4.1 ITIL	33
4.2 ITSM	34
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	35
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	37

6.1	MISE SPOLEČNOSTI.....	37
6.2	VIZE SPOLEČNOSTI	37
6.3	PROFIL SPOLEČNOSTI.....	38
6.4	HISTORIE SPOLEČNOSTI	38
6.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	39
6.6	PŘEHLED POSKYTOVANÝCH SLUŽEB	41
6.6.1	Služby pro domácnosti	42
6.6.2	Služby pro firmy	43
6.7	STRUKTURA ZÁKAZNÍKŮ	44
7	ÚVODNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	45
7.1	ANALÝZA VNITŘNÍHO PROSTŘEDÍ.....	45
7.1.1	Analýza 7S	45
7.2	ANALÝZA VNĚJŠÍHO PROSTŘEDÍ.....	49
7.2.1	PEST analýza	49
7.2.2	Porterova analýza	51
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	54
8.1	SOUČASNÉ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	54
8.1.1	Druhové členění nákladů.....	55
9	FINANČNÍ ANALÝZA	60
9.1	ANALÝZA ČPK	60
9.2	ANALÝZA RENTABILITY	60
9.3	ANALÝZA ZADLUŽENOSTI	61
9.4	ANALÝZA LIKVIDITY	63
10	SWOT ANALÝZA – SHRUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	64
11	VYMEZENÍ PROJEKTU	66
11.1	DEFINOVÁNÍ PROJEKTU	66
11.2	CÍLE PROJEKTU	66
11.3	ČASOVÝ HARMONOGRAM PROJEKTU	67
12	PROJEKT APLIKACE SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	68
12.1	TVORBA ABC SYSTÉMU.....	68
12.1.1	Úprava účetních dat.....	68
12.1.2	Definice struktury ABC systému	70
12.1.3	Procesní nákladová analýza	77
12.1.4	Analýza aktivit	83
12.1.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	88
13	RIZIKOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA	91
13.1	RIZIKOVÁ ANALÝZA	91
13.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	92
14	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	93
	ZÁVĚR	95
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	96
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	99

SEZNAM OBRÁZKŮ	102
SEZNAM TABULEK.....	103

ÚVOD

Služby informační společnosti jsou jedním z nejdynamičtěji se rozvíjejících sektorů každé moderní ekonomiky, na jejichž fungování závisí ekonomický úspěch řady podnikatelských subjektů a stejně tak i kvalita života většiny občanů. Digitální společnost, která vzniká na základě revolučních změn ve způsobu komunikace, požaduje, aby související infrastruktura splnila nová očekávání, která jsou na ni kladena. Právě tento tlak a silná vyjednávací síla zákazníků nutí poskytovatele telekomunikačních služeb stále snižovat své ceny a tím obstát v tomto vysoce konkurenčním prostředí. Zákazníci očekávají poskytování služeb s excelentními parametry za stále nižší cenu, což je způsobeno vysokým počtem poskytovatelů telekomunikačních služeb. Avšak neustálé snižování cen má nemalý dopad na finanční hospodaření a ekonomiku celého podniku, proto je zde tlak na snižování nákladů a hledání takových nástrojů, které pomohou k efektivnějšímu provádění svých činností. Telekomunikace jsou charakteristické velmi obtížnou diferenciací produktů a cenově elastickou poptávkou. To jsou důvody, proč se podniky zaměřují na skryté rezervy v jejich hospodaření a nastavení na co nejefektivnější úroveň. Odpovědi hledají v moderních metodách řízení nákladů, nejvíce u metody Activity-Based Costing. Proto je diplomová práce zaměřena na projekt sestavení a aplikace systému řízení nákladů podle metodiky ABC modelu ve společnosti působící na trhu telekomunikačních technologií.

V teoretické části diplomové práce jsou uvedeny základní charakteristiky nákladového řízení, pojetí nákladů a jejich kalkulace. Významná část je věnována problematice procesního řízení nákladů se zaměřením na metodu Activity-Based Costing. Tyto teoretické poznatky představují teoretickou základnu pro praktickou část diplomové práce.

Praktická část práce je věnována charakteristice společnosti Avonet a poskytovaným službám. V této části je představena podrobná finanční analýza a analýza vnějšího a vnitřního prostředí. Jako poslední je provedena analýza současného řízení nákladů, na kterou poté navazuje projektová část práce týkající se projektu vytvoření ABC systému.

Cílem diplomové práce je vypracovat ABC model pro řízení nákladů v konkrétní telekomunikační společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY PODNIKU

1.1 Definice nákladů

Náklady podniku charakterizujeme jako „peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, vč. dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“ (Synek et al., 2006) To lze považovat za **finanční pojetí nákladů**. Na rozdíl od **ekonomického pojetí**, které charakterizuje nejen to, co bylo v penězích vynaloženo, ale vše, co bylo obětováno. Patří sem např. úroky z vlastního kapitálu, ušlá mzda podnikatele aj. tzv. oportunitní náklady. (Synek et al., 2006; Vyskočil a Štrup, 2003; Král et al., 2006)

1.2 Finanční a manažerské pojetí nákladů

Synek (2003) uvádí dvojí pojetí nákladů:

- ve **finančním účetnictví** – určené pro externí uživatele, vychází z minulosti. Tyto náklady se označují jako účetní náklady a jedná se o ty náklady, které jsou evidovány a vykazovány v účetnictví a účetních výkazech;
- v **manažerském účetnictví** – slouží manažerům jako podklad k rozhodování, protože pracuje s ekonomickými (skutečnými) náklady, jenž na rozdíl od finančního pojetí zahrnuje také oportunitní náklady. Orientované na budoucnost. Také se při rozhodování berou v úvahu přírůstkové náklady, ty náklady, které jsou tímto rozhodnutím ovlivněny. Rozlišujeme:
 - Krátkodobý pohled – v tomto případě jsou některé výrobní činitele fixní a některé jsou variabilní a mění se s objemem produkce, to znamená, že fixní činitele vyvolávají vznik fixních nákladů a variabilní činitele zase variabilních nákladů.
 - Dlouhodobý pohled – zde jsou všechny výrobní činitele variabilní, a proto neexistují žádné fixní náklady.

Chování nákladů je zachyceno na nákladové funkci.

1.3 Evidence nákladů

Evidence nákladů v podniku zabezpečuje účetnictví podniku. Synek (2003) užívá následující členění: finanční účetnictví, daňové účetnictví, nákladové účetnictví a manažerské účetnictví.

1.3.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je zaměřeno na informace za podnik jako celek, které slouží především externím uživatelům a je upravováno závaznými normami. Zákon o účetnictví, účtové osnovy a postupy pro různé typy účetních jednotek jsou v ČR základní normou regulující finanční účetnictví. (Synek et al., 2003)

1.3.2 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví vychází z finančního účetnictví a třídí náklady podle daňových předpisů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné, tj. ty, které se považují za rozdělení zisku a nezahrnují se do základu daně z příjmu. Podobně je tomu i s výnosy. O vzniklé rozdíly je dále upraví hrubý zisk. (Synek et al., 2003)

1.3.3 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví je tvořeno soustavou analytických účtů, které slouží zejména vnitropodnikovému řízení a nemusí se na nich účtovat podvojně. Je velmi úzce spojeno s kalkulacemi, rozpočty, kontrolní činností a hmotnou stránkou hospodářských procesů. (Synek et al., 2003)

1.3.4 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví slouží bezprostředně pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Předmětem manažerského účetnictví jsou náklady i výnosy, někdy i cash flow. Zajišťuje soustavnou kontrolu a poskytuje podklady pro manažerské rozhodování. (Synek et al., 2003)

1.4 Klasifikace nákladů

Náklady jsou důležitým ukazatelem kvality činnosti podniku a úkolem managementu je náklady řídit a usměrňovat a tím zvyšovat hospodárnost podniku. Dle Popeska (2009) je ke každé nákladové optimalizaci či snižování nákladů nutné náklady poznat a pochopit podstatu jednotlivých nákladových položek, jež v podniku vznikají. Klasifikace nákladů podle různých kritérií je základem pro aplikaci nástrojů manažerského účetnictví. Synek (2006) uvádí následující třídění nákladů: druhové třídění nákladů, účelové třídění nákladů, náklady podle místa vzniku a odpovědnosti, kalkulační třídění nákladů, náklady podle závislosti na změnách objemu výroby, náklady podle původu spotřebovaných vstupů a náklady a náklady podle podnikových funkcí.

1.4.1 Druhové členění nákladů

Dle Lazara (2001) je druhové členění nákladů výhradně záležitostí finančnímu účetnictví a jedná se o nejběžnější přístup ke klasifikaci nákladů, proto i toto členění odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Náklady se zde člení dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Druhové třídění nákladů vychází z výrobních faktorů, kterými jsou práce, materiál a dlouhodobý hmotný majetek. Jedná se o soustředování nákladů do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Odpovídá na otázku, **co bylo spotřebováno**. (Synek et al., 2006; Popesko, 2009)

Základními nákladovými druhy jsou:

- Spotřeba materiálu, energie a externích služeb (opravy a udržování, nájemné, dopravné).
- Osobní náklady (mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady).
- Odpisy hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku.
- Finanční náklady (pojistné, nákladové úroky, aj.).

Druhové třídění nákladů umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány podniku, je základním tříděním v plánu podniku a ve výsledovce podniku.

Pro nákladové druhy je charakteristické:

- představují **externí náklady**;
- jsou **prvotními náklady**, tj. vznikají stykem podniku s okolím nebo jeho zaměstnanci;
- jedná se o **jednoduché náklady**, které nelze dále členit.

Druhové členění nákladů je nezbytné pro nákladovou optimalizaci organizace. Relativní podíl jednotlivých nákladových položek může organizaci ukázat, jakou roli hraje daný nákladový druh a jaký je jeho význam. To posléze pomáhá určit, na které nákladové druhy je nutné se zaměřit při snaze o nákladovou optimalizaci nebo jak se v absolutní hodnotě projeví relativní úspora určitého nákladového druhu. Avšak z druhového členění nelze zjistit, k jakému účelu byly náklady vynaloženy, nebo k jakým aktivitám a činnostem se tyto náklady vztahují a jaká je jejich vazba na podnikové výkony. Struktura nákladových druhů se liší v závislosti na typu podniku. Například u podniku poskytující služby je

druhová struktura značně odlišná oproti podniku působícím ve výrobě, protože zde dominují osobní náklady společně s externími službami, a naopak se spotřebovává velmi malý podíl materiálových nákladů.

(Synek et al., 2006; Popesko, 2009; Hradecký a Král, 1995)

1.4.2 Účelové členění nákladů

Dle Popeska (2009) je základním předpokladem úspěšného nákladového řízení umět správně klasifikovat náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení.

Účelové třídění nákladů je založeno na jednom z následujících základních hledisek:

- **náklady podle místa vzniku a odpovědnosti**, tj. podle vnitropodnikových středisek

Takové členění odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Podle velikosti podniku jsou náklady členěny v několika úrovních. Náklady se dělí na **náklady výrobní činnosti** a **nevýrobní činnosti**. Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům se náklady ve výrobě člení na **náklady technologické**, jež jsou vyvolány bezprostředně určitou technologií nebo s ní daným způsobem účelově souvisí a **náklady na obsluhu a řízení**, jež slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu a zajišťující podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu. Část technologických nákladů, které nejenom souvisí s technologickým procesem, ale váží se přímo na jednotku prováděného výkonu, se nazývají **jednicové náklady**. Zbývá část technologických, která nesouvisí s jednotkou výkonu, a náklady na obsluhu a řízení se nazývají **režijní náklady**.

V rámci klasifikace nákladů podle odpovědnosti se konkretizuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, v jehož rámci určité aktivity a činnosti probíhají a jehož pracovníci nesou odpovědnost za vznik nákladů a jejich výši. Tato klasifikace je základem pro zvláštní kategorii manažerského účetnictví, jež se označuje jako **odpovědnostní účetnictví**.

- **náklady podle výkonů**, tj. kalkulační třídění nákladů

(Synek et al., 2006; Popesko, 2009)

1.4.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění se zaměřuje, **na co byly náklady vynaloženy**. Tento pohled je pro podnik velmi důležitý, protože umožňuje zjišťování rentability jednotlivých výrobků a služeb a současně řídit výrobovou strukturu podniku. (Synek et al., 2003)

Nákladový objekt je přesně vymezený výkon v podniku a náklady, které jsou alokovány nákladovému objektu, lze rozčlenit na:

- **přímé** náklady – lze specificky vztáhnout k určitému nákladovému objektu, tj. přímo souvisí s určitým druhem výkonu. Do přímých nákladů lze také zařadit režijní náklady, které s daným výrobkem přímo souvisí.
- **nepřímé** náklady – souvisí s výrobou jako celek a nemohou být vztaženy k jednotlivé aktivitě zejména z důvodu, že neexistuje exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem nebo tuto vazbu nelze v rámci účetní evidence nákladů identifikovat. Nepřímé náklady jsou přiřazovány prostřednictvím rozvrhových základů.

(Popesko, 2009; Lazar, 2001; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

1.4.4 Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby

Náklady podle závislosti na objemu dělíme na náklady variabilní, fixní a smíšené.

- **Variabilní náklady** – se mění se změnou objemu výroby a to buď proporcionálně, nadproporcionálně, kdy náklady rostou rychleji než objem produkce, nebo podproporcionálně, kdy náklady rostou pomaleji než objem produkce. Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou proporcionální, při kterých se náklady podniku mění přímo úměrně s úrovní produkce. Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter na rozdíl od jednotkových variabilních nákladů, které mají konstantní charakter.
- **Fixní náklady** – náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v daném časovém období. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že když celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku neměnné, tak jednicové fixní náklady, tj. fixní náklady na jednotku produkce, se s růstem objemu produkce podniku snižují.
- **Smíšené náklady** – náklady obsahující jak variabilní, tak i fixní složku.

Toto členění platí v krátkodobém horizontu, v dlouhém období jsou všechny náklady variabilní. (Synek et al., 2006; Popesko, 2009)

Dělení nákladů na fixní a variabilní má význam při zkoumání vztahů mezi základními ekonomickými veličinami, jakými jsou náklady, objem výroby a zisk. Při zvětšení objemu výroby dochází k poklesu fixních nákladů na jednotku produkce a tím i k poklesu celkových nákladů na jednotku produkce. Tento jev se označuje jako **degrese nákladů**. (Kožená, 2007)

1.4.5 Náklady podle původu spotřebovaných vstupů

Náklady podle původu spotřebovaných vstupů dělíme na prvotní, též nazývané externí, a druhotné, též nazývané interní náklady.

- **Prvotní náklady** – spotřebované vstupy pochází z okolí podniku (spotřebovaný materiál).
- **Druhotné náklady** – náklady vznikající spotřebou vnitropodnikových výkonů a mají komplexní charakter (skládají se z původních nákladových druhů).

Toto členění je důležité z pohledu zúčtování nákladů mezi jednotlivými podnikovými středisky. (Synek et al., 2006)

2 NÁKLADOVÉ KALKULACE

Kožená (2007) definuje kalkulaci nákladů jako písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na **kalkulační jednici**, což je přesně určený výkon vymezený měrnou jednotkou, na který se vztahují vlastní náklady. **Kalkulační množství** je počet výkonu podniku neboli množství kalkulačních jednic, pro něž se stanoví najednou vlastní náklady výroby. Dle Popeska (2009) je možné kalkulaci definovat jako „*přirazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.*“

Dle Synka (2006) kalkulace nákladů poskytuje informace o obsahu nákladů v jednotce výkonu a může být charakterizována:

- svým předmětem – konkrétní výkon;
- kalkulovaným množstvím – skutečný objem výkonů, na něž je potřeba vztáhnout vynaložené náklady;
- způsobem přiřazování nákladů předmětu kalkulace – kalkulační metoda;
- strukturou, v níž bude uživateli poskytován výsledek – kalkulační vzorec.

Nákladová kalkulace je základním kalkulačním nástrojem pro výpočet marže, zisku nebo ceny, protože každá uvedená veličina je založena na kvantifikaci nákladů. Problém nákladových kalkulací spočívá v klasifikaci nákladů na náklady přímé a nepřímé. Existence nepřímých nákladů a problémy s jejich alokací podminily rozvoj jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů. **Kalkulační metoda**, která je pro kvantifikaci nákladů použita, tudíž vychází ze způsobu nákladové alokace pro přiřazení nepřímých nákladů. (Popesko, 2009)

2.1 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec představuje soupis jednotlivých nákladů podniku v rámci kalkulace, který by měl být doplněn o způsob kvantifikace daných nákladových položek ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. Nejčastěji je tento pojem spojován s tzv. **typovým kalkulačním vzorcem**. Tento typ kalkulačního vzorce představuje strukturu nákladů v kalkulaci ta, jak byla v rámci centrálního plánování vyžadována a pracuje s následující strukturou nákladů:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál

4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu

V tomto kalkulačním vzorci se vyskytují dvě základní skupiny nákladů – přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady se zde přiřazují daným druhům výrobků bez jejich předchozího soustředování podle místa vzniku. Patří sem přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímý materiál. Nepřímé náklady jsou společně vynakládány na celé kalkulované množství, a které není možné přímo stanovit kalkulační jednici, nebo by jejich přímé určení bylo nevhodné. Tyto náklady se na jednotlivé výrobky zúčtují nepřímo prostřednictvím režijních přírážek. Jedná se o výrobní režie, správní režie a odbytové náklady.

(Synek et al., 2003; Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

2.2 Kalkulační systém

Kalkulační systém ve všech formách využití, bez ohledu na to, zda se jedná o kalkulaci nákladů finálních výkonů, polotovarů, činností nebo dílčích operací, jsou informačním nástrojem s nejširším polem využití.

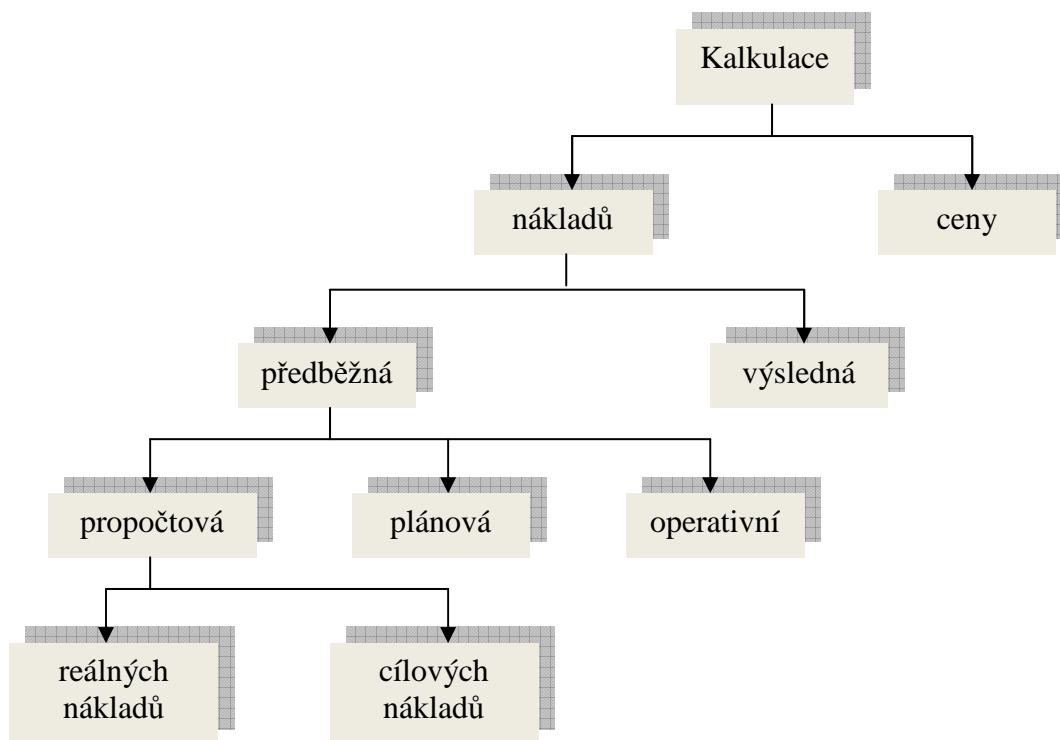
Kalkulace umožňují:

- **podklad pro rozhodování** o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a o způsobu jejich provádění;
- umožňují ve formě **vnitropodnikových cen** zobrazení vztahů mezi odpovědnostními útvary a způsobem ocenění mohou **ovlivňovat chování pracovníků** těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s nastavenými cíli podniku;
- **nástroj řízení hospodárnosti** zejména při vynakládání jednicových či ostatních variabilních nákladů na prováděné výkony;
- nástroj využívaný pro zhodnocení variantních **cenových úvah**;

- podklad pro **zpracování rozpočtu** nákladů, výnosů a zisku.

Prvky kalkulačního systému tvoří jednotlivé kalkulace, které jsou v podniku sestavovány a liší se v celé řadě charakteristik, například v zobrazení plných nebo neúplných nákladů, metodě přiřazení nepřímých nákladů nebo době sestavení a vztah k časovému horizontu jejich využití. Základní charakteristikou jednotlivých prvků kalkulačního systému je skutečnost, zda jsou předmětem strategického, taktického, preventivního nebo operativního řízení či následného ověření průběhu prováděných výkonů v podniku. Důležitým faktorem v rozhodování o zvolení vhodné kalkulaci je účel, jemuž bude daná kalkulace sloužit. (Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

Kalkulační systém firmy, níže zobrazený, představuje v podstatě soustavu kalkulací s přesně vymezeným účelem využití, mezi kterými jsou definovány vazby. (Popesko, 2009)



Obrázek 1 Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)

2.2.1 Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace se používají jako důležitý podklad pro cenová vyjednávání, protože poskytují informace o nákladech výkonu ještě před zahájením činností na výrobku nebo

službě. Jsou charakteristické tím, že v době jejich sestavování nejsou ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů daný výrobek nebo služba spotřebuje.

V rámci předběžných kalkulací rozlišujeme:

- **Propočtové kalkulace** – slouží k určitému rámcovému odhadu budoucích nákladů například u nových výrobků nebo pro zpracování cenových nabídek. Hlavním úkolem je dát podklady pro předběžné posouzení efektivnosti.
- **Plánové kalkulace** – oproti propočtovým kalkulacím jsou podrobnější a vycházejí z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů. Mají zásadní význam pro výkony, jejichž výroba nebo provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového období.

(Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

2.2.2 Výsledná kalkulace

Jedná se o kalkulace, které se sestavují po ukončení realizace daného výkonu, u kterých má organizace k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů a tudíž při sestavování výsledné kalkulace může opřít o relativně věrohodná data. Slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, resp. pro posouzení toho, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá odhadu, jenž byl proveden před začátkem transformačního procesu. (Popesko, 2009)

2.2.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se zpravidla sestavují v průběhu výroby určité série výrobků a sestavují se proto, aby dokázaly reflektovat změny ve výši přímých nákladů. Sestavují se v položkách přímých jednicových nákladů na základě operativních výkonových norem. Operativní náklady se používají převážně při zadání nákladového úkolu výrobním faktorům a při kontrole jejich plnění. (Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

2.3 Typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových kalkulací se vychází ze dvou základních charakteristik. První z nich je, zda nákladová kalkulace má kalkulovat, resp. absorbovat, všechny podnikové náklady, nebo jen jejich část. V této rovině rozlišujeme **absorpční** a **neabsorpční kalkulace**. Druhá charakteristika se týká způsobu alokace režijních nákladů

objektu. Zde existují dvě možnosti, buďto použití určité úrovně zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon za použití alokačního principu průměrování, nebo druhá možnost je přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi vznikem a výkon s využitím alokačního principu příčinné souvislosti. (Popesko, 2009)

2.3.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace nebo také **kalkulace úplných nákladů** vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotici a je charakteristická tím, že zahrnuje všechny podnikové náklady.

Informace o plné nákladové náročnosti mají význam v následujících případech:

- při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti finálních podnikových výkonů;
- vyjádření vázanosti nákladů ve vytvářených vnitropodnikových zásobách;
- vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výrobků k celkovému zisku podniku;
- věrné zobrazení změny vnitropodnikových zásob;

(Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

Mezi základní typy absorpčních kalkulací patří:

1. Kalkulace dělením

Kožená (2007) kalkulaci dělením člení na prostou, stupňovitou a na kalkulaci s ekvivalentními čísly. Jedná se v podstatě o nejjednodušší nákladovou metodu.

a. Prostá kalkulace dělením

Tato nákladová kalkulace kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počtu jednotek výkonů. Uplatňuje se v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, aby byly výkony organizace homogenní, a je nutné mít jistotu, že spotřebovávají stejný podíl přímých a nepřímých nákladů. (Popesko, 2009; Lang, 2005)

b. Stupňovitá kalkulace dělením

Kožená (2007) uvádí použití stupňovité kalkulace dělením v případech, kdy se vyrábí polotovar, který se později stává součástí několika výrobků nebo pokud chceme oddělit výrobní, správní či odbytové náklady, aby výrobky, které nebyly v daném období prodány,

nebyly zatěžovány těmito náklady. To znamená, že se tato kalkulace sestavuje pro jednotlivé výrobní stupně ve fázové výrobě. (Synek, 2003)

c. *Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly*

Tato metoda se využívá v případě, že výkony podniku nejsou zcela homogenní, ale liší se v určitém měřitelném parametru. Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly zapojuje do nákladové alokace informaci o určité měřitelné veličině, která náklady výkonu jako celku ovlivňuje. Je nutné definovat typického představitele výrobků, u kterého se určí ekvivalent nákladů rovný jedné a na ostatní výrobky se stanoví ekvivalenční číslo přepočtem sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu u typického představitele. (Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

2. Přírážková kalkulace

Přírážková kalkulace, také označována jako zakázková kalkulace je v praxi nejčastěji používanou metodou kalkulace a používá se pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků zejména v sériové a hromadné výrobě. Výše režijních nákladů odpovídající určitému výkonu se kalkuluje na základě **rozvrhové základny** a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu, který je označován jako **režijní přírážka**. Platí zde, že čím vyšší bude výše zvolené rozvrhové základny u určitého výkonu, tím vyšší podíl režijních nákladů bude tomuto výkonu přiřazen. (Synek, 2003; Popesko, 2009)

Rozvrhovou základnou je u přírážkových kalkulací většinou určitá položka přímých nákladů. Při jejím stanovením existují dvě možnosti:

- *Peněžní forma* – u peněžních základen je přírážka nepřímých nákladů vypočtena **v procentech** a udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku.
- *Naturální forma* – u naturálních základen se sazba režijních nákladů zjišťuje **v peněžních jednotkách** na jednu naturální jednotku základny.

(Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

Základní varianty přírážkových kalkulací jsou dle Popeska (2009) následující:

a) *Sumační přírážková kalkulace*

Jedná se o základní typ přírážkové kalkulace. Režijní náklady jsou soustředěny v jediné skupině režijních nákladů podniku a používá se jednotná rozvrhová základna pro přiřazení

všech režijních nákladů, Předpokládá, že všechny režijní náklady se vyvíjí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.

b) Diferencovaná přírážková kalkulace

Cílem diferencované přírážkové kalkulace je zpřesnění kalkulace tím, že identifikuje samostatné rozvrhové základny pro jednotlivé skupiny režijních nákladů.

U diferencované přírážkové kalkulace se řeší především rozdělení režijních nákladů do homogenních skupin sdružující náklady příbuzného charakteru. Popesko (2009) uvádí rozdělení režijní náklady do následujících skupin:

- **zásobovací** režie
- **výrobní** režie
- **odbytová** režie
- **správní** režie

3. Kalkulace sdružených výkonů

Tato kalkulace se využívá ve výroбах, kde v jednom technologickém postupu ze stejného výchozího materiálu vzniká několik druhů dalších výrobků a kde výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků. Sdružené výrobky jsou charakteristické tím, že do určitého bodu, tzv. **bodu rozdělení** jsou součástí jednoho technologického procesu, a zdroje, které jsou v rámci tohoto procesu spotřebovávány, nelze před dosažením zmíněného bodu rozdělení s jednotlivými výslednými produkty identifikovat.

Ve sdružené výrobě se rozlišují dvě varianty kalkulací:

- a) rozčítací kalkulace* – u výrobků, které nelze rozčlenit na hlavní a vedlejší, tj. výrobky se považují za rovnocenné
- b) odčítací kalkulace* – ve výroбах, kde jeden výrobek lze považovat za hlavní a ostatní za vedlejší

(Popesko, 2009; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

4. Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace rozšiřuje vypovídající schopnost tradičních přírážkových kalkulací o to, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Lze říci, že reaguje na různý stupeň využití kapacity tím, že podle stupně využití

kapacity mění režijní přírůžku. Jednotkové náklady jsou tedy závislé na tom, jaký objem produkce určitá organizace produkuje a jak je využita její instalovaná výrobní kapacita. Cílem této metody je zjištění optimální výrobní kapacity podniku.

(Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

2.3.2 Neabsorpční kalkulace

Jedná se o kalkulace neúplných nákladů, neboť kalkulují jen část podnikových nákladů, tj. variabilní náklady a ostatní náklady ve formě fixních nákladů na výkony nezapočítávají. Respektuje potřeby strategického, taktického a operativního řízení a také rozdílný vztah fixních a variabilních nákladů ke změnám v objemu výroby.

1. Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů pracuje s neúplnými náklady, tedy s náklady variabilními. Z kalkulace jsou vyčleněny fixní náklady, které příčinně nesouvisí s kalkulačními jednotkami. Mezi variabilní náklady jsou zahrnovány jak jednicové náklady, tak i variabilní část režie. Důležitou roli zde hraje krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů.

Kalkulace probíhá ve **třech krocích**:

- **Kvantifikace** příspěvků na úhradu FN a tvorbu zisku jednotlivých výrobků.
- Vyjádření **celkového příspěvku** na úhradu, tj. součet jednotlivých příspěvků dle typů výrobků, který je produkován všemi podnikovými výkony.
- FN jsou odečteny od celkového příspěvku a kvantifikuje se VH podniku.

Metodu variabilních nákladů rozdělujeme na **jednostupňovou** a **vícetupňovou**, které se liší v přístupu ke strukturalizaci fixních nákladů.

- Jednostupňová metoda* – fixní náklady jsou vyjádřené za celou organizační jednotku a pracuje se s nimi jako s nedělitelným celkem.
- Vícetupňová metoda* – pracuje s fixními náklady ve více vrstvách v závislosti na jejich vztahu k určitým skupinám nákladových objektů.

(Fibířová a Šoljaková, 2005; Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

3 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Základním požadavkem pro vznik moderních kalkulačních metod bylo přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin vedoucích ke vzniku nákladů, protože tradiční metody kalkulace nepředkládaly správné informace o nákladech spojených s podnikovými činnostmi. Manažeři jsou v současnosti čím dál více zaměřeni na nejvyšší možnou míru efektivnosti či flexibility a řešení efektivního řízení nákladů hledají právě u metody Activity-Based Costing. Manažerské řízení je současně uměním, sportem i vědou a představuje dlouhodobý proces, jenž je možný hodnotit až s určitým časovým odstupem.

(Štědroň, 2007; Popesko, 2009)

3.1 Activity-Based Costing – ABC

V rámci této metody se sledují náklady a jejich tok podél prováděných procesů a aktivit a tomu odpovídá i způsob jejich přiřazování. ABC usiluje o **odhalení skutečné příčiny vzniku** podnikových nákladů, které vedou ke specifickému užití zdrojů spojených s danou aktivitou. Podstatou ABC je **kalkulace režijních nákladů** jednotlivým aktivitám, prostřednictvím kterých jsou poté přiřazovány nákladovým objektům. Představuje komplexní model toku nákladů, který respektuje skutečný průběh jednotlivých činností prováděných v rámci podniku.

Šmída (2007) definuje **procesní řízení** jako systémy, postupy, metody a nástroje trvalého zajištění maximální výkonnosti a neustálého zlepšování podnikových i mezipodnikových procesů, které vycházejí z jasně definované strategie organizace a jejichž cílem je naplnit stanovené strategické cíle.

Zde je precizní **definice ABC** uvedená v knize Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů (Staněk, 2003), kterou lze najít rovněž v Cost Management System's Glossary of Terms americké instituce Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM-I): *“ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou znovu přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá kauzální vztahy mezi nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.“*

(Staněk, 2003; Popesko, 2009; Petřík 2005)

3.1.1 Klasifikace nákladů v ABC

V rámci kalkulace se neprovádí alokace nákladů podle aktivit pro všechny podnikové náklady, ale jen pro jejich část. Náklady, které vstupují do ABC systému, lze dle Popeska (2009) rozdělit do tří kategorií:

- **Přímé náklady** – lze je přímo přiřadit výkonům bez potřeby hledání komplikovaných vazeb a jejich přiřazování aktivitám.
- **Nealokovatelné náklady** – malá skupina náklady, které mají čistě fixní charakter a nemají téměř žádný účelový vztah k prováděným činnostem a aktivitám. Nealokují se z důvodu, aby nemohly zkreslovat reálnou úroveň nákladů přiřazených aktivitám.
- **Náklady alokovatelné pomocí aktivit** – náklady vstupující do ABC systému spojené s výkonem definovaných aktivit, které ale nemají charakter přímých nákladů.

3.1.2 Kategorie aktivit

Každá aktivita, která v podniku probíhá, by měla být pojmenována tak, aby její název co nejvíce vystihoval obsah úkonů, které jsou v jejím rámci prováděny. Aktivity se liší v jednotlivých odvětvích, záleží na míře detailu, jak je ABC systém konstruován. Náklady evidované na nákladových střediscích jsou alokovány primárními a podpůrnými aktivitami a poté jsou po zohlednění vztahů mezi těmito aktivitami přiřazeny jednotlivým nákladovým objektům dle toho, kolik jednotek aktivit daný produkt spotřeboval.

Aktivity lze tedy rozdělit:

- **Primární aktivity** – aktivity přidávající produktu nebo službě něco, co je zákazník ochoten zaplatit.
- **Podpůrné aktivity** – nepřidávají z pohledu zákazníka žádnou hodnotu produktu nebo službě. Jedná se o aktivity, které jsou součástí podnikových procesů a přinášejí náklady a časové ztráty. Slouží k podpoře primárních aktivit.

(Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009)

3.1.3 Etapy tvorby ABC systému

Základní etapy tvorby ABC systému lze dle Popeska (2009) rozdělit do pěti základních kroků:

1) Úprava účetních dat

V první fázi je nutné z celkových nákladů, které budou do další fáze tvorby systému propuštěny, **eliminovat specifické účetní náklady**. Těmito náklady jsou ty náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví, proto je jejich vyřazení logické, protože ve většině případů tyto položky nákladů nesouvisí se skutečně prováděnými aktivitami. Jedná se o například o opravné položky, dary, smluvní pokuty, cenové a inventarizační rozdíly. Naopak je nutné do ABC systému zahrnout náklady, které nejsou ve finančním účetnictví evidovány, ale jejich kvantifikaci je možné provést na základě peněžního ocenění spotřebovaných faktorů nebo obětovaných alternativ.

2) Definice struktury ABC systému

V této fázi dochází k **definici aktivit**, které budou použity pro účely nákladové alokace. Nejdříve probíhá analýza organizační struktury, pracoviště nebo také analýza osobních nákladů, které dávají podklad pro vytvoření struktury aktivit. Ty jsou rozděleny do skupin podle podnikových činností, kterých se týkají.

Aktivity můžeme rozdělit:

- Činnosti podporující **obstarávání vstupních surovin a služeb**
- Činnosti podporující **vztahy se zákazníky a trhy**
- Činnosti podporující **vývoj produktů**
- Činnosti podporující **vlastní výrobu produktu**
- Činnosti podporující **nevýrobní a výrobní administrativu zakázek**
- Všeobecné **řídící činnosti**
- **Podpůrné činnosti**

Počet aktivit závisí zejména na účelu, pro který je ABC systém vytvářen. Obecně platí zásada, že vyšší počet aktivit zpřesňuje a zkvalitňuje výstupy nákladového systému, protože vyšší počet aktivit dokáže lépe postihnout složitost vazeb mezi náklady a produkty, ale také zvyšuje náklady na získávání a zpracování vstupních dat. Optimálním počet aktivit je tedy takový, kdy systém poskytuje dostatečné a přesné informace při minimálních nákladech na provoz systému.

Nákladový objekt představuje předmět spotřeby výkonu jednotlivých aktivit. Mezi základní nákladové objekty řadíme výrobek nebo službu měřeno měrnou jednotkou.

3) *Procesní nákladová analýza*

Další etapou tvorby ABC modelu je přiřazení nákladů aktivitám. Na počátku je nutné stanovit, které náklady budou vstupovat do tohoto alokačního procesu. Nejdříve se náklady rozdělí na **přímé náklady**, **nealokovatelné náklady** a **náklady alokovatelné pomocí aktivit**, které již byly popsány v kapitole 3.1.1 Klasifikace nákladů v ABC. Do ABC systému v této fázi vstupují pouze posledně jmenované.

Matice nákladů aktivit zobrazuje veškeré vazby mezi nákladovými druhy a aktivitami a slouží k transformaci nákladových položek z klasické účetní evidence a jejich přiřazení jednotlivým aktivitám. Slouží také jako nástroj pro zpětnou analýzu jednotlivých vykonávaných aktivit.

Náklady sdružené v rámci nákladového druhu se rozdělují podle skutečných vazeb na jednotlivé aktivity, které vyvolaly jejich vznik. Pro toto přiřazení se používá **vztahová veličina nákladů**.

4) *Analýza aktivit*

Analýza aktivit je souhrnem několika úkonů, mezi které patří:

- *Stanovení vztahových veličin aktivit (Activity Cost Driver)*

Petřík (2007) definuje ACD jako množstevní – kvantitativní měřítko, které příčinně přiřazuje konkrétní množství výstupů spotřebované aktivity přímo konkrétnímu zvolenému široce definovanému nákladovému objektu. Vztahová veličina by měla tedy vystihovat příčinný vztah nákladů k aktivitám a být kvantifikovatelná. To je nutné pro stanovení míry výkonu aktivity (MVA).

- *Stanovení míry výkonu aktivity – MVA*

Jedná se o stanovení počtu vztahových veličin, které daná aktivita ve sledovaném období vyprodukovala.

- *Kalkulace jednotkových nákladů aktivit – JNA*

Hodnota jednotkových nákladů ukazuje, jaká výše nákladů je spojena s výkonem jedné jednotky předem definované aktivity. Lze je vyčíslit jako podíl celkových nákladů aktivit (CNA) a míry výkonu aktivity (MVA):

$$JNA_i = CNA_i / MVA_i$$

- *Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním*

V této fázi přiřazujeme primárním aktivitám náklady jednotlivých podpůrných aktivit. Součet nákladů, které byly přiřazeny primárním aktivitám, označujeme jako podpůrné náklady aktivit (SNA). Celkové náklady (CNA) se skládají z primárních nákladů aktivit (PNA) a podpůrných nákladů aktivit (SNA):

$$\text{CNA}_i = \text{PNA}_i + \text{SNA}_i$$

Dále se celkové náklady vydělí mírou výkonu primární aktivity pro získání jednotkových nákladů. Celkové jednotkové náklady aktivit (CJNA) jsou součtem primárních (PJNA) a podpůrných jednotkových nákladů aktivit:

$$\text{CJNA}_i = \text{PJNA}_i + \text{SJNA}_i$$

5) Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Podstatou poslední fáze je kvantifikace množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit definovanými nákladovými objekty. Přehled spotřebovaných jednotek výstupů aktivit se provádí na tzv. **úctu aktivit**, který mimo jiné tak popisuje cestu, kterou v podniku daný nákladový objekt vykonal. Celkové režijní náklady přiřazené určitému nákladovému objektu se určí jako součet nákladů jednotlivých aktivit, které se stanoví součinem počtu spotřebovaných jednotek a hodnotou jednotkového nákladu u každé aktivity.

(Staněk, 2003; Petřík, 2007; Popesko, 2009)

3.1.4 Implementace ABC

ABC není uniformní systém, jehož podoba by byla při každé implementaci relativně stejná, jde ale o systém, který může existovat v různých formách a podobách. Proto je zde důležité hledisko požadavku uživatelů, které informace pro své rozhodování potřebují a které jsou relativně nepodstatné.

Implementaci ABC systému lze rozdělit na tři základní fáze:

1) Analýza

První krok představuje analýza současného stavu řízení nákladů a uvědomění si jejich nedostatků. Důvody pro implementaci jsou formulovány z pohledu nedostatků současného stavu nebo z očekávaných budoucích přínosů. Z pohledu rozsahu a období užívání rozlišujeme strategický a operativní model.

2) *Tvorba modelu*

Tato fáze byla již podrobně popsána v kapitole 3.1.3 Etapy tvorby ABC systému.

3) *Uvedení do provozu*

Mnozí považují uvedení do provozu za klíčový krok celé implementace. Mezi základní formy konstrukce ABC systému patří manuální systémy, tabulkové systémy, systémy s podporou softwarových balíčků a databázové systémy.

(Staněk, 2003; Popesko, 2009)

3.2 Activity-Based Management – ABM, ABC/M

Jedná se o přístup k procesnímu nákladovému systému, kdy jsou náklady ovlivňovány pomocí ovlivňování příčin vzniku těchto nákladů na úrovni aktivit. **Řízení podle aktivit** (ABM) vychází z metody ABC a využívá její informační výstupy pro podporu manažerských rozhodnutí. ABM se zaměřuje na řízení aktivit podnikových procesů jako na cestu kontinuálního zlepšování jak hodnoty poskytované zákazníkům, tak zisku, který poskytnutím této hodnoty vznikne

ABM velmi úzce souvisí s metodou ABC, proto je obtížné rozlišit, kde končí samotná nákladová ABC kalkulace a kde začíná oblast zaměřená na manažerské rozhodování ABM. Zde se používá označení **ABC/M – Activity-Based Cost Management**, které představuje procesní řízení nákladů a je to rovněž označení ABC kalkulace spolu s jejími ABM manažerskými aplikacemi.

G. Cokins uvádí že „*ABC/M je z 90% organizační změnou a změnou chování manažerů a jen z 10% je změnou matematiky*“.

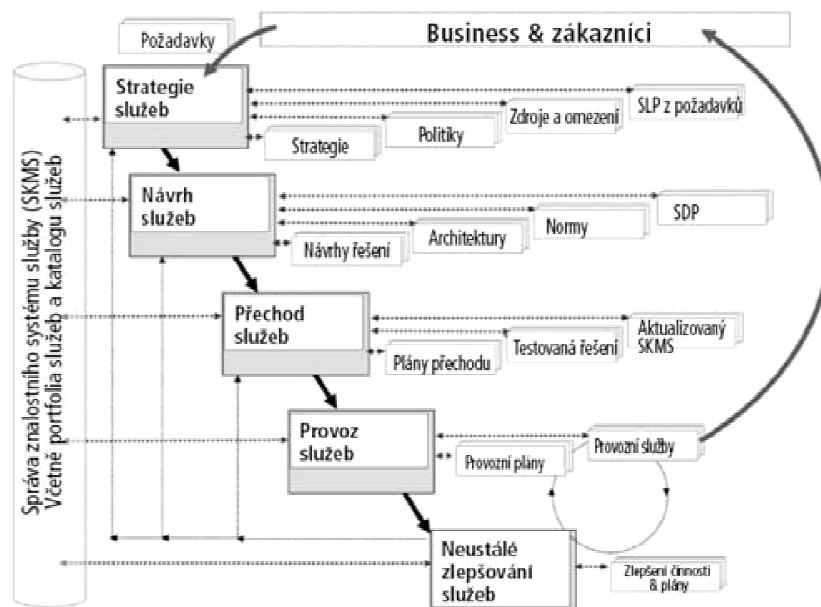
ABC/M se využívá převážně:

- při rozhodování o využití ekonomických zdrojů podniku v budoucnosti;
- při rozhodovacích úlohách souvisejících s návrhem a obhajobou cen;
- při činnostech, kde vývoj aktivit vyvolávající vznik nákladů, je v nepřímém vztahu k objemu prováděných finálních výkonů aj.

(Staněk, 2003; Popesko, 2009; Jirčíková, Popesko a Škodáková, 2009; Fibírová a Šoljaková, 2005)

4 SLUŽBY

Firmy nabízející služby pohánějí světovou ekonomiku ve stále se zvyšující míře, proto je nutné pochopit zvláštní povahu služeb a jejich řízení. Všechna řešení služeb a aktivit musí být motivovány potřebami a požadavky zákazníků, kteří je využívají. V souladu s tímto musí být také strategie a politiky organizací, poskytující služby, jak je znázorněno v následujícím obrázku, který je převzatý z materiálů OGC - Office of Government Commerce. Ten zobrazuje datové a procesní toky mezi jednotlivými částmi životního cyklu služeb, který je iniciován především požadavky nebo změnou požadavků zákazníků. Tento cyklus začíná u požadavků zákazníků přes návrh a provoz služeb, neustálé zlepšování poskytovaných služeb a končí opět u zákazníků, kteří dané služby využívají. (ITIL, ©2007; Kotler a Keller, 2007)



Obrázek 2 Podstatné souvislosti, vstupy a výstupy fází životního cyklu služeb (ITIL, ©2007)

4.1 ITIL

ITIL je mezinárodně uznávaný a rozšířený **standard pro řízení a správu IT služeb**, který začal vnikat ve Velké Británii v 80. letech 20. století zaštitěn britskou vládní agenturou CCTA, nyní je jeho vlastníkem britská organizace **OGC**. Jedná se o rozsáhlý, konzistentní a procesně orientovaný rámec pro oblasti IT Service Managementu (ITSM). Vychází z nejlepších zkušeností a představuje rámec pro zvládnutí řízení IT v organizaci, pojednává komplexně o IT službách a zaměřuje se na neustálé měření a zlepšování kvality

dodávaných služeb IT a to jak z pohledu obchodu, tak z pohledu zákazníka. ITIL není norma, ITIL obsahuje doporučení a nejlepší praktiky.

Vybrané přínosy použití ITIL jsou:

- Zvýšená spokojenost uživatelů a zákazníků se službami IT
- Zlepšená dostupnost služeb, což přímo vede ke zvýšeným ziskům a obratu obchodu
- Finanční úspory plynoucí ze snížení opakovaných prací, ztraceného času, zlepšené správy a využití zdrojů, zkrácení času pro uvedení nových produktů a služeb na trh
- Zlepšení podkladů pro rozhodování a optimalizace rizik

Knihovna ITIL je rozdělena do několika částí, zaměřených na specifickou oblast řízení IT služeb, které odpovídají klíčovým procesům v IT oddělení a vzájemně se prolínají. Tyto oblasti jsou znázorněny na následujícím obrázku.

(LBMS, ©2012; ITIL, ©2007; ManagementMania, ©2011-2012; HP, ©2012)



Obrázek 3 Klíčové IT procesy (vlastní zpracování)

4.2 ITSM

IT Service Management (ITSM) se zabývá dodáváním a podporou IT služeb, které jsou zaměřeny na obchodní potřeby organizace a je také souhrnem nejlepších praxí a referenčních modelů procesů řízení služeb IT. ITSM představuje způsob řízení informačních a komunikačních technologií, jejich provozu i rozvoje, který využívá principů řízení na bázi služeb. Zahrnuje tedy pohled zákazníků i poskytovatele IT služeb. Pojem IT Service management vychází z rámce ITIL, ve kterém byl koncept řízení IT pomocí služeb poprvé použit, ale není s ním výlučně spjat. ITSM podle ITIL pokrývá především operativní provozování dodávaných služeb a dlouhodobější budování vztahu ICT a obchodních útvarů v oblasti synchronizace poptávky a dodávky IT služeb.

(ITIL, ©2007; HP, ©2012)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části diplomové práce bylo poskytnout základní teoretický poklad pro zpracování navazující praktické části na základě dostupné odborné literatury a webových stránek. Teoretická část je rozdělena na tři hlavní oddíly, které se věnují oblasti nákladů podniku, nákladovým kalkulacím a moderním přístupům k řízení nákladů.

První část je zaměřena na definici nákladů a jejich odlišnosti ve finančním a manažerském pojetí. Hlavní rozdíl je pro koho získané informace slouží a na jaké časové období se zaměřuje. V současnosti je preferováno **manažerské účetnictví**, které poskytuje manažerům podklad pro jejich rozhodování a slouží pro efektivní řízení podniku. Také na rozdíl od finančního účetnictví pracuje se skutečnými náklady. Dále se tato první část věnuje klasifikaci nákladů, v rámci které se náklady sdružují do stejnorodých skupin dle stanovených kritérií.

Druhá část je věnována oblasti **nákladových kalkulací**. Nejdříve se definují samotné nákladové kalkulace, kalkulační vzorec a kalkulační systém společně s jeho členěním. Je provedeno základní rozdělení na absorpční a neabsorpční kalkulace, které jsou poté detailně popsány.

Třetí část, a zároveň také poslední, je obsahově nejrozsáhlejší v popisu nákladové kalkulace a orientuje se na **moderní přístupy k řízení nákladů** v podniku, konkrétně na metodu Activity-Based Costing, známou pod označením **ABC**. Podstatou ABC modelu je **kalkulace režijních nákladů** jednotlivým aktivitám, prostřednictvím kterých jsou poté přiřazovány nákladovým objektům. Kromě samotné definice se tato část věnuje klasifikaci nákladů pro potřeby ABC na ty, které vstupují do ABC kalkulace, a které jsou v této fázi vyloučeny, dále je nutné určit počet aktivit, které probíhají v podniku a definovat jednotlivé etapy tvorby ABC systému, závěr je měřen na samotnou implementaci ABC systému do podniku. S ABC kalkulací je úzce spojen pojem **ABM**, což představuje přístup k procesnímu nákladovému řízení, kdy jsou náklady korigovány pomocí ovlivňování příčin vzniku těchto nákladů na úrovni aktivit. Praktická část analyzuje podnik poskytující služby, proto je závěr věnován řízení služeb se zaměřením na **ITIL/ITSM**.

Na teoretickou část navazuje praktická část práce, která obsahuje analytickou a projektovou část, a jejichž cílem je projekt aplikace systému řízení nákladů pomocí metody ABC ve zvolené telekomunikační společnosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

„Nadčasovost, spolehlivost a bezpečnost. To jsou vlastnosti naší sítě. Námi zvolené technologie nepatří mezi nejlevnější. Nejdůležitějším faktorem při výběru pro nás nebyla cena, ale spolehlivost a kvalita prověřená ve světovém měřítku.“

Avonet

Název společnosti: Avonet, s.r.o.

IČ: 25322478

Právní forma: Společnost s ručením omezením

Sídlo: Krátká 219, 76326 Luhačovice

Provozovna: Kvítková 4323, 76001 Zlín

Základní kapitál: 160 000 Kč

Počet zaměstnanců: 33

Datum zápisu: 1. 1. 1997

Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE:

61204: Poskytování přístupu k internetu přes bezdrátovou telekomunikační síť

47190: Ostatní maloobchod v nesespecializovaných prodejnách

61: Telekomunikační činnosti

620: Činnosti v oblasti informačních technologií

63: Informační činnosti

731: Reklamní činnosti

6.1 Mise společnosti

Usnadnit lidem komunikaci a přístup k informacím a přispívat tak k posilování stávajících a vytváření nových vztahů, vzdělanosti, konkurenceschopnosti firem i jednotlivců, podílet se na jejich úspěchu.

6.2 Vize společnosti

Jsme spolehlivým partnerem v oboru elektronických komunikací, solidním a poctivým přístupem ke každému zákazníkovi prosazujeme etiku do podnikání, tento postoj je naší významnou konkurenční výhodou.

6.3 Profil společnosti

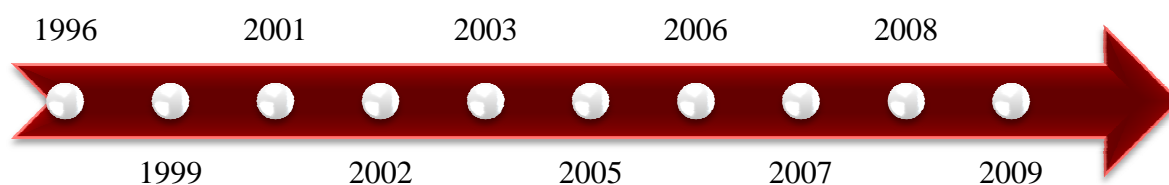
Společnost Avonet, s.r.o. je předním českým poskytovatelem telekomunikačních služeb. Od roku 1996 se specializuje na internetové služby. Kromě dlouholeté tradice v oblasti elektronických komunikací, spojené s cennými zkušenostmi, je její hlavní předností zejména schopnost být trvale na špičce technologického vývoje tohoto dynamického oboru. Síť AVONET využívá nejmodernější technologie v oblasti poskytování telekomunikačních služeb. Její předností je zejména robustní kruhová topologie, velká kapacitní rezerva, kvalita dodavatelů zahraniční konektivity a vysoký počet peeringových propojů zajišťující zákazníkům společnosti to nejlepší spojení.

Avonet poskytuje všechny druhy připojení k internetu, hlasové služby, síťová řešení, zabezpečení sítí a ochranu dat, tvorbu www aplikací, hostingové služby, registraci domén a řadu dalších telekomunikačních služeb. Ve Zlínském kraji disponuje bezdrátovou sítí s více než 100 přístupovými body, ve Zlíně a Holešově provozuje vlastní optickou síť s dostupností služeb pro stovky firem a více než 10 000 domácností.

K silným stránkám společnosti řadíme kvalitu a komplexnost poskytovaných služeb v oblasti připojení na internet pomocí několika moderních technologií, technické řešení sítě, individuální přístup k zákazníkům a odborná technická podpora.

Služeb společnosti Avonet v současné době využívají stovky významných firem a organizací, tisíce drobných podnikatelů a domácích uživatelů, což ji řadí mezi nejvýznamnější telekomunikační firmy ve Zlínském kraji.

6.4 Historie společnosti



Obrázek 4 Mezníky v historii společnosti Avonet (vlastní zpracování)

- **1996** – založení společnosti
- **1999** – nabídka bezdrátového připojení k internetu

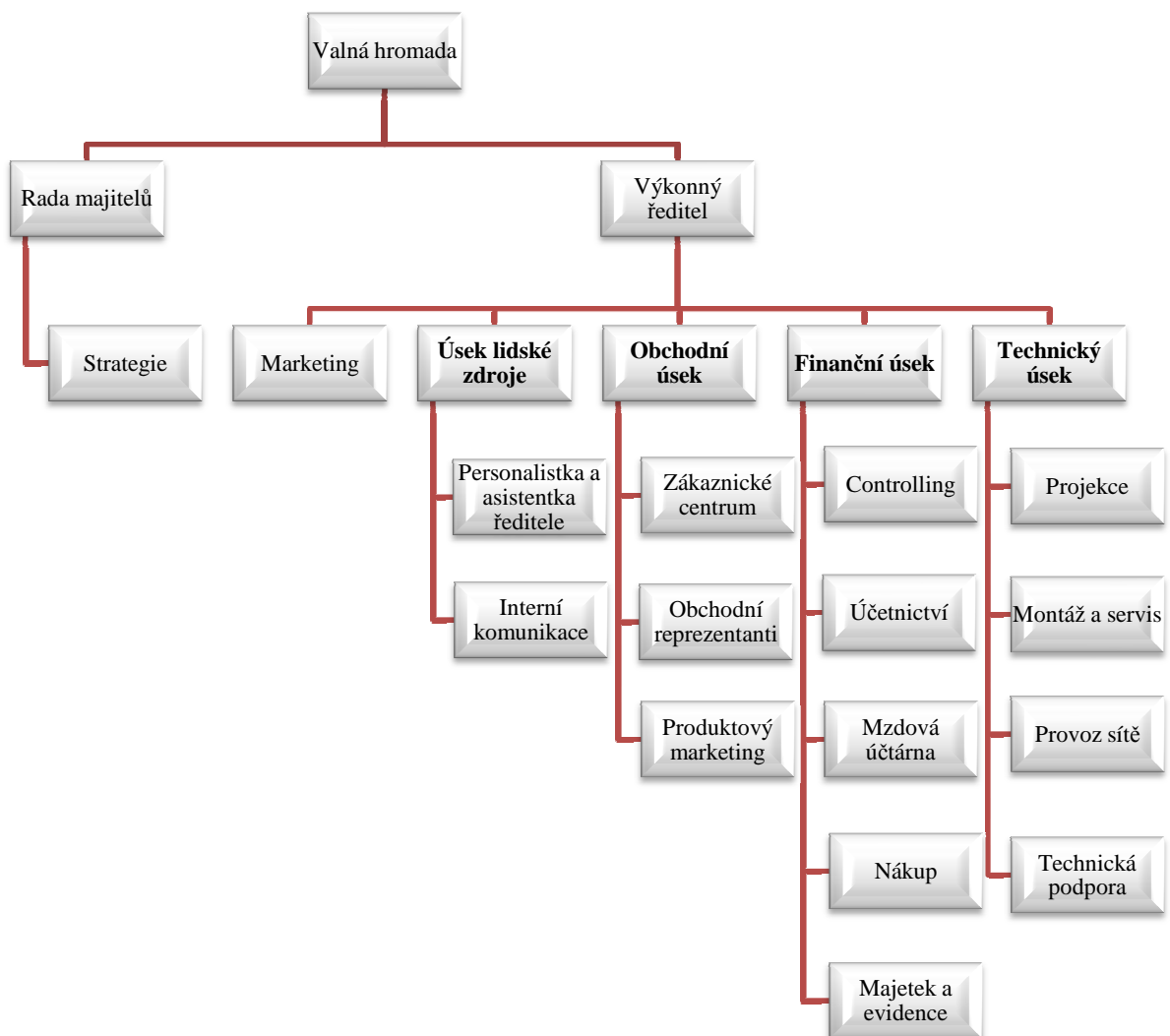
- **2001** – registrace vlastního autonomního systému
- **2002** – zprovoznění uzlu sítě Avonet v Praze
- **2003** – vstup do NIX.CZ
 - Avonet poskytuje ADSL připojení k internetu
 - Nabídka bezdrátového připojení v licenčním pásmu 3,5 GHz
- **2005** – Avonet poskytuje internetovou telefonii – VoIP
- **2006** – trasa Praha – Zlín má kapacitu 1 Gb/s
 - Avonet spouští síť WiFi hotspotů pod značkou mojeWiFi
- **2007** – připojení sítě Avonet do peeringového uzlu SIX.SK (Bratislava)
- **2008** – zprovoznění optické přístupové sítě Avonet ve Zlíně
 - nabídka digitální televize IPTV pro domácnosti
 - připojení sítě Avonet do peeringových uzlů DE-CIX (Frankfurt nad Mohanem), AMS-IX (Amsterdam) a LINX (Londýn)
- **2009** – implementace moderní síťové technologie MPLS

Historie společnosti je zaznamenána v časových milnících, které byly stěžejní pro společnosti v oblasti rozvoje a zprovoznění poskytovaných technologií. Společnost začínala s nabídkou bezdrátového připojení, ke které později přidala vysokorychlostní internet ADSL, v současnosti rozšířený o novou technologii VDSL a v roce 2006 spustila vlastní síť WiFi hotspotů. Tento vývoj technologií souvisí s požadavky trhů a zákazníků, kteří vyžadují spolehlivé a rychlé připojení, a současném turbulentním prostředí telekomunikačních technologií. Právě připojení na internet pomocí vysokorychlostního internetu ADSL, VDSL, bezdrátového připojení a připojení pomocí optické přístupové sítě, která byla zprovozněna v roce 2008. V téže roce rozšířila současné portfolio poskytovaných služeb nabídkou digitální televize IPTV. Vedle internetového připojení a digitální televize je od roku 2005 zprovozněna internetová telefonie známá pod označením VoIP. V roce 2009 byla implementována moderní síťová technologie MPLS, která slouží pro lepší řízení datového provozu a zvýšení spolehlivosti poskytovaných služeb, což dokazuje využívání nejmodernějších technologií v oblasti poskytování služeb zákazníkům.

6.5 Organizační struktura

Součástí charakteristiky analyzované společnosti Avonet je charakteristika řízení na základě organizační struktury podniku. Ta zobrazuje uspořádání a členění jednotlivých podnikových útvarů a také vazby mezi nimi. Organizační struktura slouží k tvorbě

procesních map, které ujasňují odpovědnost jednotlivých pracovníků a úseků za předem definované podnikové činnosti.



Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

Valná hromada, rada majitelů a výkonný ředitel představují v organizační struktuře společnosti řídicí orgány. Rada majitelů má na starosti oblast strategie a marketing společnosti má na starosti výkonný ředitel. Jak je uvedeno na grafickém znázornění organizační struktury, radě majitelů a výkonnému řediteli podléhají čtyři samostatné organizační jednotky, kterými jsou úsek lidské zdroje, obchodní úsek, finanční úsek a technický úsek. Každý z těchto úseků má svého vedoucího, který zodpovídá za jeho chod a jednání v souladu s celopodnikovou strategií. Funkci výkonného ředitele zastává jeden z jednatelů společnosti.

Úsek lidské zdroje se zabývá oblastí interní komunikace společnosti a personálními záležitostmi. Funkci personalistky a asistentky výkonného ředitele zastává jedna osoba.

Obchodní úsek skládá z týmů reprezentantů a zákaznického centra. Vedoucí zákaznického centra je současně podřízen vedoucímu obchodního úseku. Obchodní úsek zodpovídá za sjednané obchody, plnění obchodních cílů a také za produktový marketing.

Finanční úsek je složen z několika subsystémů, kterými jsou oddělení controllingu, účetnictví, mzdová účtárna, nákup a majetková a evidence. I zde je ustanoven vedoucí finančního úseku.

Technický úsek zabezpečuje veškeré záležitosti týkající se technické stránky poskytování služeb, od prvotní montáže zařízení přes provoz datové a hlasové sítě až po oblast technické podpory

6.6 Přehled poskytovaných služeb

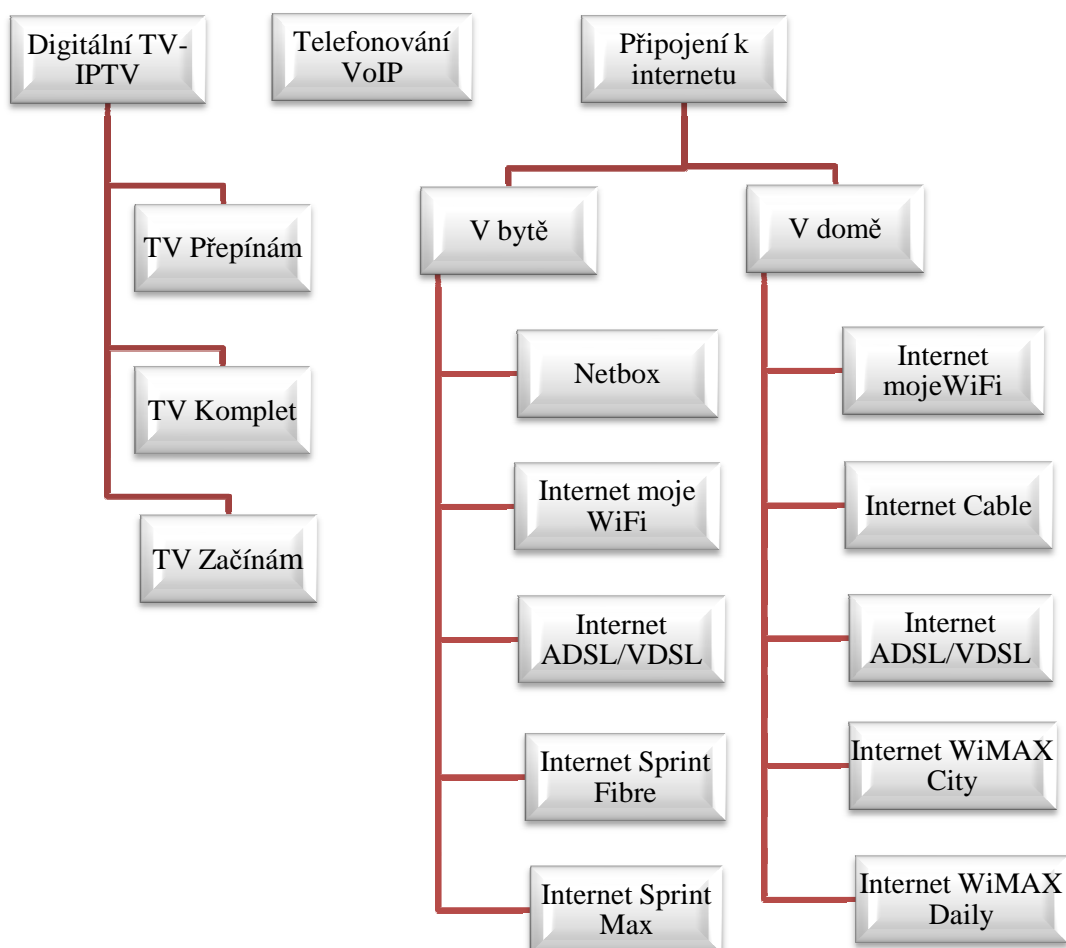
Společnost nabízí široké spektrum telekomunikačních služeb, které jsou koncipovány pro uživatele rezidentního a firemního segmentu. Přehled služeb a technologií:

- **IPTV** - televizní vysílání přes internetový protokol, přenášené vysokorychlostním internetovým připojením (NETBOX televize).
- **VoIP** – internetová telefonie, využívá jediné internetové přípojky pro internetové i hlasové služby a tato služba je oblíbená z důvodu nezávislosti na pevné telefonní lince a na dominantním operátorovi (AVONET telefon).
- **Připojení k internetu**
 - **Bezdrátové připojení** k internetu ve volném i licenčním pásmu přes přístupové body sítě **FWA** (Internet Air Multi, Star, Premium).
 - Připojení k internetu pomocí **optických vláken** (Internet Fibre Office, Premium, Sprint Fibre).
 - **Optická síť** zakončená u zákazníka **síťovým kabelem** (NETBOX Internet).
 - Připojení pomocí **síťového kabelu** (Internet Sprint Max).
 - Připojení pomocí **televizního rozvodového kabelu** (Internet Cable).
 - bezdrátové připojení **standard WiFi** (MojeWiFi).
 - bezdrátové **připojení WiMAX** (Internet WiMAX Daily, City, Advance, Excellent).
 - Připojení přes pevnou telekomunikační síť, **metalický okruh** (Internet ADSL/VDSL).
 - Připojení pomocí technologie **SDSL** (Internet Global).
- **Zabezpečení sítí a ochrana dat**

- **Domény a hosting** – registrace a vedení národních, generických domén a regionálních domén 3. úrovně, webhosting, FTP hosting, server hosting.

6.6.1 Služby pro domácnosti

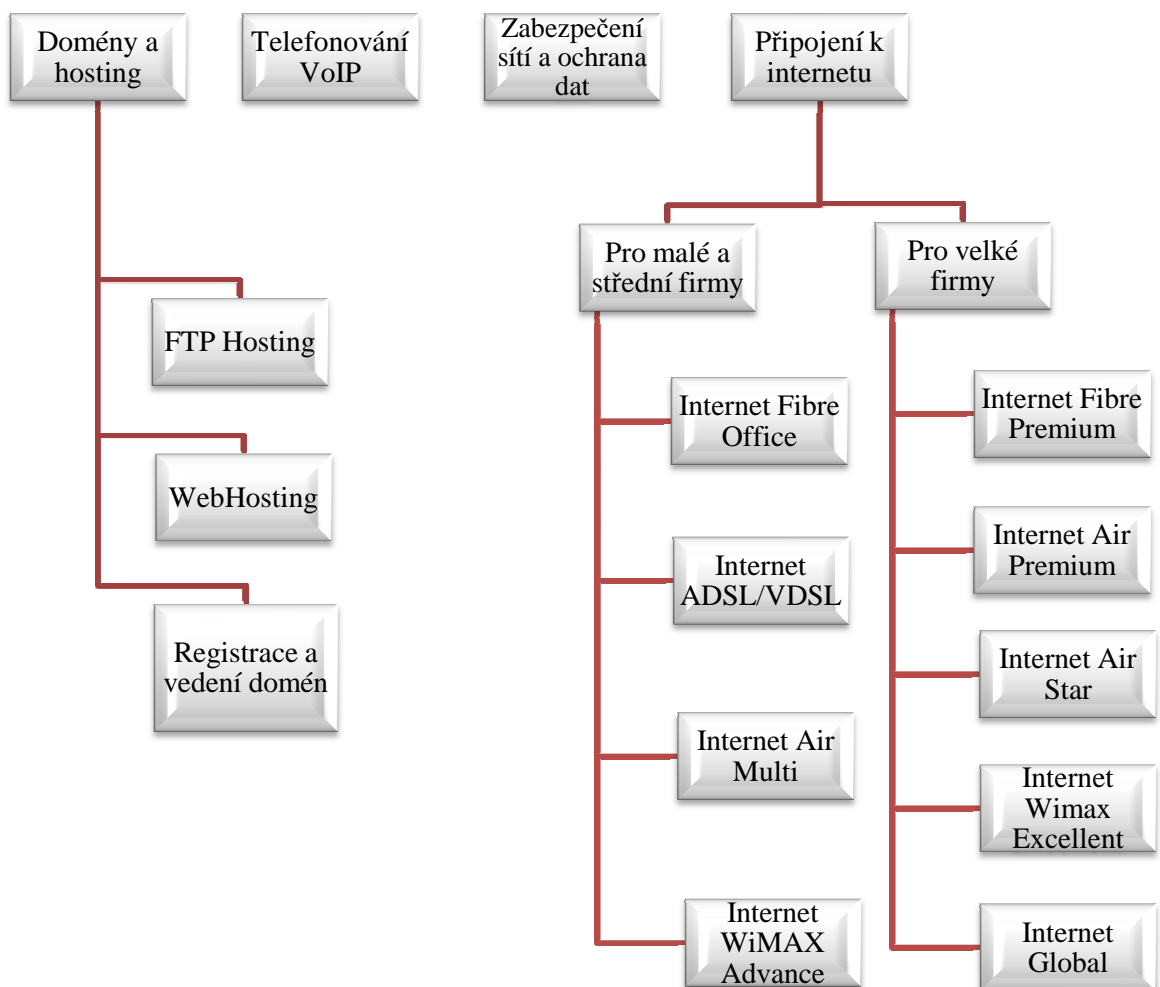
Domácnosti mohou využívat nabídku digitální televize **IPTV**, která je poskytována ve třech základních programových balíčcích. Dále také internetovou telefonii známou pod označením **VoIP**, která je oblíbená z důvodu nezávislosti na pevné telefonní lince a výhodných sazeb hovorného do všech destinací. Primární službu společnosti představuje **připojení na internet**, proto má také největší zastoupení v nabízených službách. Rezidentní zákazníci mohou využívat technologie ADSL/VDSL, bezdrátovou připojení ve standardu WiFi/WiMAX nebo připojení pomocí optické sítě. Koncepce služeb je zobrazena na následujícím obrázku.



Obrázek 6 Schéma služeb pro domácnosti (vlastní zpracování)

6.6.2 Služby pro firmy

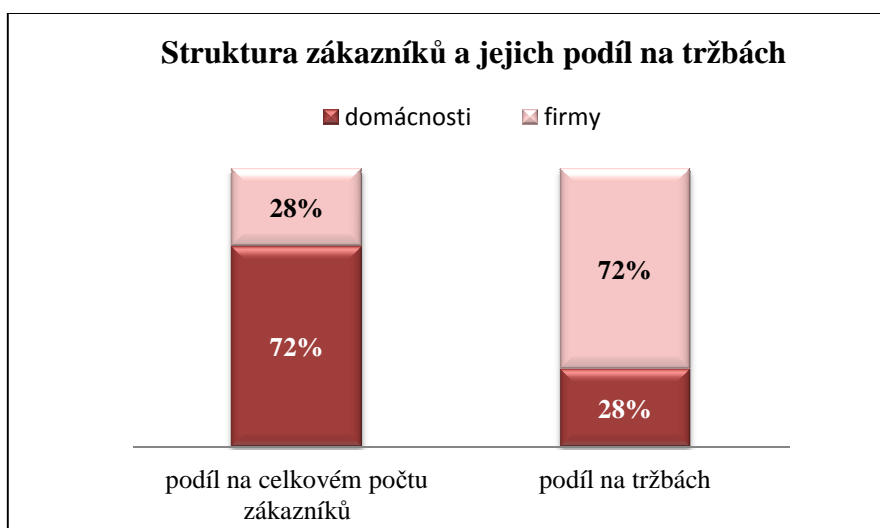
V portfoliu služeb nabízeným firemním zákazníkům doznáváme určité změny oproti nabídce pro uživatele v domácnostech. První změnou je absence digitální televize IPTV, místo které ale nalezneme mnoho jiných služeb, které lépe odpovídají požadavkům těchto klientů. Jedná se zejména o oblast **domén a hostingu**, která umožňuje registraci a vedení národních, generických domén a regionálních domén 3. úrovně, dále **FTP hosting** představující pronájem diskové kapacity na vyhrazených serverech pro umístění, výměnu nebo zálohování libovolných dat a přístup k datovému skladu je umožněn přes protokol FTP odkudkoliv z internetu. Nejvýznamnější produkt představuje opět **připojení k internetu** prostřednictvím technologie SDSL, ADSL/VDSL, bezdrátové připojení pomocí sítě FWA/WiMAX nebo optické sítě. Tyto poskytované služby lépe reflektují potřeby firem v oblasti vyšší přenosovou rychlost, potřebuje propojení firemních poboček nebo vyšší stabilitu připojení.



Obrázek 7 Schéma služeb pro firmy (vlastní zpracování)

6.7 Struktura zákazníků

Ve struktuře zákazníků rozlišuje dvě hlavní zákaznické skupiny, tj. domácnosti a firmy. Následující graf zobrazuje procentuální podíl těchto skupin na celkovém počtu zákazníků a jejich podíl na tržbách společnosti. Domácnosti představují 72% ze všech zákazníků s 28% podílem na celkových tržbách. Naproti tomu firmy tvoří pouze 28% zákazníků, ovšem jejich podíl na celkových tržbách je neuvěřitelných 72%. Z těchto údajů jasně vyplývá, že firemní zákazníci generují naprostou většinu tržeb, proto se analyzovaná společnost primárně zaměřuje na tuto skupinu zákazníků jako na hlavní zdroj příjmů.



Obrázek 8 Struktura zákazníků a jejich podíl na tržbách (vlastní zpracování)

Společnost eviduje v současnosti 5933 aktivních zákazníků s celkovými tržbami 4 345 282 Kč. Firmy generují v oblasti tržeb 3 166 578 Kč s počtem 1712 zákazníků. U domácností je výše tržeb nižší, a to 1 178 704 Kč, ovšem na této částce se podílí 4 221 zákazníků. Zmíněné číselné údaje jsou k dispozici v následující tabulce. Data jsou aktuální k období 07/2012.

Tabulka 1 Struktura zákazníků a jejich podíl na tržbách (vlastní zpracování)

	počet zákazníků	tržby
domácnosti	4221	1 178 704 Kč
firmy	1712	3 166 578 Kč
celkem	5933	4 345 282 Kč

7 ÚVODNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI

V úvodu analytické části byla společnost představena jak v oblasti jejího fungování, poskytovaných služeb a také struktury zákazníků a jejich podílu na jednotlivých produktech. Cílem této části je provést **analýzu vnitřního a vnějšího prostředí společnosti Avonet, s.r.o.**, současného stavu **řízení nákladů** a základní **finanční analýzu**, která obsahuje analýzu ČPK, rentability, zadluženosti a likvidity. Jako materiál pro zpracování slouží finanční výkazy za období 2009 - 2011, data z účetního systému společnosti a interní materiály mapující vývoj nákladů ve sledovaných oblastech.

7.1 Analýza vnitřního prostředí

Analýza vnitřního prostředí se zaměřuje na samotnou **firmu bez vlivů jejího okolí** a jejím cílem hodnocení stavu uvnitř předem stanovené organizace. Vnitřní faktory představují zdroje firmy, management, zaměstnanci firmy, organizační struktura, kultura firmy, mezilidské vztahy, etika a materiální prostředí, vnější faktory jsou z této analýzy vyloučeny a není na ně brán zřetel, protože nemohou být přímo řízeny nebo ovlivňovány samotným podnikem ani jeho managementem.

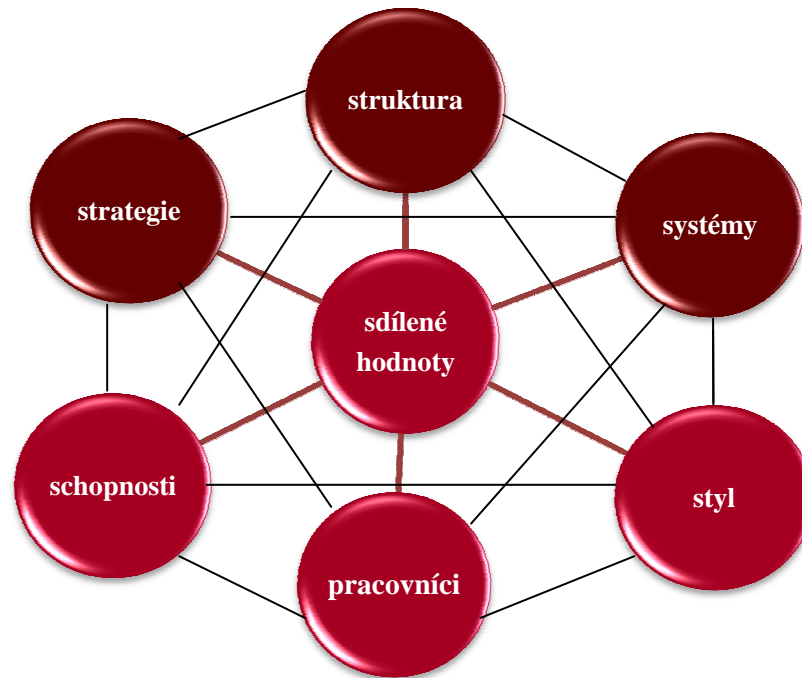
Analýza se zabývá fungováním firmy, jejím systémem a pravidly, informovaností a spoluprací mezi jejími jednotlivými úseky. (Jakubíková, 2009)

Pro analýzu vnitřního prostředí je použita **analýza 7S**, která patří k významným analýzám v této oblasti.

7.1.1 Analýza 7S

Tento model obsahuje sedm základní aspektů, které se vzájemně podmiňují, ovlivňují a rozhodují o tom, jak bude definovaná firemní strategie naplněna. Těmito aspekty jsou strategie a struktura firmy, spolupracovníci a jejich schopnosti, styl řízení, systémy firmy, sdílené hodnoty. Jedná se o skupinu charakteristických vnitřních, vzájemně závislých faktorů, které výrazně ovlivňující úspěch podniku za předpokladu, že budou v rovnováze rozvíjeny.

Právě výzkum T. J. Peterse a R. H. Watermana ukázal, že úspěšná firma je ovlivňována sedmi vnitřními, vzájemně závislými a rovnoměrně rozvíjenými faktory. Tyto faktory definují rámec 7S faktorů firmy McKinsey. Nyní bude každý z těchto faktorů podroben rozboru v návaznosti na zvolenou společnost Avonet. (Smejkal a Rais, 2010)



Obrázek 9 Rámec 7S faktorů (Smejkal a Rais, 2010)

V první části budou definovány tzv. **tvrdé elementy**, kterými jsou strategie, struktura, systémy, a poté tzv. **měkké elementy**, kde řadíme sdílené hodnoty, schopnosti, styl řízení a spolupracovníky.

Strategie firmy (Strategy) – jedná se o dlouhodobou orientaci firmy, stanovení vize a způsobu, jak toho má být dosaženo. Analyzovaná společnost staví svou vizi na spolehlivosti, solidním a poctivým přístupem ke každému zákazníkovi. Jako hlavní konkurenční výhodu spatřuje v postoji k zákazníkům a prosazování etiky do svého podnikání. V oblasti služeb je velmi důležitý kontakt se zákazníky, způsob chování a jednání s nimi. Utváření trvalých vztahů mezi zákazníkem a podnikem vede ke spokojenosti zákazníka, a jak se uvádí, spokojený stávající zákazník je pro firmu nejhodnotnější. Zákazník využívající služby mnohdy staví své vnímání podniku na prvotním kontaktu, který je vnímán velmi intenzivně a závisí na něm, zda podnik u zákazníka uspěje či nikoliv. Firma prosazuje strategii „**zákazník na prvním místě**“. Zákazníkovi se podřizuje celý proces poskytování služby, proto bylo provedeno několik interních analýz komunikačních potřeb zákazníků a jeho nároků na dostupnost poskytovaných služeb. Na základě těchto informací je možné zákazníkovi doporučit to nejvhodnější řešení tzv. „na míru“. Společnost se snaží poskytnout zákazníkovi přidanou hodnotu ke každé službě v podobě nabídky poradenství, konzultací a kvalitního servisu s nadstandardní péčí a osobní přístupem. Zákazník je stavěn na první místo v každé části

procesu poskytovaných služeb, jelikož telekomunikace je oblast, kterou zákazník využívá nepřetržitě a očekává, že obdrží nejvyšší kvalitu. Strategií je poskytovat zákazníkům kvalitní a spolehlivé telekomunikační služby a uplatňovat nadstandardní postoj k zákazníkům jako konkurenční výhodu.

Struktura (Structure) – určuje funkční a obsahovou náplň organizačního uspořádání ve smyslu podřízenosti a nadřízenosti, spolupráce a sdílení informací. Pro společnost je charakteristické **úzké vedení**, které tvoří dva jednatele, pozici výkonného ředitele vykonává jeden z jednatelů. Úzké vedení je v první řadě dáno velikostí společností. Organizační struktura je vytvořena tak, aby co nejlépe vystihovala optimální rozdělení úkolů a kompetencí. Jsou vytvořeny 4 samostatné úseky, které jsou podřízené výkonnému řediteli, radě majitelů a valné hromadě. Každý z těchto úseků má stanoveného svého vedoucího, který za daný úsek zodpovídá jak v plnění jeho cílů, které jsou zaimplementovány do strategických cílů podniku jako celku. Předností této organizační struktury je jasné vymezení odpovědnosti a kompetencí, respektování pracovní specializace, naopak jako nedostatek lze považovat menší koordinaci mezi jednotlivými úseky.

Systémy (Systems) – pod tímto pojmem se rozumí všechny informační procedury, které v organizaci probíhají. Telekomunikační technologie jsou velmi dynamickým oborem, kde se klade velký důraz na poskytování služeb využívající nejmodernější technologie, které jsou současně kvalitní a vyznačují se vysokou mírou stability. Pro zpracování požadavků v interních systémech je nutné mít k dispozici spolehlivé a bezpečné systémy, protože se pracuje s citlivými údaji klientů, které musí být precizně zabezpečeny. Proto společnost klade maximální důraz na **kvalitní zabezpečení sítí a ochranu dat**. Na rostoucí rizika elektronické komunikace reaguje rozšířenou nabídkou bezpečnostních produktů a řešení, mezi které patří komplexní řešení bezpečného připojení lokální sítě, nebo konsolidace veškerých druhů ochrany počítače. Právě toto turbulentní prostředí vyžaduje vysokou úroveň flexibility a schopnosti se přizpůsobit se tržním a lokálním podmínkám. V současnosti je práce s internetem na denní bázi a klienti spoléhají na bezproblémové poskytování služeb, které jim umožňuje několik druhů technologií zvolených tak, aby co nejlépe odpovídali jejich požadavkům.

Sdílené hodnoty (Shared Values) – odrážejí základní ideu a principy respektované zaměstnanci a jinými osobami, bezprostředně zainteresovanými na úspěchu firmy. Tento aspekt je těsně spojen s aspektem spolupracovníků, protože jsou to právě zaměstnanci,

kteří tyto hodnoty přejímají a podílejí se na vytváření určitých neformálních norem chování ve firmě. Z důvodu menšího počtu zaměstnanců je utváření vnitřní atmosféry o to intenzivnější a je výsledkem myšlení lidí ve firmě. Zaměstnanci **znají definované cíle a priority, které je nutné respektovat.**

Schopnosti (Skills) – schopnostmi je myšlena profesionální zdatnost pracovníků firmy jako celku. Ve společnosti jsou jasně definovány kompetence a odpovědnost jednotlivých zaměstnanců. Vzhledem k oboru, ve kterém působí, je velký tlak na **rozvoj technické kvalifikace** u techniků a **rozvoj znalostí a komunikačních dovedností** u pracovníků prodeje a technické podpory. V tomto prostředí je nutné disponovat schopností rychlé adaptace podle vývoje telekomunikačních technologií.

Styl (Style) – styl vyjadřuje to, jak vedení podniku přistupuje k řízení a řešení vyskytujících se problémů. Společnost uplatňuje určité prvky **direktivního řízení**, které se prolínají s **prvky demokratického řízení**. Strategické cíle a operativní plány jsou jasně stanovené vedením podniku, které musí být zaměstnanci naplněny. Prvky demokratického řízení zabezpečuje určitá míra participace na rozhodování, která zajišťuje motivaci zaměstnanců k dosahování stále lepších výsledků. Ve společnosti je stanoven vedoucí každého úseku, který odpovídá za respektování nastavených pravidel a doručování požadovaných čísel.

Spolupracovníci (Staff) – tímto se míní řídicí i řadoví zaměstnanci a jejich vztahy, motivace a chování vůči zaměstnavateli. Zaměstnanci společnosti musí disponovat technickými a produktovými **znalostmi**, stejně jako perfektními komunikačními **dovednostmi** a schopností vyjednávat s náročnými klienty. Vedení podniku aktivně spolupracuje s ostatními zaměstnanci s uplatněním přímé komunikace. Zaměstnanci znají motivační zázemí a možnosti sebevzdělávání. Snaha o přímou komunikaci mezi vedoucími a řadovými pracovníky napomáhá k získávání relevantních informací včas. Zaměstnanci jsou vedeni k flexibilnímu jednání a schopnosti adaptace v krátkém časovém intervalu.

Zhodnocení analýzy 7S – Provedená analýza 7S poukazuje na soulad mezi podnikovou strategií, organizační strukturou a systémem, které se vzájemně doplňují. Definovaná strategie je dodržována díky pevné organizační struktuře, kde každý zaměstnanec disponuje určitými kompetencemi a odpovědností za odvedenou práci a kvalitnímu systému, který společnost využívá. U tzv. měkkých elementů je zřetelná snaha o poskytnutí vyhovujícího pracovního prostředí, co se týká stylu řízení či podpory rozvoje schopností zaměstnanců. Sdílené hodnoty jsou těsně spjaty se strategií společnosti, tj.

poskytovat kvalitní a spolehlivé připojení a postavení zákazníka na prvním místě. Přestože v podniku probíhají školení zaměstnanců, vždy je prostor pro větší rozvoj jejich znalostí a dovedností.

7.2 Analýza vnějšího prostředí

Analýza vnějšího okolí je zaměřena zejména na odhalení vývojových trendů, které působí ve vnějším prostředí, a které mohou podnik v budoucnosti výrazně ovlivňovat. Dedouchová (2001) rozděluje okolí podniku na **mikroprostředí**, které bezprostředně obklopuje podnik, někdy také nazýváno podnikatelské prostředí, a **makroprostředí**, které je společné pro všechna mikroprostředí. Pro analýzu makroprostředí byla zvolena **PEST** analýza a pro mikroprostředí pak **Porterova analýza pěti hybných sil**.

7.2.1 PEST analýza

PEST je používána pro analýzu makroprostředí a jedná se o situační analýzu zaměřenou na politicko-legislativní, ekonomické, sociálně-kulturní a technologické prostředí podniku.

Politicko-legislativní prostředí – Současná politická situace může mít za následek významné změny ve formě daňových zákonů, regulace, ochrany životního prostředí a oblasti ochrany a bezpečnosti práce. Právě změna daňových zákonů může zapříčinit nestabilitu v plánování podniku za předpokladu, že nebude mít relevantní informace včas. Je také nutné sledovat všechny podstatné zákony a návrhy, které jsou důležité pro oblast, kde firma působí, stejně jako chování regulačních orgánů, které jsou typické právě pro telekomunikace. Významné je působení **antimonopolního úřadu, Českého telekomunikačního úřadu (ČTÚ) a Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS)**, který již v minulosti zasáhl a zrušil například tendr ministerstva vnitra na nové rámcové smlouvy na takzvanou komunikační infrastrukturu veřejné správy přesahující hodnotu jedné miliardy, nebo se zabýval zneužitím dominantního postavení na trhu přístupu ke službám sítě internet prostřednictvím širokopásmové technologie ADSL zejména v oblasti stlačování marží. Propojení vlády a ČTÚ ilustruje vznesený požadavek od ministra průmyslu a obchodu na vypracování podoby aukce telekomunikačních kmitočtů tak, aby se podařilo na trh přilákat čtvrtého operátora. ČTÚ zde vystupuje jako nezávislý regulátor, přesto strategie je určena vládou. Rovněž cenová kontrola je plně v kompetenci cenového regulátora, kterým je Český telekomunikační úřad.

Ekonomické prostředí – vzhledem k současné ekonomické situaci, která je charakteristická **pomalým růstem HDP**. Dle dostupných údajů Českého statistického úřadu za první čtvrtletí je pokles HDP o 0,7% oproti stejnému období minulého roku, průměrná míra inflace je na úrovni 2,8% oproti roku 2011. Tyto čísla jenom dokládají nepříznivou ekonomickou situaci, kdy sice meziročně nominální mzda za Q1/2012 vzrostla o 3,6%, ale současně se zvýšily spotřebitelské ceny za uvedené období o 3,7 %, což v konečném efektu znamenalo pokles reálné mzdy o 0,1%. Tato se situace se promítá do nákladově orientovaného rozhodování spotřebitelů o využívání služeb na trhu, kde jsou firmy nuceny nabízet stále nižší ceny svých služeb z důvodu vysoce konkurenčního IT/Telco prostředí.

Sociální prostředí – faktory ovlivňující socio-kulturní prostředí, které je v neustálém vývoji a správný odhad trendů a jejich poznání může vést k získání náskoku před konkurencí v boji o zákazníka. Právě získání zákazníka v prostředí, které je charakteristické vysokou koncentrací firem poskytující podobné služby, je velmi obtížné a vyžaduje poznání demografického vývoje a využívání volné času z důvodu správného zacílení nabídky služeb. Prioritní službou je připojení k internetu, které v současnosti využívá, nebo využívání plánuje téměř každá domácnost. Právě výběr poskytovatele je založen na doporučení, přístupu k zákazníkům, technickému zázemí a nejvíce na cenových podmínkách služby, proto můžeme konstatovat, že cena je hlavním aspektem pozitivní stimulace poptávky. Cena je také jedním z impulsů, které zákaznicky vedou od velkých společností směrem k lokálním poskytovatelům, což má za následek růst důvěry v menší firmy a umožňuje to jejich růst na daném trhu.

Technologické prostředí – oblast telekomunikačních technologií je charakteristická vysokým tempem vývoje a vysoce konkurenčním trhem. Proto je zde kladeny vysoké nároky na jejich technické provedení, stabilitu, bezpečnost a také nulovou toleranci chyb vzniklých ze strany poskytovatele. Vzhledem k vysokému počtu globálních i lokálních společností poskytující podobné služby, tak v případě výskytu nadměrného počtu chyb podnik přichází o své zákazníky, kteří si hledají spolehlivější poskytovatele. Telekomunikace by se měly vyznačovat svou precizností a spolehlivostí, proto je nutné zaměření na eliminaci chybovosti a orientaci na nejnovější technologie a zařízení.

Grafické znázornění PEST analýzy je následující:

Tabulka 2 Shrnutí PEST analýzy (vlastní zpracování)

<p>Politické prostředí</p> <ul style="list-style-type: none"> • cenová kontrola v kompetenci ČTÚ • požadavek vlády na čtvrtého operátora • legislativní změny týkající se elektronických komunikací, daňových sazeb, aj. • činnost ÚOHS - dohlížení na zadání veřejných zakázek, dodržování pravidel hospodářské soutěže • monopolní postavení předních poskytovatelů
<p>Ekonomické prostředí</p> <ul style="list-style-type: none"> • dopad ekonomické recese • pomalý růst HDP • nákladová orientace firem spotřebitelů • snížení reálných mezd obyvatelstva
<p>Sociální prostředí</p> <ul style="list-style-type: none"> • demografický vývoj a vývoj preferencí zákazníků • etické a zodpovědné podnikání • odlišnost od konkurence v individuálním přístupu • zvyšující se důvěra v lokální firmy
<p>Technologické prostředí</p> <ul style="list-style-type: none"> • vysoká technologická náročnost • nulová tolerance chyb • rychlost zastarání • požadavky na bezpečnost a stabilitu • nové technologie, jejich rychlý vývoj

7.2.2 Porterova analýza

Michael E. Porter je autorem analytického konceptu pro určení konkurenční strategie, který zahrnuje strukturální analýzu mikroprostředí prostředí podniku. Porterova analýza vychází z pěti hybných sil, kterými jsou hrozba vstupu nových konkurentů, hrozba substitutů, vyjednávací síla dodavatelů, zákazníků a intenzita konkurentů v daném odvětví.

Hrozba vstupu nových konkurentů – v současnosti je nejaktuálnějším tématem vstup čtvrtého mobilního operátora, který má rozvolnit aktuální telekomunikační trh a ukončit oligopol tří mobilních operátorů. Pro nového operátora by mělo být vyčleněno podle posledních informací pásmo 1800 MHz, které ale není uzpůsobeno na plošné rozšiřování z důvodu vysoké nákladnosti. Nejlukrativnější pásmo 800 MHz, které umožňuje pokrytí většího množství území s nižším počtem vysílačů, nebude předmětem vyhlášené aukce a

nový operátor tak nebude stavět vlastní síť s tím, že bude závislý na povinném přístupu do sítí stávajících operátorů. To představuje novou konkurenci v podobě technologie vysokorychlostního připojení k internetu LTE, které využívá právě pásmo 1800 MHz. Tato technologie může znamenat přímo konkurenci pro připojení pomocí síťových kabelů, protože zákazníkům dokáže poskytnout vysokorychlostní internet, který nebude vázaný na jedno místo. Nezanedbatelný je stále se zvyšující počet WiFi providerů, kteří působí po celém Zlínském kraji.

Hrozba substitutů – společnost je orientována na trend zvyšující se poptávky po svých produktech, proto je nucena mapovat situaci na trhu v podobě substitutů vlastních služeb. Vzhledem k rychle se rozvíjejícímu IT prostředí a velkému množství lokálních i globálních poskytovatelů, je hrozba substitutů v podobě několika druhů připojení k internetu velmi intenzivní. Zákazníci mají možnost výběru z několika technologií, i přes odlišné specifikace služeb v podobě přenosové rychlosti download/upload, agregace nebo FUP, lze je považovat za přímé substituty, protože zákazníkům zajímá zejména rychlost, stabilita a cena připojení, nikoliv technické řešení připojení.

Vyjednávací síla dodavatelů – tato oblast je silně ovlivněna činností ČTÚ a ÚOHS, jenž v minulosti uložil například monopolnímu poskytovateli telekomunikačních služeb, Českému Telecomu (ČTe) pokutu za zneužívání svého dominantního postavení na trhu zprostředkování přístupu ke službám sítě Internet a přenosu dat za užití širokopásmové technologie ADSL/VDSL veřejnými pevnými telekomunikačními sítěmi. Analyzovaná společnost využívá tento přístup k místním smyčkám ČTe (nyní Telefónica O2 CR) a STAR 21. Ty se považují za externí dodavatele, jejichž vyjednávací síla je regulována a situace je v tomto pohledu stabilní.

Vyjednávací síla zákazníků – vzhledem ke konkurenci v telekomunikačním odvětví je vyjednávací síla zákazníků velmi silná. To má za následek stále se snižující ceny poskytovaných služeb, které jsou nabízeny s mnoha doplňkovými balíčky, které mají nabízející společnost odlišit od konkurence a nabídnout zákazníkovi určitou přidanou hodnotu. Názorným příkladem, který ilustruje situaci ve Zlínském kraji, je marketingová akce významného globálního konkurenta analyzované společnosti, který nabízí právě v tomto kraji levnější připojení k internetu ve srovnání s jinými kraji. To poukazuje na velký vliv zákazníků a jejich vyjednávací sílu, protože pokud poskytovatel nepřizpůsobí svoji nabídku lokálním podmínkám, tak o tyto zákazníky přichází.

Intenzita konkurentů v odvětví – IT je považováno za velmi turbulentní a vysoce konkurenční prostředí. Vzhledem k velkému počtu poskytovatelů internetového připojení je konkurence v odvětví velmi intenzivní. Analyzovaná společnost poskytuje připojení prostřednictvím několika technologií, které zahrnují bezdrátové připojení, pomocí optických kabelů a pevnou telekomunikační síť. Proto z globálního hlediska mezi největší konkurenty řadíme všechny tři mobilní operátory – Vodafone, T-Mobile a Telefónica O2 CR, zejména posledně jmenovaný staví na rozsáhlých základech, které v minulosti vybuodovala dominantní společnost v oblasti internetového připojení – ČTe. Lokálními konkurenty jsou především InerneXT, Volný.cz, Skynet nebo místní poskyteli WiFi připojení, kterých je nespočet.

Grafické shrnutí Porterova modelu pěti hybných sil:

Tabulka 3 Shrnutí Porterova modelu (vlastní zpracování)

<p>Nová konkurence</p> <ul style="list-style-type: none"> • působení ČTÚ a vlády • požadavek vlády na čtvrtého operátora • nízké bariéry pro vstup nových internetových poskytovatelů
<p>Substituty</p> <ul style="list-style-type: none"> • velký počet poskytovatelů, lokálních i globálních • možnost několika druhů technologií pro připojení • srovnatelné ceny za poskytované služby
<p>Dodavatelé</p> <ul style="list-style-type: none"> • působení ČTÚ a ÚOHS • regulace - stabilní prostředí • dodavatelé TO2 CR a STAR 21 - přístup k jejich datovým sítím
<p>Odběratelé</p> <ul style="list-style-type: none"> • intenzivní působení zákazníků na výši ceny • mnoho alternativ internetového připojení • silná vyjednávací schopnost s ohledem na lokální podmínky
<p>Stávající konkurence</p> <ul style="list-style-type: none"> • vysoce konkurenční prostředí • tlak na snižování cen poskytovaných služeb • mnoho druhů technologií v oblasti připojení k internetu • velký počet poskytovatelů včetně mobilních operátorů (TO2, T-M, V-F, wifí poskyteli Volný.cz, Skynet, InerneXT)

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Pro zpracování navazující projektové části zaměřené na řízení nákladů pomocí ABC modelu, je nutné analyzovat současné nákladové řízení společnosti.

Řízení nákladů neznámá jen samotné snižování nákladů, ale představuje kontinuální dlouhodobé strategické řízení všech nákladových položek. Analýza nákladů udává základní obraz o struktuře nákladů za období 2009-2011, které budou dále zpracovány v ABC modelu.

8.1 Současné řízení nákladů

Prvotní řízení nákladů ve společnosti spočívalo v evidenci nákladů na účtech české účetní osnovy, která byla konkretizována dle potřeb společnosti a rovněž dle požadavků ČTÚ jako regulátora trhu telekomunikací. Je využíváno zjednodušené nákladové kalkulace, kdy se do kalkulací započítávají pouze některé přímé a variabilní nákladů, a tudíž na kalkulační jednici není zohledňována problematika alokace nepřímých nákladů. Ceny služeb jsou určovány trhem a konkurencí, obchodníci využívají individuální kalkulace pouze pro velké klienty, kde jsou zahrnovány náklady na přípojný koncový bod, zohledňuje se rychlost přenosu Mbit – za Mbit je stanovena cena, která obsahuje náklady za přenos dat ke koncovému uživateli, náklady na konektivitu obecně, a požadovanou marži. V roce 2009 bylo zadáno zpracování **implementace procesního řízení nákladu** s využitím metody **ABC**. Ve společnosti byly definovány aktivity spadající do 4 skupin, tj. **poskytování připojení, provoz sítě, doplňkové služby a infrastruktura**. Toto rozdělení je k dispozici v následující tabulce.

Tabulka 4 Schéma aktivit (Šperková, 2009)

Poskytování připojení	Zřízení služby		Doplňkové služby	Infrastruktura
	Zřízení přípojného bodu			
	Poprodejní péče o klienta			
Provoz sítě	Provoz a údržba vlastních sítí	Optické sítě	Zabezpečení počítače a ochrana dat, poštovní služby, webhosting, VPN, tvorba WWW stránek, internetové herní servery	Administrativa, infrastruktura, ekonomika, budovy, personál
		Anténa		
		Kabel		
	Pronajaté externí sítě	STAR 21		
		ADSL a O2 CEN		

Základní skupiny obsahují jednotlivé aktivity, které se posléze využívají v ABC modelu. Díky takovému rozdělení ale nastala situace, že nebylo řešeno přiřazení nákladů podle zákaznických segmentů – domácnosti a firmy. Přitom zřízení služby je u domácností jednodušší a levnější než u firemních zákazníků. Díky tomu došlo k nadhodnocení nákladu u domácností připojených přes optickou síť, kabel a ADSL a podhodnocení nákladu u firem. Z tohoto důvodu vznikl požadavek rozčlenit náklady dle zmíněných skupin zákazníků.

Dále u internetového připojení ADSL a STAR 21, které zabezpečuje společnost Telefónica O2, nevznikají žádné montážní a projekční náklady u společnosti Avonet, na rozdíl od připojení, které společnost Avonet zabezpečuje sama. Vhodným řešením by mohlo být podrobnější přerozdělení nákladů na připojení klienta k síti. Výpočet nákladu by mohl být přesnější tehdy, pokud by společnost měla k dispozici přehled o nákladovosti na provoz sítě s ohledem na její strukturu a míru přenosu dat – protože pak je nákladnost zákazníků nadhodnocena nebo podhodnocena v závislosti na místě využívání služby. Stejně jako v případě obdržení informací o objemu přenášených dat na konkrétním druhu sítě by bylo možné přesněji určit cenu těchto služeb.

Do budoucna se společnost Avonet hodlá zaměřit na zmíněné problémové oblasti alokace nákladů na jednotlivé služby/zákaznické segmenty a implementaci samotného řízení dle ABC modelu.

(Šperková, 2009)

8.1.1 Druhové členění nákladů

Společnost má již zpracované klasické druhy členění nákladů podle Výkazu zisku a ztrát, které odpovídá finančnímu účetnictví. Zpracování nákladových skupin je z roku 2009, ale z důvodu zachování rozdělení nákladů do homogenních skupin je popsána tato verze s použitím hodnot pro definované období.

Náklady jsou ve společnosti definovány následovně:

1) Náklady vynaložené na prodané zboží

Předmětem prodeje jsou koncová zařízení jako součást poskytované služby nebo samostatně v případě zájmu zákazníků. Koncová zařízení zahrnují modemy (HW, SIB), wifi sady (wifi zařízení, antény, kabely a konektory, routery, switche, aj.), STB, ATA převodníky, VoIP brány, IP telefony, ISDN převodníky a ostatní zařízení.

2) Výkonová spotřeba

- *Materiál* – montážní materiál (pro přístupové body u nových zákazníků a servis stávajících zákazníků), drobný DHM do 40.000Kč (PC, jiná HW zařízení, příslušenství a komponenty, modemy a routery), běžný provozní materiál (spotřeba PHM, kancelářské potřeby, reklamní předměty do 500Kč bez DPH, aj.)
- *Náklady na služby* – reklama, billboardy, SW vybavení a doplňky do 60.000Kč, platby providerům za poskytování internetu, cestovné, parkovné, provize externím prodejčům, nájem a zabezpečení kanceláří, poskytování telefonních linek a mobilních telefonů, nájemné na přístupových bodech, opravy aut a zařízení, činnost daňových poradců, domény, školení, leasing zařízení a aut.
- *Náklady na energii* – energie je spotřebovávána zaměstnanci pracujících v nájemních prostorách společnosti, která byla v roce 2011 vyčíslena na 158 008 Kč a spotřeba energie využívána technickým úsekem k zabezpečení provozu internetové sítě a energie potřebné k provozu datových ústředí je v daném roce vyčíslena na 755 090 Kč.

3) Osobní náklady

Osobní náklady jsou kalkulovány na 33 zaměstnanců, kteří jsou odměňováni fixní měsíční mzdou vzhledem k odpracovanému časovému fondu a flexibilní částí mzdy za stanovené úkony. Do osobních nákladů se započítávají náklady na SZP placené ze strany zaměstnavatele dle platných legislativních norem, stravenky a různé formy příspěvků od zaměstnavatele.

4) Daně a poplatky

Největší část tvoří poplatky Českému telekomunikačnímu úřadu (ČTÚ) za provozování služeb, které společnost nabízí. Konkrétními nákladovými položkami za rok 2011 jsou poplatky ČTÚ za VoIP, dialup, přístupové body k internetové síti nebo datové spoje, souhrnně přesahující výši 800 000 Kč. Ostatní položky jsou z pohledu jejich výše nevýznamné.

5) Nákladové úroky

Nákladové úroky představují náklady sjednaných úvěrů, které společnost v současné době čerpá. Konkrétně je jedná o částku 862 000 Kč. Na příslušném účtu účtové skupiny se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle

smlouvy o úvěru, v případě půjček nebo finančních operací. Tyto úroky se vykazují ve věčné a časové souvislosti.

6) Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odepisuje se páteční síť, vysílače, rádiové antény a zařízení, optické sítě, počítačové servery, klimatizace, velké generátory (UPS). Odpisy dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku jsou seskupeny v jedné nákladové skupině a za rok 2011 jsou evidované v celkové výši 3 339 000 Kč. Odpisy hmotného majetku tvoří významný podíl, a to ve výši 3 237 000 Kč, odpisy nehmotného majetku jsou evidovány pouze ve výši 102 000 Kč, což je možné z pohledu celkových odpisů považovat za nevýznamné.

7) Ostatní náklady

Tyto náklady zahrnují pojištění majetku, zařízení, odpovědnosti nebo majetku na leasing, Leasing majetku zahrnuje HW zařízení, služební automobily a leasing optické sítě využívané pro připojení k internetu.

(Šperková, 2009)

Následující tabulka uvádí výše popsané nákladové druhy v období 2009-2011:

Tabulka 5 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011
Daně a poplatky	903	964	917
Nákladové úroky	1 180	932	862
Náklady na prodané zboží	5 161	2 241	2 145
Odpisy	5 394	2 649	3 339
Osobní náklady	17 613	17 284	16 555
Výkonová spotřeba	31 835	36 280	36 692
Ostatní náklady	633	630	646
Celkem	62 719	60 980	61 156

Na základě informací, které nám poskytuje tato tabulka, je možné určit položku, která je z pohledu celkových nákladů pro analyzovanou společnost nejvýznamnější, a kterou je nutné rovněž řídit pro dosažení zvýšené efektivity vložených finančních prostředků.

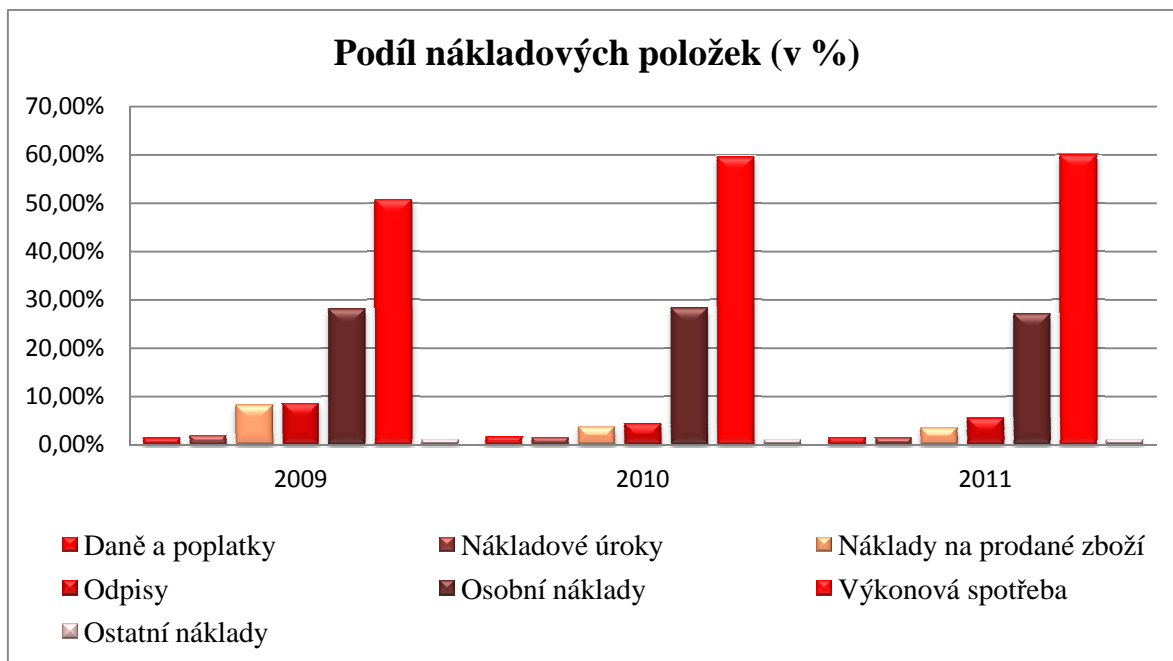
Vertikální analýza druhového členění nákladů měří proporcionalitu jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech podniku.

Tabulka 6 Vertikální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Vertikální analýza (v %)	2009	2010	2011
Daně a poplatky	1,4%	1,6%	1,5%
Nákladové úroky	1,9%	1,5%	1,4%
Náklady na prodané zboží	8,2%	3,7%	3,5%
Odpisy	8,6%	4,4%	5,5%
Osobní náklady	28,1%	28,3%	27,1%
Výkonová spotřeba	50,8%	59,5%	60,0%
Ostatní náklady	1,0%	1,0%	1,0%
Celkem	100%	100%	100%

Je patrné, že největší část nákladů v každém analyzovaném roce váže výkonová spotřeba a poté osobní náklady, které jsou dány tím, že se jedná o společnost působící v oblasti služeb. Do výkonové spotřeby je zařazena většina provozních nákladů, montážní materiál pro přístupové body u nových zákazníků a servis stávajících zákazníků, drobný HW zařízení, běžný provozní materiál, náklady na reklamu, leasing zařízení, energie spotřebovávána zaměstnanci pracujících v nájemných prostorách společnosti a mnohé další, proto tvoří téměř polovinu celkových nákladů ve všech třech letech. Výkonová spotřeba má v daném období jako jedna z mála nákladových položek rostoucí tendenci, kdy se její podíl na celkových nákladech v roce 2011 zvýšil oproti roku 2009 téměř o 10%. Druhá největší nákladový druh, kterým jsou osobní náklady, si ve všech třech drží na konstantní úrovni 27% z celkových nákladů. Zbylé nákladové položky jsou charakteristické klesajícím podílem na nákladech společnosti, jak lze vypořádat z výše uvedené tabulky. V roce 2011 došlo k poklesu podílu na souhrnných nákladech společnosti u tří nákladových druhů, kterými jsou daně a poplatky, nákladové úroky a náklady na prodané zboží, položka ostatní náklady se v každém roce pohybuje na stejné úrovni 1%.

Následující obrázek využívá informace z výše uvedené tabulky a převádí je do grafické podoby podílů jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech společnosti v určeném období 2009-2011:



Obrázek 10 Vertikální analýza – podíl nákladových položek (vlastní zpracování)

Grafické znázornění podílu jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech společnosti jen dokazuje skutečnost, že ve všech analyzovaných letech si jednotlivé nákladové drží téměř stejný procentuální podíl, vždy nejvíce dominují náklady na výkonovou spotřebu a osobní náklady. Meziroční tendenci ve vývoji nákladů se věnuje následující horizontální analýza.

Horizontální analýza sleduje vývoj nákladových položek ve stanoveném období, tj. meziroční změna. Z tabulky je patrné zaměření podniku na kontinuální snižování nákladů ve většině nákladových druhů. Růst vykazují pouze položky daně a výkonová spotřeba, což souvisí s rostoucí cenovou hladinou a větším daňovým zatížením.

Tabulka 7 Horizontální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Horizontální analýza (v %)	2009/2010	2009/2011	2010/2011
Daně a poplatky	6,7%	1,5%	- 4,8
Nákladové úroky	- 21,0%	- 26,9%	- 7,5%
Náklady na prodané zboží	- 56,6%	- 58,4%	- 4,3%
Odpisy	- 50,9%	- 38,1%	26%
Osobní náklady	- 1,9%	- 6,0%	- 4,2%
Výkonová spotřeba	13,9%	15,2%	1,1%
Ostatní náklady	- 0,47%	2,0%	2,5%
Celkem	- 2,8%	- 2,5%	0,3%

9 FINANČNÍ ANALÝZA

Finanční analýzy je nedílnou součástí finančního řízení a komplexně hodnotí finanční situaci firmy. Zdrojem informací jsou účetní výkazy za období 2009-2011, které dále slouží jako podklad pro výpočet ukazatelů rentability, aktivity, likvidity a zadluženosti. Tyto poměrové ukazatele poté dávají ucelený obraz o ekonomickém stavu podniku jako celku. Výsledky finanční analýzy slouží nejenom pro vlastní potřeby firmy.

9.1 Analýza ČPK

Čistý pracovní kapitál (ČPK) představuje částku volných podnikových prostředků, která zůstanou po úhradě všech běžných krátkodobých závazků a má význam pro finanční řízení běžného provozu podniku. ČPK je rozdílovým ukazatelem, který se získá odečtením krátkodobých cizích zdrojů od oběžných aktiv.

Tabulka 8 Analýza ČPK (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011
OA	11 442	11 145	10 087
KCZ	9 279	8 262	5 318
ČPK	2 163	2 883	4 769
ČPK/OA	18,90%	25,87%	47,2%

Čistý pracovní kapitál má v daném období rostoucí tendenci, což je způsobeno klesajícími krátkodobými cizími zdroji, které jsou v roce 2011 nižší téměř o 43% oproti roku 2009, výši oběžného majetku drží společnost na konstantní úrovni po celé analyzované období. Taktéž podíl čistého pracovního kapitálu na oběžných aktivech se v tomto období zvyšuje na konečnou hodnotu 47,2%, co souvisí s rostoucí hodnotou samotného ČPK, protože hodnoty OA jsou téměř konstantní.

9.2 Analýza rentability

Rentabilita je měřítkem schopnosti podniku vytvářet zisk použitím investovaného kapitálu. Ukazatele rentability říká, jaký je poměr mezi finančními prostředky získanými podnikovou činností a mezi finančními prostředky, které byly na tyto činnosti vynaloženy. Jedná se o poměrový ukazatel.

V rámci analýzy rentability bude kalkulována rentabilita tržeb (ROS), rentabilita aktiv (ROA) a rentabilita vlastního kapitálu (ROE).

Tabulka 9 Analýza rentability (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011
EBT	1 536	342	481
Tržby	61 627	61 284	61 540
ROS	2,49%	0,56%	0,78%
EBIT	2 716	1 274	1 343
A=P	43 173	42 494	40 898
ROA	6,29%	3,00%	3,28%
EAT	1 186	249	362
VK	8 218	8 467	8 829
ROE	14,43%	2,94%	4,1%
EBT/EBIT	0,5655	0,2684	0,3581
A/VK	5,2534	5,0187	4,6322
Multiplikátor VK	2,9708	1,3470	1,6587

ROS ukazuje, kolik korun zisku podnik vytvoří z jedné koruny tržeb. Vzhledem k vypočteným údajům, které jsou uvedené v tabulce, je zřejmé, že analyzovaná společnost dosahuje velmi nízkých hodnot v oblasti rentability tržeb, od roku 2009 má tento ukazatel klesající tendenci. **ROA** ukazuje, jak efektivně je ve firmě vytvářen zisk bez ohledu na to, z jakých zdrojů je tvořen. Opět rok 2009 vykazuje vyšší hodnotu než následující roky, přesto jsou celkové hodnoty poměření zisku k celkovým aktivům nízké. **ROE** vyjadřuje efektivnost zhodnocení vložených prostředků. Rok 2009 nabývá vyšších hodnot z důvodu vyššího EAT, to je v následujících letech o 69% - 79% nižší než v prvním roce. **Multiplikátor VK** je ukazatel, který vypovídá o využívání finanční páky pro potřeby zvyšování rentability kapitálu.

9.3 Analýza zadluženosti

Předmětem analýzy zadluženosti je poměrování cizích a vlastních zdrojů a zabývá se také schopností hradit náklady dluhu. Přináší informace ohledně úvěrového zatížení firmy, které je do určité míry žádoucí, ale nesmí jí příliš zatěžovat vysokými náklady. Ukazatele zadluženosti patří mezi poměrové ukazatele.

Tabulka 10 Analýza zadluženosti (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011
CZ	30 544	29 942	26 565
A	43 173	42 494	40 898
Celková zadluženost	70,75%	70,46%	64,95%
CZ	30 544	29 942	26 565
VK	8 218	8 467	8 829
Míra zadluženosti	371,67%	353,63%	300,88%
EBIT	2 716	1 274	1 343
NÚ	1 180	932	862
Úrokové krytí	2,3	1,4	1,6
VK	8 218	8 467	8 829
DM	24 425	24 336	24 085
Krytí DM - VK	33,65%	34,79%	36,65%
DZ	21 265	21 680	21 247
DM	24 425	24 336	24 085
Krytí DM - DZ	88,76%	87,38%	88,21%

Celková zadluženost společnosti má od roku 2009 klesající tendenci, což souvisí s poklesem krátkodobých závazků, které jsou v roce 2011 téměř na polovině hodnoty roku 2009. Dlouhodobé cizí zdroje ve formě bankovních úvěrů jsou ve všech třech letech na stejné úrovni. Vyšší hodnoty v této oblasti mohou znamenat určité riziko pro banky a věřitele. **Míra zadluženosti** je v analyzované společnosti na velmi vysoké úrovni. Cizí zdroje několikanásobně převyšují hodnotu vlastního kapitálu. **Úrokové krytí** říká, kolikrát je firma schopna uhradit úroky ze svého EBIT. Obvykle se uvádí doporučená hodnota 3, kdy se této úrovni firma přiblížila pouze v roce 2009. V dalších letech se pohybuje v rozmezí 1,4 - 1,6 tzn., že se blíží k hodnotě 1, pod kterou by dle literárních zdrojů neměla klesnout, protože by to mohlo znamenat neschopnost podniku hradit z provozní činnosti náklady na cizí kapitál. DM je kryt vlastním kapitálem v rozmezí 33 – 36%, z pohledu krytí DM formou dlouhodobých závazků se firma pohybuje na konstantní úrovni 88% v každém analyzovaném roce.

9.4 Analýza likvidity

Likvidita ukazuje schopnost podniku přeměnit svá aktiva na peněžní prostředky a díky nim krátkodobě dostát svým závazkům v případě vzniku neočekávaných problémů.

Tabulka 11 Analýza likvidity (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2009	2010	2011
OA	11 442	11 145	10 087
KCZ	9 279	8 262	5 318
Běžná likvidita	1,23	1,34	1,89
Pohledávky + KFM	8 269	8 076	7 868
KCZ	9 279	8 262	5 318
Pohotová likvidita	0,89	0,98	1,48
KFM	1 478	978	1 078
KCZ	9 279	8 262	5 318
Okamžitá likvidita	0,15	0,11	0,20

Běžná likvidita ukazuje, kolikrát je podnik schopen uspokojit své věřitele v případě, že by proměnil všechna svá aktiva na peníze. Firma se pohybuje v optimálních hodnotách, které zabezpečují, že z pohledu rychlého rozvoje nezadržuje velké množství majetku. Pro **pohotovou likviditu** se obvykle uvádí optimální rozmezí 1 – 1,5. Z daných hodnot vidíme, kolika korunami podnikových pohledávek a hotovosti je pokryta 1 Kč krátkodobých závazků. **Okamžitá likvidita** by se měla dle doporučených hodnot pohybovat na úrovni 0,2 – 0,5 a představuje schopnost v danou chvíli zaplatit své krátkodobé závazky. Analyzovaná společnost se nachází v rozmezí 0,11 – 0,20.

(Scholleová, 2008)

10 SWOT ANALÝZA – SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

SWOT analýza hodnotí stav podniku z hlediska jeho silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb, které dále slouží pro formulaci rozvojových směrů a aktivit, strategií nebo cílů. Analýza **silných a slabých stránek** je zaměřena na interní prostředí a vnitřní faktory podnikání, které vytvářejí nebo naopak snižují vnitřní hodnotu podniku. Naopak **příležitosti a hrozby** jsou pod vlivem externího prostředí, které podnik nemůže plně kontrolovat.

Grafické shrnutí SWOT analýzy:

Tabulka 12 Shrnutí SWOT analýzy (vlastní zpracování)

<p>Silné stránky</p>	<ul style="list-style-type: none"> • vysoká úroveň IT/ICT • dobré povědomí o značce mezi stávajícími zákazníky • prozákaznická orientace • etické a zodpovědné podnikání • široké spektrum nabízených služeb • orientace na nejmodernější technologie • spolehlivé a stabilní služby • strategie služeb "na míru"
<p>Slabé stránky</p>	<ul style="list-style-type: none"> • obtížná diferenciaci služeb v závislosti na konkurenci • současný stav marketingová propagace • velikost společnosti - omezenost finančních zdrojů, kapacita VF • povědomí o značce mimo region • absence zákaznické linky zdarma - pouze placená služba
<p>Příležitosti</p>	<ul style="list-style-type: none"> • rozvoj nových technologií - rozšíření portfolia • internet jako základní služba v domácnostech napříč demografickým rozložením • cenově elastická poptávka • velký prostor pro propagaci společnosti • rozvoj zákaznických segmentů (firmy, domácnosti)
<p>Hrozby</p>	<ul style="list-style-type: none"> • aktuální vstup čtvrtého operátora s vysoorychlostním internetem LTE a providerů • vysoce konkurenční IT prostředí • tlak zákazníků na nízké ceny za kvalitnější služby • časté změny v zákaznických preferencích • rychlý rozvoj nových technologií - možnost zastarání • cenové války konkurence • regulace trhu, právní normy

Silné stránky – mezi silné stránky řadíme vizi společnosti, která je postavena na spolehlivosti, poctivém přístupu ke každému zákazníkovi a prosazování etiky do svého podnikání. Právě strategie „zákazník na prvním místě“ je považována za hlavní konkurenční výhodu, která analyzovanou společnost odlišuje od konkurence. Telekomunikace jsou v dnešní době vysoce konkurenčním oborem, vyžadují přizpůsobení nabídky zákazníkům, kteří služby využívají, proto analyzovaná společnost poskytuje nabídku svých služeb „na míru“. Je kladen maximální důraz na stabilitu a kvalitní zabezpečení sítí. Mezi silné stránky lze rovněž zařadit orientaci na poskytování služeb využívající nejmodernější technologie. Zákazníci mohou vybírat z širokého spektra produktů zahrnující služby VoIP, IPTV nebo několik druhů připojení k internetu.

Slabé stránky – u telekomunikačních služeb je velmi obtížná diferenciací produktů, proto se na současném trhu objevuje mnoho velmi podobných služeb od různých poskytovatelů. Je to dáno omezeným počtem technologií, které jsou využívány pro připojení k internetu. Ve Zlínském kraji je nespočet lokálních poskytovatelů bezdrátového připojení nebo připojení využívající kabelových spojů, navíc zde působí všichni mobilní operátoři, kteří mají ve svém portfoliu všechny typy připojení. Mezi slabé stránky je zařazena nízká míra propagace a povědomí o značce, což může souviset s velikostí společnosti a omezeností finančních zdrojů. Společnost nemá zákaznickou linku zdarma, bezplatně ji mohou využívat pouze zákazníci s voláním od Avonetu, což může být ze strany zákazníků vnímáno negativně.

Příležitosti – příležitostí je jistě turbulentní prostředí telekomunikací, kdy dochází k progresivnímu vývoji technologií, včetně připojení k internetu, což vede k rozšíření současného portfolia poskytovatelů. Internet se navíc stává součástí většiny domácností, dle ČSÚ v roce 2011 téměř 62% domácností, proto je zde velký potenciál pro prodej těchto služeb. Díky velkému počtu poskytovatelů internetového připojení je poptávka cenově velmi elastická a zákazníci mají silnou vyjednávací sílu

Hrozby – nejaktuálnější hrozbou je vstup čtvrtého mobilního operátora, který má mít vyhrazenou frekvenci 1800 MHz využívající technologii LTE. Vysoce konkurenční prostředí znamená ohrožení postavení stávajících poskytovatelů, co může vést k cenovým válkám pro získání/udržení zákazníků. Právě tlak na neustálé snižování cen ze strany zákazníků upevňuje jejich postavení a vyjednávací sílu. Za hrozbu lze také považovat rychle se rozvíjející prostředí telekomunikací, které představuje rychlejší možnost zastarání stávajících služeb než je tomu v jiných odvětvích.

11 VYMEZENÍ PROJEKTU

11.1 Definování projektu

Název projektu: **Projekt využití metody ABC ve firmě Avonet, s.r.o.**

Vedoucí projektu: Bc. Petra Motalová – diplomantka

Konzultant projektu: Bc. Petr Cviček – finanční ředitel ve společnosti Avonet, s.r.o.

Rizika projektu: Složitý proces implementace modelu.
Pochybení personálu z hlediska nutnosti změny dosavadního způsobu řízení nákladů.
Závislost na poskytnutí adekvátních informací ze strany společnosti

Časové období projektu: Duben 2012 – Červenec 2012

11.2 Cíle projektu

Hlavní cíl: Aplikace metody řízení nákladů pomocí ABC modelu ve firmě Avonet, s.r.o.

Dílčí cíle: Definice aktivit a nákladových objektů
Vytvoření ABC modelu

11.3 Časový harmonogram projektu

Projekt zaměřený na procesní řízení s využitím metody ABC ve společnosti Avonet, s.r.o. byl zahájen v první polovině dubna 2012. Období realizace projektu byl rozdělen do několika dílčích fází, podle prováděných činností. Nejdříve byly stanoveny cíle práce ve spolupráci s vedením analyzované společnosti, poté proběhla analýza současného stavu řízení nákladů a seznámení se s procesy, které ve společnosti v rámci poskytovaných služeb probíhají. Bylo nutné provést analýzu pracovních úseků, procesů a stanovení aktivit a nákladových objektů pro sestavení ABC modelu. Samotná tvorba ABC modelu byla časově nejnáročnější etapou, která byla následována závěrečným zhodnocením projektu jako celku a formulace doporučení na základě zjištěných informací.

Formálním datem ukončení bylo 31. 7. 2012. Následující tabulka dokumentuje všechny dílčí činnosti po dobu celé realizace projektu sestavení ABC modelu v procesním řízení nákladů v telekomunikační společnosti. Projekt byl vykonán ve stanoveném období 16 týdnů. V tabulce jsou časové úseky rozděleny po jednotlivých týdnech označených jako „W“.

Tabulka 13 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

Činnost/ týden	W 1	W 2	W 3	W 4	W 5	W 6	W 7	W 8	W 9	W 10	W 11	W 12	W 13	W 14	W 15	W 16
Stanovení cílů práce																
Analýza současného stavu																
Představení procesů																
Analýza pracovních úseků																
Analýza procesů																
Stanovení aktivit																
Analýza nákladových objektů																
Tvorba ABC modelu																
Kontrola a zhodnocení																

12 PROJEKT APLIKACE SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

12.1 Tvorba ABC systému

Cílen projektové části je formulace projektu aplikace procesního řízení nákladů s využitím ABC systému v telekomunikační společnosti Avonet, s.r.o.

Samotný průběh tvorby ABC systému byl již podrobně popsán v teoretické části v kapitole 3.1. Activity-Based Costing – ABC.

Tvorbu ABC systému lze rozdělit do pěti základních fází:

1. **Úprava účetních dat**
2. **Definice struktury ABC systému**
3. **Procesní nákladová analýza**
4. **Analýza aktivit**
5. **Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům**

Jednotlivé fáze budou podrobně popsány s ohledem na podmínky zvolené telekomunikační společnosti. Základním zdrojem informací byly interní materiály společnosti a výkaz zisku a ztráty spadající do účetního období 2011. Pro správné určení podnikových procesů a následné stanovení aktivit, resp. nákladových objektů, bylo využito možnosti konzultace s finančním ředitelem a jednotlivými pracovníky společnosti Avonet, s.r.o.

12.1.1 Úprava účetních dat

V této první fázi je nutné z celkových nákladů eliminovat specifické účetní náklady a ponechat pouze ty, které jsou předmětem kalkulace v další fázi tvorby modelu ABC. Eliminujeme ty náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví, proto je jejich vyřazení logické. Ve většině případů tyto položky nákladů nesouvisí s hlavními prováděnými aktivitami. Naopak do ABC systému zahrneme náklady, které nejsou ve finančním účetnictví evidovány, ale jejich kvantifikaci je možné provést na základě peněžního ocenění spotřebovaných faktorů nebo obětovaných alternativ.

Z účetních výkazů z období 2011 je nutné eliminovat tyto položky:

- *Zůstatková cena prodaného DHM a DNM* – jedná se o nákladovou položku evidovanou pro zjištění VH z prodeje daného majetku, dochází k eliminaci této

položky, protože nesouvisí s hlavní činností společnosti. V daném roce se jedná o položku ve výši 6 000 Kč, která nebude zahrnována do ABC modelu.

- *Rezervy* – rezervy tvoří společnost na opravy hmotného majetku dle zákonných norem. Pro podnik představují daňově uznatelné náklad, ale nejsou předmětem hlavní činnosti. Rezervy jsou evidované ve výši 13 000 Kč.
- *Náklady na reprezentaci* – náklady na oblast reprezentace a občerstvení nejsou rovněž zahrnuty v ABC systému. Společnost v roce 2011 vynaložila 83 285 Kč ve formě nákladů na reprezentaci.
- *Investice* – jedná se o náklady na školení zaměstnanců společnosti a BOZP, cestovné, nebo nákup odborné literatury.
- *Ostatní a mimořádné náklady* – jednorázové nebo mimořádné náklady, které je nutné eliminovat, jedná se například o dary, smluvní a ostatní pokuty a penále, které musela společnost v daném roce zaplatit.

Následující tabulka eviduje eliminované náklady specifické pro finanční účetnictví, které byly již popsány a nebudou dále zasahovat do ABC modelu. Číselné údaje jsou použity z účetního období roku 2011.

Tabulka 14 Eliminace nákladových položek (vlastní zpracování)

Název položky	Hodnota položky (tis. Kč)
Zůstatková cena prodaného DHM a DNM	6
Rezervy	13
Náklady na reprezentaci	84
Investice	173
Ostatní a mimořádné náklady	646
Celkem	922

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že eliminované náklady jsou minimální položkou z celkových nákladů společnosti. Zůstatková cena prodaného majetku je 6 000 Kč, rezervy jsou tvořeny ve výši 13 000 Kč, náklady na reprezentaci a občerstvení dosahuje výše 84 000 Kč, investice ve výši 173 000 Kč a ostatní provozní náklady jsou evidovány ve výši 646 000 Kč, přičemž mimořádné náklady jsou v tomto roce nulové dle výkazu zisku a ztráty. Celkově se eliminují náklady ve výši 922 000 Kč. Z pohledu dalších nákladových položek, které nesouvisí přímo s hlavní činností společnosti, ale jsou obsahem finančního účetnictví, není potřeba eliminovat další položky nákladů stejně jako přidávat.

12.1.2 Definice struktury ABC systému

Druhou fází tvorby ABC systému je definice aktivit, které budou později využity pro nákladovou alokaci. Aktivity reprezentují činnosti, které se v podniku provádí a jejich struktura odpovídá tomu, které nákladové objekty budou v rámci této kalkulace sledovány. Definice nákladových objektů probíhá současně s definicí jednotlivých aktivit tak, aby byla vytvořena kvalitní základna pro komplexní ABC systém. Zvolené aktivity zde reprezentují souhrn úkonů, které jsou v podniku vykonávány dle provedené analýzy skutečných pracovních úkonů v analyzované společnosti. Pro sestavení aktivit byla provedena analýza organizační struktury a pohovory s účastníky pracovního procesu pro co nejdůvěhodnější zobrazení prováděných činností a přesnější alokaci nákladových položek společnosti.

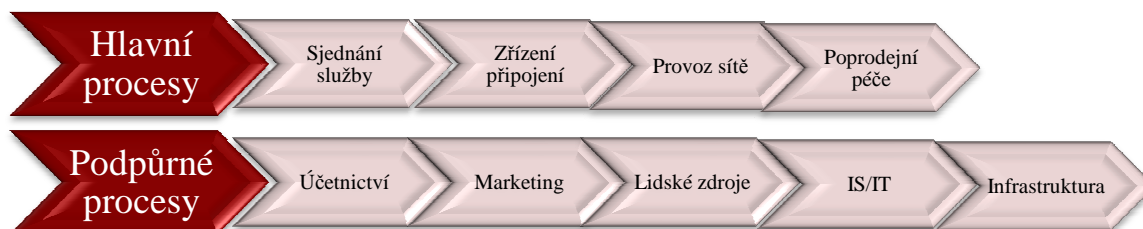
Na základě provedené analýzy organizační struktury a jednotlivých mzdových nákladů pracovníků společnosti byly stanoveny **čtyři hlavní procesy**:

- sjednání služby
- zřízení připojení
- provoz sítě
- poprodejní péče

Tyto hlavní procesy jsou doprovázené **5 podpůrnými procesy**:

- účetnictví
- marketing
- lidské zdroje
- IS/IT
- infrastruktura

Výše zmíněné procesy lze graficky vyjádřit následovně:



Obrázek 11 Hlavní a podpůrné aktivity (vlastní zpracování)

Nyní budou definované hlavní procesy rozděleny do několika základních skupin, přičemž každá tato skupina dále obsahuje dílčí příbuzné aktivity podle toho, které podnikové

oblasti se týkají. Pro větší přehlednost byl jednotlivým aktivitám přiřazen číselný kód, který poté usnadňuje jejich identifikaci. Každá aktivita je prezentována společně s tříciferným číslem, kde první číslice reprezentuje pořadové číslo procesu jako kód procesu, druhá je označením pořadového čísla aktivity v rámci zvoleného procesu. Číselné označení aktivit bylo inspirováno příkladem struktury aktivit, jenž bylo publikováno v knize *Moderní metody řízení nákladů* (Popesko, 2009). Důležité je také zvolit takový popis činnosti, který bude co nejvíce odpovídat realitě a pomůže v další fázi přiřazování nákladů nákladovým objektům. Díky provedené analýze pracovního prostředí a následným pohovorům s jednotlivými zaměstnanci bylo možné stanovit aktivity tak, že reálně znázorňují celý proces poskytnutí připojení k internetu. Tato služba byla vybrána z toho důvodu, že se jedná o primární službu společnosti. Připojení k internetu je služba, která má největší zastoupení v nabídkovém portfoliu a která společnosti generuje významnou část celkových služeb. Vzhledem k vysoce konkurenčnímu prostředí v oblasti telekomunikací, které nutí poskytovatele klesat stále na nižší ceny svých produktů, je nutné, aby bylo hospodařeno s náklady co nejefektivněji. Právě z důvodu co nejpřesnější alokace nákladů byly stanoveny následující aktivity, které umožní lépe poznat strukturu vynaložených finančních prostředků ve společnosti a lépe řídit jejich využívání. Tabulka 16 prezentuje všechny nadefinované aktivity a následuje po popisu struktura aktivit.

Struktura aktivit je následující:

- ***Sjednání služby*** – tato činnost je svěřena obchodnímu úseku, který v první linii jedná se zákazníky. Jedná se o jeden z hlavních procesů ABC struktury, bez kterého by nebylo možné aktivovat službu a tím předat práci dalším podnikovým úsekům. Za sjednání služby jsou odpovědni obchodníci a jejich vedoucí, a jejichž primárním úkolem je rozšiřovat stávající klientelu, jak z hlediska rezidentních zákazníků, tak i korporátních klientů. Vybraní obchodníci obsluhují oba zákaznické segmenty.
 - *Vyhledání klienta* – je primární činností v procesu sjednání služby. Obchodníci k vyhledání potenciálních klientů využívají databáze vytvořené vlastní činností, jedná se o selekce stávajících klientů a doprodej nových služeb ke stávajícím, které již tito zákazníci využívají, nebo se selektují zákazníci dle dostupnosti nabízených služeb. Aktivita vyhledání klienta je zakončena konkrétní databází potenciálních klientů, kteří budou následně kontaktováni.

- *Kontakt s klienty* – pro kontakt s klienty se využívají databáze vytvořené v předchozí aktivitě, také zde zahrnujeme zákazníky, kteří navštíví provozovnu sami a dotazují na poskytované služby. Jde především o osobní kontakt, který je se zákazníky sjednáván prostřednictvím obchodníků. Pracovníci na obchodních pozicích se setkávají se zákazníky a dle jejich požadavků připravují podklady k návrhu nabídky a posléze smlouvy.
- *Sepsání smlouvy* – v rámci této aktivity je sestavena finální podoba smlouvy, která je předložena zákazníkovi k podpisu, probíhá zde konkretizace smluvních podmínek. Sepsání smlouvy, stejně jako předchozí aktivity, jsou zaštiťovány obchodníky společnosti.
- *Založení smlouvy do IS* – jakmile se smlouva od zákazníka podepsána, probíhá její zadání do informačního systému, kde je založená dle sjednané specifikace služby. V systému je smlouva dále archivována a slouží jako podklad pro práci technickému úseku, který zajišťuje její technické provedení a finální zprovoznění služby u zákazníka.
- *Převzetí hotovosti* – aktivita je zajišťována obchodníky zákaznického centra a zaměstnanci na recepci provozovny. Pod činností převzetí hotovosti je chápáno přebírání poplatků za zřízení služby či platby za hovorné, resp. služby internetu.
- ***Zřízení připojení*** – jedná se o druhý z definovaných hlavních procesů, který probíhá ve společnosti v průběhu připojení klienta do sítě internetu. První proces sjednání služby zahrnoval veškeré aktivity nutné k zajištění klienta, dohodnutí se na specifikaci služby a následného písemného potvrzení sjednané smlouvy. V této fázi je již smlouva se všemi náležitostmi založena v systému, a proto je možné řešit technické provedení připojení zákazníka k internetu.
 - *Montáž antén* – činnost je zajišťována technickým úsek, konkrétně pracovníky na pozici montér a částečně pracovníky o oddělení projekce sítě. Aktivita je spojena pouze určitým typem připojení k internetu, a jak již název napovídá, jedná se o připojení prostřednictvím bezdrátové sítě.
 - *Konfigurace sítě* – konfiguraci je nutné provést při prvotním připojení klienta, a dále pokud je to technicky nezbytné z důvodu plynulého provozu sítě. Konfigurace sítě probíhá dle sjednané specifikace smlouvy se zákazníkem, jedná se převážně o nastavení datové ústředny, na kterou jsou

- zákazníci napojeni. Tato činnost je zabezpečována systémovými inženýry, samotné připojení klientů k sítí zajišťují zaměstnanci na pozici montér.
- *Dispečink a podpora projektantů* – dispečink montérů a podpora projektantů je náplní práce asistentky projekce spadající rovněž do technického úseku. Ta vytváří administrativní a asistentskou podporu týmu projektantů, kteří zajišťují připojování klientů do sítě, projekci sítí a konfiguraci síťových spojů.
 - *Řešení nových APM a projekce optických sítí* – technický úsek se stará o vyjednávání nových APM, přístupových bodů, nájmu na střeších pro anténní vysílače a zabývá se projekcí optických tras. Činnost je zajišťována dvěma pracovníky na pozici projekce sítí.
 - *Jednání s dodavateli* – dodavatele služeb ADSL, VDSL, CEN, VOIP představují společnosti TO2 CR a STAR 21, jejichž služeb analyzovaná společnost využívá. Jedná se o určitou formu outsourcingu, jelikož u těchto služeb není zatížena náklady na provoz, udržování a servis sítí, ale formou sjednaných poplatků je oprávněna tyto služby využívat. Za jednání s těmito dodavateli je odpovědný nákupčí a produktový manažer.
 - *Vedení skladu* – společnost netvoří velké skladové zásoby, sklad je tvořen základními zařízeními, potřebnými pro připojení klientů do sítě. Za efektivní vedení skladu je odpovědný nákupčí v technickém úseku společnosti.
 - ***Provoz sítě*** – proces provozu sítě je rozdělen na dvě základní části, kterými sou vlastní sítě (optika, anténa, kabel) a pronajaté externí sítě (STAR 21, ADSL a O2 CEN). Sítě, které jsou ve vlastnictví společnosti Avonet, na sebe váží náklady vznikající při stavbě, provozu, údržbě a servisu sítě. Na rozdíl od externích sítí, které jsou pronajaté, protože jejich využívání je umožněno po zaplacení stanoveného poplatku a dále se již nemusí řešit investice do rozšiřování sítí a samotné údržby.
 - *Optické sítě, anténa, kabel* – jedná se o připojení pomocí optických vláken, bezdrátové připojení napojené na anténní systém využívající přístupové body s pásmu FWA, WiFi nebo WiMAX, a připojení přes kabelový systém. Společnost tyto sítě spravuje, udržuje, buduje a rozšiřuje, což představuje finanční zatížení v oblasti nákladů.

- *STAR 21 + ADSL a O2 CEN* – pronajaté externí sítě představují pro společnost nákladové zatížení pouze v podobě placených poplatků daným poskytovatelů datových sítí.
- **Poprodejní péče** – stejně jako samotná prodejní péče, je poprodejní stejně důležitá. Poprodejní péče představuje telefonickou podporu klientů, pomoc při konfiguraci a nastavení zařízení, modemů a jiného HW, dále je nabízena pomoc při řešení technických problémů jak v rámci vlastní sítě nebo přímo u zákazníků, a poslední aktivitou v procesu poprodejní péče je poskytování servisu.
 - *Telefonická podpora klientů* – telefonické dotazy zákazníků jsou odkazovány na operátory specializující na segment domácností nebo firmy a organizace. Telefonická podpora je součástí technického úseku a zajišťují ji dva zaměstnanci technické podpory společně s jejich vedoucím.
 - *Konfigurace zařízení* – tato aktivita byla zařazena do procesu poprodejní péče z toho důvodu, protože se jedná o finální konfiguraci zákaznických zařízení, konfigurace sítě a připojení probíhají v procesu zřízení připojení. Pokud se nutně nastavit koncové zařízení pro využívání internetu nebo jiných služeb, je zákazník odkázán na oddělení technické podpory, kde je jeho požadavek vyřešen.
 - *Řešení technických problémů* – zákazníci se mají možnost obrátit v případě technického dotazu na oddělení technické podpory, která je k dispozici ve všední dny od 8-17 hod.
 - *Servis* – servisu je poskytován technickým úsek a jedná se o servis jak vlastních sítí, zařízení, tak opravy zákaznických zařízení, které je prodejce povinen dle zákona po dobu 24 měsíců, pokud není sjednáno jinak. Aktivita je zajišťována pracovníky na pozici montér.
- **Podpůrné aktivity** – podpůrné aktivity jsou charakterizovány jako aktivity, které z pohledu zákazníka nepřidávají hodnotu poskytované službě. Jedná se o aktivity vykonávané pro interní potřebu a sloužící pro podporu definovaných primárních aktivit. Mezi podpůrné aktivity řadíme účetnictví, marketing, lidské zdroje, IS/IT či infrastrukturu a jejich bezproblémový chod je důležitý k zajištění plynulého chodu celého podniku a tím poskytování kvalitních služeb zákazníkům.
 - *Účetnictví* – účetnictví ve společnosti zajišťuje finanční úsek. Jedná se o finanční operace charakteru zpracování přijatých faktur, denní zpracování podkladů do banky, fakturace a jejich urgency, účtování leasingu zařízení a

využívaných automobilů, podklady pro mzdy, účtování pokladny, příprava úvěrů, statistik a kontroly. Odpovědná osoba za vedení účetnictví a fakturantek je hlavní účetní.

- *Marketing* – společnost nedisponuje velkým marketingovým oddělením. Pod označení marketingu řadíme pracovníky, kteří mají na starosti jednání o reklamě, nabídkových letácích, webeditor zaštiťuje vkládání článků na zlin.cz společně se správcem internetových stránek. Oddělení produktového marketingu je zařazeno pod obchodní úsek.
- *Lidské zdroje* – úsek lidských zdrojů patří k nejmenším úsekům ve společnosti. Tato skutečnost je dána rozsahem působení, neboť sdružuje pouze personalistku a asistentku ředitele a oddělení interní komunikace. Náplní práce je přijímání nových zaměstnanců a správa s tím spojené agendy, personální záštita nad stávajícími zaměstnanci a příprava podkladů pro mzdové vyúčtování, které se dále předávají finančnímu úseku.
- *IS/IT* – jedná se o aktivitu, která zajišťuje udržování chodu informačního systému, IT zařízení, jejich údržbu a aktualizaci. Pro IS/IT je ve společnosti částečně využíván outsourcing.
- *Infrastruktura* – společnost nemá k dispozici vlastní kancelářské prostory, proto využívá pronajaté kanceláře. Tyto prostory využívají všichni zaměstnanci, protože provozovna společnosti je pouze jedna a platí na nájem několika kanceláří v jednom objektu.

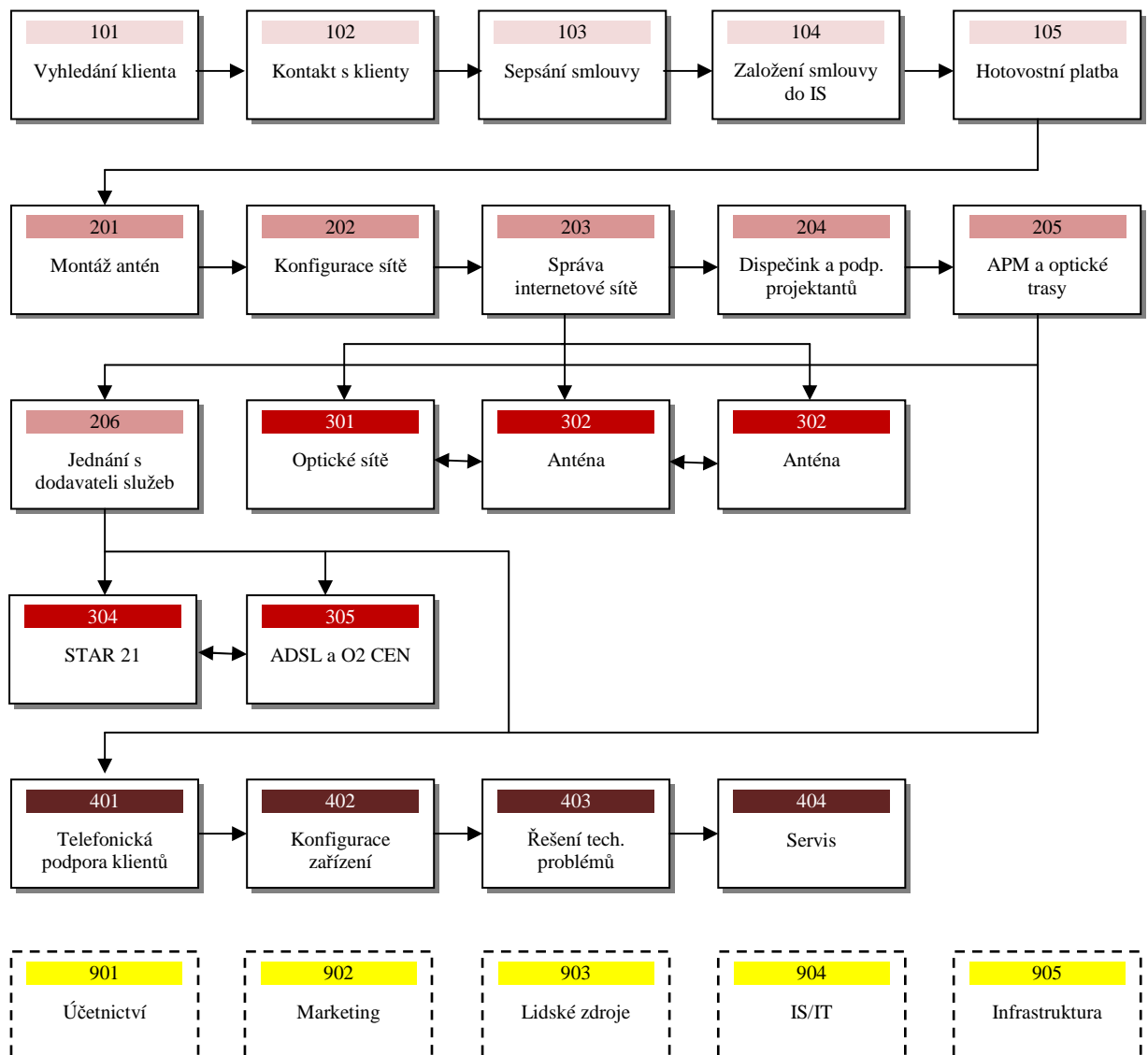
Tabulka 15 Struktura aktivit (vlastní zpracování)

Kód procesu	Kód aktivity	Název aktivity
100		Sjednání služby
	101	Vyhledání klienta
	102	Kontakt s klienty
	103	Sepsání smlouvy
	104	Založení smlouvy do IS
	105	Hotovostní platba
200		Zřízení připojení
	201	Montáž antén
	202	Konfigurace sítě
	203	Správa internetové sítě
	204	Dispečink a podpora projektantů
	205	Řešení APM a projekce optických tras
	206	Jednání s dodavateli služeb
	207	Vedení skladu
300		Provoz sítě
	301	Optické sítě
	302	Anténa
	303	Kabel
	304	STAR 21
	305	ADSL a O2 CEN
400		Poprodejní péče
	401	Telefonická podpora klientů
	402	Konfigurace zařízení
	403	Řešení technických problémů
	404	Servis
900		Podpůrné aktivity
	901	Účetnictví
	902	Marketing
	903	Lidské zdroje
	904	IS/IT
	905	Infrastruktura

Výše definované aktivity byly seřazeny dle jejich struktury a vzájemných vazeb na následujícím diagramu. Ze zpracované vizualizace aktivit je zřejmá časová posloupnost jednotlivých činností. Nejdříve jsou zpracovány činnosti nacházející se na počátku diagramu (vyhledání klienta, kontakt s klienty, sepsání smlouvy, aj.), neboť bez těchto aktivit není možné zapojit připojení klienta do internetové sítě a řešit bez sjednané specifikace služeb, která se provádí právě na začátku zpracovávaného procesu. Stejně jako

nelze řešit poprodejní péči před absolvování prodejních aktivit. Tyto skutečnosti se odvíjí od typu společnosti, pro kterou je ABC systém zpracováván, v tomto případě se jedná o společnost poskytující služby v oblasti telekomunikací.

Na následujícím obrázku je graficky znázorněna vizualizace struktury aktivit a jejich vzájemných vazeb:



Obrázek 12 Vizualizace aktivit a jejich vzájemných vazeb (vlastní zpracování)

12.1.3 Procesní nákladová analýza

Třetí etapou tvorby ABC systému je procesní nákladová analýza. Cílem této fáze je kvantifikace nákladových položek, které byly vyvolány jednotlivými aktivitami. Identifikací nákladů a jejich výše se dostane reálný přehled o spotřebovaných zdrojích, což posléze poukazuje na efektivnost prováděných operací.

Následující tabulka prezentuje stanovená nákladová střediska, která jsou rozdělena dle odpovědnosti k jednotlivým aktivitám ABC systému. Střediska mají rozdělené aktivity dle činnosti, které vykonávají. Je zřejmé, že jednotlivé aktivity dle odpovědnosti na sebe plynule navazující, a převážně za danou aktivitu odpovídá pouze dané nákladové středisko, resp. úsek.

Podnikové úseky dle odpovědnosti:

- Nejnižší míru odpovědnosti je v **úseku lidské zdroje**, což je dáno personálním obsazením, které je ze všech úseků nejmenší, protože zde čítáme pouze práci personalistky a asistentky ředitele, kterou zaštiťuje jedna osoba. Dle organizační struktury zde řadíme i oddělení interní komunikace.
- **Obchodní úsek** zahrnuje obchodníky a vedoucího obchodníků, dále zde řadíme obchodníky zákaznického centra společně s jejich vedoucím. Obchodní úsek zajišťuje vyhledávání klientů, jejich kontakt a následné sepsání smlouvy se zákazníkem Jakmile je smlouva podepsána, jsou tito obchodníci odpovědní za založení sjednané smlouvy do informačního systému společnosti. Lze konstatovat, že obchodníci nesou odpovědnost za získání klienta a jeho smluvní závazání, poté se již o požadovanou službu stará technický úsek. Součástí obchodního úseku je rovněž zaměstnanec, který obstarává produktový marketing společnosti zahrnující reklamu či nabídkové letáky. Obchodní úsek na sebe váže, hned po technickém úseku, nejvíce nákladů.
- **Finanční úsek** dle organizační struktury sdružuje zaměstnance na pozici účetních a hlavní účetní, oddělení controllingu, nákupu a majetku a evidence. Finanční úsek je odpovědný za zpracování přijatých faktur, denní zpracování podkladů do banky, fakturace a jejich urgency, účtování leasingu zařízení a využívaných automobilů, podklady pro mzdy, účtování pokladny, příprava úvěrů, statistik a kontroly.
- **Technický úsek** zabezpečuje technické provedení připojení klienta do internetové sítě, technici zajišťují údržbu a provoz vlastní sítě, kam se řadí správa optických kabelů, bezdrátového připojení využívající anténní systém v několika standardech a kabelového systému. Společnost tyto sítě spravuje, udržuje, buduje a rozšiřuje, což představuje finanční zatížení v oblasti nákladů. Společně se mzdovými náklady se jedná o nákladově nejnáročnější podnikový úsek. U pronajatých externích sítí odpadá starost o údržbu a provoz sítě, protože o tuto oblast se starají majitelé datových spojů, kterým společnost platí poplatky za užívání. Technický úsek

rovněž zabezpečuje montáž anténního systému, projekci optických tras a vyjednávání o nových APM. Do tohoto úseku spadají zaměstnanci na pozicích montér, systémový inženýr, oddělení projekce a asistentka projekce.

Tabulka 16 Nákladová střediska dle odpovědnosti (vlastní zpracování)

Název aktivity	Úsek lidské zdroje	Obchodní úsek	Finanční úsek	Technický úsek
Vyhledání klienta		✓		
Kontakt s klienty		✓		
Sepsání smlouvy		✓		
Založení smlouvy do IS		✓		
Hotovostní platba		✓		
Montáž antén				✓
Konfigurace sítě				✓
Správa internetové sítě				✓
Dispečink a podpora projektantů				✓
Řešení APM a projekce optických tras				✓
Jednání s dodavateli služeb			✓	
Vedení skladu			✓	
Optické sítě				
Anténa				
Kabel				
STAR 21				
ADSL a O2 CEN				
Telefonická podpora klientů				✓
Konfigurace zařízení				✓
Řešení technických problémů				✓
Servis				✓
Účetnictví			✓	
Marketing		✓		
Lidské zdroje	✓			
IS/IT				✓
Infrastruktura			✓	✓

Pro přiřazení osobních nákladů byla použita **časová analýza jednotlivých pracovních výkonů**, které byly definovány ve struktuře aktivit. Následující tabulka ukazuje míru časové participace na jednotlivých pracovních činnostech, které v podniku probíhají. Matice byla sestavena s ohledem na podnikovou organizační strukturu a výsledkem je seskupení odpovědných pracovníků do podnikových úseků, mezi které patří úsek lidské zdroje, obchodní úsek, finanční úsek a technický úsek. Pro přiřazení mzdových nákladů byl použit kvalifikovaný odhad z důvodu absence přesných dat ohledně času stráveného na

dílčích aktivitách. Zainteresovaní pracovníci byly dotazováni na časovou náročnost definovaných aktivit, kdy na základě svých zkušeností jsou schopni tento podíl stanovit.

Tabulka 17 Časová náročnost aktivit (vlastní zpracování)

Název aktivity (%)	Úsek lidské zdroje	Obchodní úsek	Finanční úsek	Technický úsek
Vyhledání klienta		15%		
Kontakt s klienty		41%		
Sepsání smlouvy		4%		
Založení smlouvy do IS		5%		
Hotovostní platba		6%		
Montáž antén				5,6%
Konfigurace sítě				5%
Správa internetové sítě				27,8%
Dispečink a podpora projektantů				4,8%
Řešení APM a projekce optických tras				9,2%
Jednání s dodavateli služeb			11%	
Vedení skladu			20%	
Optické sítě				
Anténa				
Kabel				
STAR 21				
ADSL a O2 CEN				
Telefonická podpora klientů				12,1%
Konfigurace zařízení				2,7%
Řešení technických problémů				10,9%
Servis				13,3%
Účetnictví			49%	
Marketing		29%		
Lidské zdroje	100%			
IS/IT				5,6%
Infrastruktura			20%	3%
Celkové mzdové náklady úseků (tis. Kč)	181	5 104	2 133	8 993

Rovněž je nutné stanovit, které náklady budou do alokačního procesu vstupovat, proto jsou před jejich přiřazením rozděleny do následujících skupin:

- **Přímé náklady** – lze je přímo přiřadit výkonům bez potřeby hledání komplikovaných vazeb a jejich přiřazování aktivitám.
- **Nealokovatelné náklady** – malá skupina náklady, které mají čistě fixní charakter a nemají téměř žádný účelový vztah k prováděným činnostem a aktivitám. Nealokují

se z důvodu, aby nemohly zkreslovat reálnou úroveň nákladů přiřazených aktivitám.

- **Náklady alokovatelné pomocí aktivit** – náklady vstupující do ABC systému spojené s výkonem definovaných aktivit, které ale nemají charakter přímých nákladů.

V rámci tvorby ABC systému se budeme zabývat posledně jmenovanou skupinu, kterou jsou náklady alokovatelné pomocí aktivit, protože tyto náklady jsou spojeny s výkonem určité aktivity, avšak nemají charakter přímých nákladů. Aby bylo možné jednotlivé náklady přiřadit definovaným aktivitám, je nutné převést nákladové položky z klasické účetní evidence. Dílčím krokem tvorby ABC systému je tvorba matice nákladů aktivit, která slouží jako nástroj pro zpětnou analýzu nákladů jednotlivých definovaných aktivit. Náklady dle druhu, jak jsou evidovány v klasické účetní evidenci, jsou zobrazeny v jednotlivých sloupcích a jejich rozdělení proběhlo dle jejich spotřeby v jednotlivých aktivitách. Přiřazení jednotlivých nákladů proběhlo dle kvalifikovaného odhadu odpovědného pracovníka společnosti.

Bylo definováno 5 základních nákladových skupin, kterými jsou:

- **Osobní náklady** – mezi osobní náklady jsou zařazeny mzdy všech pracovníků z jednotlivých podnikových úseků, dále zde řadíme výši záloh na zdravotní a sociální pojištění, které je zaměstnavatel povinen odvádět dle platných legislativních norem. Tyto náklady byly přiřazeny dle procentuálního podílu.
- **Služby** – vzhledem ke skutečnosti, že společnost nevlastní žádné kancelářské prostory, proto za jejich stávající využívání na adrese provozovny platí nájemné, dále nájemné kabelové sítě, AP a skladů, které je zahrnuto do nákladové skupiny služeb. Mezi tyto služby byly rovněž zařazeny náklady spojené s administrativní činností ve společnosti, náklady na telekomunikační služby a leasing automobilů. Náklady byly přiřazeny jednotlivým úsekům dle podílu na jejich tvorbě.
- **Spotřeba materiálu a energie** – jedná se o spotřebu kancelářských potřeb, které využívají pracovníci na všech pozicích v jednotlivých úsecích, dále pohonných hmot a nákupu drobných reklamních předmětů nutných k zajištění chodu společnosti. Všechny tyto náklady byly přiřazeny těm pracovníkům, kteří je generují.
- **Režie** – mezi režie byly zařazeny náklady na cestovné, s tím související parkovné služebních automobilů, které využívají zaměstnanci, poplatky ČTÚ a náklady na opravu a provoz zařízení evidovaných ve vlastnictví společnosti.

- **Ostatní náklady** – zde řadíme odpisy - společnost odepisuje služební automobily, které využívají pracovníci technické a obchodního úseku, dále eviduje odpisy anténních vysílačů a optických sítí, které má ve svém vlastnictví, dále náklady evidované jako ostatní, silniční daň, úroky z poskytnutých úvěrů a bankovní poplatky.

V následující tabulce je uvedeno rozdělení definovaných nákladových skupin na jednotlivé aktivity ABC systému:

Tabulka 18 Matice nákladů aktivit (vlastní zpracování)

Název aktivity (v tis. Kč)	Osobní náklady	Služby	Spotřeba	Režie	Ostatní náklady	Celkové náklady aktivit
Vyhledání klienta	844,9	366,1	426,3	84,7	271,5	1 993,7
Kontakt s klienty	2 309,4	1 267,4	603,3	119,9	384,2	4 684,3
Sepsání smlouvy	225,3	971,7	595,3	118,3	379,1	2 289,7
Založení smlouvy do IS	281,6	1 182,9	571,1	113,5	363,7	2 513,0
Hotovostní platba	338,0	1 013,9	450,5	89,5	286,9	2 178,8
Montáž antén	555,8	732,3	321,8	64,0	204	1 878,6
Konfigurace sítě	496,2	957,6	273,5	54,4	174,2	1 955,9
Správa internetové sítě	2 759,0	1 098,4	458,5	91,1	292,0	4 699,1
Dispečink a podpora projektantů	476,4	873,1	450,5	89,5	286,9	2 176,4
Řešení APM a projekce optických tras	913,1	985,8	329,8	65,6	210,0	2 504,2
Jednání s dodavateli služeb	258,9	591,5	398,2	79,2	253,6	1 581,3
Vedení skladu	470,8	845,0	474,6	94,3	302,3	2 186,9
Optické sítě	0	14,1	0	0	0	14,1
Anténa	0	0	0	0	0	0
Kabel	0	0	0	0	0	0
STAR 21	0	845	0	0	0	845
ADSL a O2 CEN	0	5 435,8	0	0	0	5 435,8
Telefonická podpora klientů	1 200,9	591,5	442,4	87,9	281,8	2 604,5
Konfigurace zařízení	268,0	760,5	345,9	68,8	220,3	1 663,4
Řešení technických problémů	1 081,8	788,6	337,8	68,0	217,7	2 493,9
Servis	1 320,0	1 013,9	434,4	86,3	276,6	3 131,3
Celkové náklady	13 800,0	20 335,1	6 913,8	1 375,1	4 405,8	46 829,9

Z uvedené tabulky je zřejmé nákladové zatížení jednotlivých aktivit. Tyto náklady nelze rozdělit rovnoměrně, proto jsou alokovány dle příčinných souvislostí, kde vznikají a do jaké míry jsou v dané aktivitě spotřebovávány, tzn., že odpisy služebních automobilů

budou zatíženy ty aktivity, kde je nutné využívat automobil, ať už se jedná o nutnost cestování na sjednanou schůzku s klientem nebo příjezd techniků na ústředny a datové vysílače. Stejně jako nájemné kanceláří bude přiřazeno pouze aktivitám, které probíhají v těchto prostorách, nebo náklady za služby se účtují tam, kde je nutné využívat mobilní telefony, aj. Po dohodě s vedením společnosti nebudou náklady rozpočítány náklady na pronájem externím datových sítí, protože ty na sebe váží náklady pouze ve formě poplatků, které se těmto poskytovatelům odvádí. Matice nákladů umožňuje toto příčinné rozdělení nákladových druhů definovaným aktivitám ve struktuře ABC systému.

12.1.4 Analýza aktivit

V předchozích etapách ABC systému byly nadefinovány jednotlivé aktivity, odpovědnost podnikových úseků a jejich participace na zmíněných aktivitách. Pro všechny aktivity se byly náklady kalkulovány bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o aktivity primární nebo podpůrné.

V rámci etapy analýza aktivit bude provedeno:

- stanovení vztahových veličin a míry výkonu aktivit
- kalkulace jednotkových nákladů definovaných aktivit
- přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním

Analýza aktivit je tedy souhrnným názvem pro několik dílčích kroků, které budou nyní provedeny.

1. Stanovení vztahových veličin aktivit a stanovení míry výkonu aktivit

Vztahové veličiny byly stanoveny pro všech 21 primárních aktivit včetně 5 podpůrných aktivit. Jedná se o určité měřítko, kterým lze výkon jednotlivých aktivit kvantifikovat, a které by mělo představovat příčinný vztah nákladů k daným výkonům a jsou definovány pouze za předpokladu, že je bude možné později přiřadit konkrétním nákladovým objektům, kterými jsou v tomto případě zákazníci využívající různé druhy technologií pro připojení k internetu. Níže definované vztahové veličiny je možné vyčíslit z dostupných informačních zdrojů společnosti a za pomoci odpovědné osoby. U většiny aktivit bylo možné kvantifikovat počet činností, případů, které se v rámci dané aktivity řeší, ať už se jedná o počet schůzek a smluv u obchodníků, počet řečených případů u pracovníků technické podpory, atd. U podpůrných aktivit lidské zdroje, IS/IT a infrastruktura bylo využito počtu pracovních dní v roce 2011, po které je těchto aktivit využíváno.

V následující tabulce jsou nadefinované vztahové veličiny k jednotlivým aktivitám a současně je stanovená MVA:

Tabulka 19 Určení vztahových veličin a MVA (vlastní zpracování)

Název aktivity	Vztahová veličina	MVA
Vyhledání klienta	Počet marketing. akcí	14
Kontakt s klienty	Počet sjednaných schůzek	451
Sepsání smlouvy	Počet sepsaných smluv	757
Založení smlouvy do IS	Počet zadaných smluv	757
Hotovostní platba	Počet hotovostních operací	1 879
Montáž antén	Počet montážních prací	384
Konfigurace sítě	Počet konfigurací	713
Správa internetové sítě	Počet technických případů	145
Dispečink a podpora projektantů	Počet řešených případů	1 680
Řešení APM a projekce optických tras	Počet řešených případů	14
Jednání s dodavateli služeb	Počet jednání	526
Vedení skladu	Počet hodin	1 920
Optické sítě	Počet připojených klientů optikou	1 167
Anténa	Počet připojených klientů anténou	4 612
Kabel	Počet připojených klientů kabelem	571
STAR 21	Počet připojených klientů přes STAR 21	57
ADSL a O2 CEN	Počet připojených klientů na ADSL	803
Telefonická podpora klientů	Počet řešených případů	8 067
Konfigurace zařízení	Počet konfigurací	731
Řešení technických problémů	Počet řešených problémů	219
Servis	Počet servisních případů	751
Účetnictví	Počet účetních případů	15 105
Marketing	Počet klientů	7 210
Lidské zdroje	Počet zaměstnanců*253	12 775
IS/IT	Počet IT stanic*253	16 425
Infrastruktura	Počet zaměstnanců*253	12 775

2. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

Po stanovení MVA a celkových nákladů aktivit (CNA) v předchozí etapě, je možné přistoupit ke kvantifikaci jednotkových nákladů aktivit (JNA). JNA představují náklady na jednu jednotku aktivity a lze je vypočítat jako podíl celkových nákladů aktivit a míry výkonu aktiv. Jedná se o určitý mezistupeň propočtu nákladů na nákladové objekty. Jednotkové náklady lze využít pro posouzení nákladové efektivity jednotlivých aktivit, které byly v úvodu definovány.

V následující tabulce je proveden výpočet jednotkových nákladů aktivit:

Tabulka 20 Kalkulace jednotkových nákladů aktivit (vlastní zpracování)

Název aktivity (tis. Kč)	CNA	MVA	JNA
Vyhledání klienta	1 993,7	14	142,4
Kontakt s klienty	4 684,3	451	10,4
Sepsání smlouvy	2 289,7	757	3,0
Založení smlouvy do IS	2 513,0	757	3,3
Hotovostní platba	2 178,8	1 879	1,22
Montáž antén	1 878,6	384	4,9
Konfigurace sítě	1 955,9	713	2,7
Správa internetové sítě	4 699,1	145	32,4
Dispečink a podpora projektantů	2 176,4	1 680	1,3
Řešení APM a projekce optických tras	2 504,2	14	178,9
Jednání s dodavateli služeb	1 581,3	526	3,0
Vedení skladu	2 186,9	1 920	1,1
Optické sítě	14,1	1 167	0,01
Anténa	0	4 612	0
Kabel	0	571	0
STAR 21	845	57	14,8
ADSL a O2 CEN	5 435,8	803	6,8
Telefonická podpora klientů	2 604,5	8 067	0,3
Konfigurace zařízení	1 663,4	731	2,3
Řešení technických problémů	2 493,9	219	11,4
Servis	3 131,3	751	4,2
Účetnictví	1 993,7	15 105	0,2
Marketing	4 684,3	7 210	0,6
Lidské zdroje	2 289,7	12 775	0,1
IS/IT	2 513,0	16 425	0,2
Infrastruktura	2 178,8	12 775	0,2

3. Přiřazení nákladů podpurných aktivit aktivitám primárním

Náklady podpurných aktivit nelze přímo přiřadit zvoleným nákladovým objektům, proto je nutné tyto náklady nejdříve alokovat na náklady primární. Pro toto nákladové přeřazení je nutné provést kvantifikaci podílu podpurných aktivit, které jsou spotřebovány primárními aktivitami. Celkové náklady podpurných aktivit byly přiřazeny 21 primárním aktivitám a po konzultaci s odpovědným pracovníkem analyzované společnosti rozděleny dle míry

jejich podílu na činnosti primárních aktivit. Výsledkem je získání sekundárních nákladů aktivit (SNA).

Následující tabulka znázorňuje finální přiřazení nákladů podpurných aktivit na aktivity primární:

Tabulka 21 Přiřazení nákladů podpurných aktivit aktivitám primárním (vlastní zpracování)

Název aktivity (tis. Kč)	Účetnictví	Marketing	Lidské zdroje	IS/IT	Infrastruktura	SNA
Vyhledání klienta	222,1	550,6	71,8	188,6	132,4	1 165,5
Kontakt s klienty	222,1	1 852,8	71,8	188,6	132,4	2 467,7
Sepsání smlouvy	222,1	1 311,0	71,8	188,6	132,4	1 925,8
Založení smlouvy do IS	222,1	611,8	71,8	188,6	132,4	1 226,7
Hotovostní platba	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Montáž antén	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Konfigurace sítě	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Správa internetové sítě	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Dispečink a podpora projektantů	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Řešení APM a projekce optických tras	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Jednání s dodavateli služeb	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Vedení skladu	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Optické sítě	0	0	0	0	0	0
Anténa	0	0	0	0	0	0
Kabel	0	0	0	0	0	0
STAR 21	0	0	0	0	0	0
ADSL a O2 CEN	0	0	0	0	0	0
Telefonická podpora klientů	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Konfigurace zařízení	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Řešení technických problémů	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Servis	222,1	0	71,8	188,6	132,4	614,9
Celkem	3 553,20	4 326,20	1 148,30	3 017,90	2 118,80	14 164,4

Z uvedené tabulky je zřejmé, že největší podíl nákladů ze stanovených podpurných aktivit má IS/IT, což je dáno typem společnosti, která využívá informační systém k většině svých výkonů, ať už to jsou zaměstnanci zákaznického centra, kteří musí mít pohled na údaje o zákaznících, obchodníci využívají databáze k selekcím potenciálních klientů a zadávání smluv do interního informačního systému, nebo v neposlední řadě technici, kteří potřebují technické podklady k jejich práci.

Nyní, když máme k dispozici primární a sekundární náklady aktivit, je možné stanovit celkové náklady aktivit (CNA), které jsou součtem PNA a SNA. S využitím míry výkonu

aktivit stanovíme celkové jednotkové náklady aktivit, které budou později využity pro vyčíslení náklady u jednotlivých nákladových objektů.

Následující tabulka poskytuje přehled o celkových nákladech aktivit a rovněž o celkových jednotkových nákladech aktivit. Pro lepší přehlednost byly údaje o CNA a CJNA zvýrazněny:

*Tabulka 22 Stanovení celkových nákladů aktivit a celkových jednotkových nákladů aktivit
(vlastní zpracování)*

Název aktivity (tis. Kč)	PNA	SNA	CNA	MVA	PJNA	SJNA	CJNA
Vyhledání klienta	1 993,7	1 165,5	3 159,2	14	142,4	83,2	225,6
Kontakt s klienty	4 684,3	2 467,7	7 152,0	451	10,4	5,5	15,9
Sepsání smlouvy	2 289,7	1 925,8	4 215,5	757	3,0	2,5	5,5
Založení smlouvy do IS	2 513,0	1 226,7	3 739,7	757	3,3	1,6	4,9
Hotovostní platba	2 178,8	614,9	2 793,7	1 879	1,2	0,3	1,5
Montáž antén	1 878,6	614,9	2 493,7	384	4,9	1,6	6,5
Konfigurace sítě	1 955,9	614,9	2 570,8	713	2,7	0,9	3,6
Správa internetové sítě	4 699,1	614,9	5 314,0	145	32,4	4,2	36,6
Dispečink a podpora projektantů	2 176,4	614,9	2 791,3	1 680	1,3	0,4	1,7
Řešení APM a projekce optických tras	2 504,2	614,9	3 119,1	14	178,9	43,9	222,8
Jednání s dodavateli služeb	1 581,3	614,9	2 196,2	526	3,0	1,2	4,2
Vedení skladu	2 186,9	614,9	2 801,8	1 920	1,1	0,3	1,4
Optické sítě	14,1	0	14,1	1 167	0,01	0	0
Anténa	0	0	0	4 612	0	0	0
Kabel	0	0	0	571	0	0	0
STAR 21	845	0	845	57	14,8	0	14,8
ADSL a O2 CEN	5 435,8	0	5 435,8	803	6,8	0	6,8
Telefonická podpora klientů	2 604,5	614,9	3 219,4	8 067	0,3	0,1	0,4
Konfigurace zařízení	1 663,4	614,9	2 278,3	731	2,3	0,8	3,1
Řešení technických problémů	2 493,9	614,9	3 108,8	219	11,4	2,8	14,2
Servis	3 131,3	614,9	3 746,2	751	4,2	0,8	5,0

V rámci etapy analýza aktivit bylo provedeno stanovení vztahových veličin, které představují určitý příčinný vztah nákladů k prováděným výkonům, a které budou později přiřazeny konkrétním nákladovým objektům, tj. zákazníkům. Vedle stanovení vztahových veličin byla rovněž určena míra výkonu aktivit, která se uplatňuje ve výpočtu jednotkových nákladů aktivit. Aby bylo možné určit celkové náklady definovaných aktivit, je nutné přiřadit náklady podpůrných aktivit primárním aktivitám dle jejich podílu na daném výkonu. Výsledek čtvrté etapy tvorby ABC systému jsou celkové jednotkové náklady aktivit a míra výkonu aktivit, které budou využity v následující, poslední etapě.

12.1.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Závěrečnou etapu tvorby ABC modelu představuje finální přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům v dané společnosti. V této etapě jde především o kvantifikaci množství spotřebovávaných jednotek vykonávaných aktivit nákladovými objekty, kterými jsou preferované technologie připojení k internetu.

Přehled spotřebovaných jednotek aktivit nákladovými objekty se provádí na tzv. účtu aktivit (BOA). Pro stanovení spotřeby jednotek dané aktivity se využívá celková míra aktivity, pomocí které jsme schopni posléze kvantifikovat celkové náklady jednotlivých nákladových objektů.

Následující tabulka uvádí, kolik jednotek aktivit spotřebovaly definované nákladové objekty, a také cestu, kterou nákladový objekt v podniku vykoná.

Tabulka 23 Účet aktivit – BOA (vlastní zpracování)

Název aktivity/ MVA	Optika	Anténa	Kabel	ADSL a O2 CEN	STAR 21
Vyhledání klienta	3	6	2	2	1
Kontakt s klienty	67	265	47	51	21
Sepsání smlouvy	189	404	71	81	12
Založení smlouvy do IS	189	404	71	81	12
Hotovostní platba	542	1 178	79	61	19
Montáž antén	0	384	0	0	0
Konfigurace sítě	216	337	117	36	7
Správa internetové sítě	44	69	32	0	0
Dispečink a podpora projektantů	529	890	261	0	0
Řešení APM a projekce optických tras	10	4	0	0	0
Jednání s dodavateli služeb	0	0	0	395	131
Vedení skladu	544	849	465	39	23
Optické sítě	1 167	0	0	0	0
Anténa	0	4 612	0	0	0
Kabel	0	0	571	0	0
STAR 21	0	0	0	0	57
ADSL a O2 CEN	0	0	0	803	0
Telefonická podpora klientů	1 732	5 578	394	319	44
Konfigurace zařízení	245	281	148	42	15
Řešení technických problémů	57	102	31	21	8
Servis	214	453	31	42	11

Díky údajům z výše uvedené tabulky a celkovým jednotkovým nákladům aktivit, které jsou rovněž k dispozici, je možné prostřednictvím jednotlivých aktivit přiřadit náklady na nákladové objekty, kterými jsou zákazníci využívající různé druhy připojení k internetu.

U jednotlivých nákladových objektů je možné přiřadit odpovídající spotřebu výkonů a celkové jednotkové náklady, a tím máme k dispozici nákladovou náročnost zvolené aktivity. Součet jednotlivých nákladů aktivit, které nákladový objekt využije, představuje vynaložené náklady, které musí společnost vynaložit.

Přiřazení nákladů nákladovým objektům je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 24 Přiřazení nákladů nákladovým objektům (vlastní zpracování)

Název aktivity (tis. Kč)	Optika	Anténa	Kabel	ADSL a O2 CEN	STAR 21
Vyhledání klienta	677,0	1 353,9	451,3	451,3	225,7
Kontakt s klienty	1 062,5	4 202,4	745,3	808,8	333,0
Sepsání smlouvy	1 052,5	2 249,8	395,4	451,1	66,8
Založení smlouvy do IS	933,7	1 995,8	350,7	400,1	59,3
Hotovostní platba	805,8	1 751,4	117,5	90,7	28,2
Montáž antén	0	2 493,6	0	0	0
Konfigurace sítě	778,8	1 215,1	421,9	129,8	25,2
Správa internetové sítě	1 612,5	2 528,7	1 172,7	0	0
Dispečink a podpora projektantů	878,9	1 478,7	433,6	0	0
Řešení APM a projekce optických tras	2 228,0	891,2		0	0
Jednání s dodavateli služeb	0	0	0	1 231,7	964,5
Vedení skladu	793,9	1 238,9	678,6	0	0
Optické sítě	14,1	0	0	0	0
Anténa	0	0	0	0	0
Kabel	0	0	0	0	0
STAR 21	0	0	0	0	845,0
ADSL a O2 CEN	0	0	0	5 436	0
Telefonická podpora klientů	691,2	2 226,1	157,2	127,3	17,6
Konfigurace zařízení	763,6	875,8	461,3	130,9	46,7
Řešení technických problémů	809,1	1 147,9	440,1	298,1	113,6
Servis	1 067,5	2 259,7	154,6	209,5	54,9
Celkem náklady	14 169,0	28 209,0	5 980,2	9 822,1	2 814,0

Z výše uvedené tabulky je patrné, který zákazník, resp. technologie připojení je nákladově nejvýznamnější. Z pohledu zákazníka se jedná o jednoduchý proces zřízení vybrané služby, ale dále už nevidí všechny procesy a aspekty práce, která tímto požadavkem vzniká. Zákazník si vybere službu, zadá požadavek a dále jen čeká, než mu bude

objednaná služba zřízena a aktivována. Pro poskytovatele služeb připojení k internetu to znamená počátek sledu několika činností, které musí zabezpečit. S ohledem na tuto skutečnost byly navrženy aktivity, které představují jednotlivé fáze procesu zřízení internetového připojení. Ve vysoce konkurenčním prostředí telekomunikačních technologií, není možné čekat, až zákazník přijde s požadavkem na zřízení služby sám, ale je nutné tyto zákazníky vyhledávat, k čemuž slouží interní databáze vytvořené pro účely selekcí klientů a příprava marketingových akcí cílených na předem vybranou skupinu zákazníků. Obchodník se setkává se zákazníkem osobně, kdy se obě strany dohodnou na podmínkách a specifikaci poskytovaných služeb. Na základě těchto informací se zákazníkovi předkládá návrh smlouvy, pokud je tato smlouva akceptována, je posléze založena do IS společnosti a dále předána technikům, kteří zajišťují samotné připojení klienta do sítě. Již v této fázi je na definované aktivity navázáno mnoho nákladových položek, ať už se jedná o mzdové náklady, nájemné kanceláří, energie, aj. Zaměstnanci na pozicích montér a systémový inženýr zabezpečují zapojení klienta do stávajícího vedení zvolené technologie (optika, anténa, kabel, ADSL/VDSL). Jakmile je dokončena samotná realizace zprovoznění služby, je připravena telefonická podpora zákazníků v rámci poprodejní péče poskytovaných služeb. Všechny zmíněné primární procesy jsou doprovázeny podpůrnými aktivitami, které byly nedefinovány v úvodu sestavení ABC modelu.

Díky tomuto ABC systému je možné po přiřazení reálných údajů o nákladové náročnosti jednotlivých aktivit určit, která technologie připojení spotřebovává nejvíce jednotek daných aktivit a tím pádem generuje nejvíce nákladů. Tento model lze použít i pro individuální zákazníky, resp. firmy, kdy je po uvedení konkrétního počtu spotřebovávaných jednotek u definovaných aktivit možné určit nákladovou náročnost a ziskovost jednotlivých zákazníků rezidentního nebo firemního segmentu.

13 RIZIKOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA

V této části práce bude provedena nákladová a riziková analýza sestaveného projektu aplikace procesního řízení nákladů dle ABC modelu. Nejdříve budou identifikována možná rizika, které mohou negativně ovlivnit nový systém řízení nákladů, a poté proběhne nákladová analýza s cílem stanovit náklady, které souvisí s implementací navrženého projektu.

13.1 Riziková analýza

Riziková analýza si klade za cíl identifikovat možná rizika, se kterými se lze v průběhu implementace projektu, který se zaměřuje na procesní řízení nákladů s využitím ABC systému, setkat. Nejprve byly identifikovány rizika a jejich důsledky, poté v návaznosti na možná rizika byla stanovena odpovídající opatření proti těmto rizikům.

Tabulka 25 Analýza rizik projektu (vlastní zpracování)

Rizika projektu		
Identifikace rizika	Důsledek	Opatření proti riziku
Nepřesná identifikace procesů a aktivit ve společnosti	Nepřesná alokace nákladů na aktivity	Dostatečný časový prostor a detailní poznání procesů
Přílišná složitost projektu	Nepřesnost projektu	Přesné stanovení aktivit a zaměřit se na ty, které jsou z hlediska alokace nákladů významné
Nedostatek zaměstnanců	Delší doba implementace projektu	Zajištění dostatečného personálního obsazení pozic
Nedostatečná komunikace mezi členy projektového týmu	Chybný směr projektu	Nastavení formy a způsobu komunikace mezi členy týmu
Chybná identifikace vztahových veličin	Nepřesné rozdělení nákladů na aktivity	Přesná a měřitelná vztahová veličina
Pochopení logiky ABC	Odmítavý postoj k metodě	Vyjasnění podstaty ABC metody, podání adekvátních informací a potřebných školení
Nepřijetí modelu řízení nákladů dle ABC ze strany zaměstnanců	Konec projektu	Podpora vedení a předání zaměstnancům odpovídající informací
Absence podpory vedení	Omezená funkčnost projektu	Reálné přesvědčení o užitečnosti a nutnosti řídit náklady
Nerespektování zpětné vazby	Nefunkčnost nastaveného modelu řízení nákladů	Pravidelná kontrola poskytující informace o důsledcích, pokud nebude brána v potaz zpětná vazba
Nedodržení časového harmonogramu	Zpoždění implementace projektu	Pravidelná kontrola dodržování časového harmonogramu

13.2 Nákladová analýza

Náklady na aplikaci procesního řízení nákladů dle ABC metodiky jsou závislé od rozsahu zpracovávaného projektu. Zahrnují se zde jednorázové náklady, stejně jako náklady generované po dobu využívání ABC modelu ve společnosti označované jako provozní náklady.

Vzhledem k velmi dobrému technickému vybavení společnosti v oblasti výpočetní techniky není nutné zpočátku vynakládat významné finanční částky na doplnění současného HW vybavení, proto se do nákladů na implementaci systému nezahrnují. Při zavádění ABC systému do řízení nákladů je potřeba provést analýzy stávajícího stavu, provést úpravu stávajícího systému evidence nákladů

Provozní náklady se odvíjí zejména od rozsahu projektovaného systému. Analyzovaná společnost nemá v plánu zvyšovat současný počet zaměstnanců, proto by se na implementaci systému do společnosti podíleli stávající zaměstnanci, kteří by se podrobili odbornému školení v oblasti procesního řízení s využitím dané metody. Náklady v provozní oblasti zahrnují náklady týkající se samotného provozu systému, jeho administraci či zálohování, a rovněž náklady na tvorbu informačních výstupů systému.

Shrnutí nákladů, kterých se týká implementace ABC systému:

- Náklady na školení vybraných stávajících zaměstnanců
- Mzda zodpovědného pracovníka, případně další odměny
- Úprava stávajícího informačního systému
- Náklady na provoz informačního systému
- Náklady spojené s obstaráváním dat
- Náklady na tvorbu informačních výstupů

14 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

V závěru projektové části je provedeno souhrnné zhodnocení předloženého projektu aplikace procesního řízení s využitím metody Activity-Based Costing v telekomunikační společnosti Avonet, s.r.o. Toto zhodnocení vychází z výsledků dosažených na základě poskytnutých údajů, z důvodu ochrany interních informací jsou údaje o nákladech pouze orientační, protože cílem bylo předložení návrhu ABC systému, který může společnost v budoucnosti využívat.

Analyzovaná společnost v současné době využívá pouze zjednodušené nákladové kalkulace, a nemá k dispozici podrobnější rozdělení nákladů pro jednotlivé typy připojení k internetu, které by mohlo sloužit pro efektivnější stanovení ceny poskytovaných služeb s ohledem na jejich nákladovou náročnost.

Do oblasti rizik lze zařadit následující:

- *Nepřesná identifikace procesů ve společnosti nebo přílišná složitost projektu* – tato nepřesnost v určení vykonávaných procesů a aktivit souvisí s prostorem, který je pro zpracování projektu určen. V této práci byly aktivity zpracovávány na základě informací odpovědného člověka a konzultacemi se zaměstnanci, kteří tyto činnosti vykonávají. Pokud by byly podnikové procesy chybně identifikovány nebo by byly stanoveny tak, že jsou díky jejich složitosti nepřehledné a špatně identifikovatelné, byla by tímto zasažena celá struktura ABC systému, což by vedlo k nepřesné alokaci nákladů na nákladové objekty.
- *Nedostatek zaměstnanců, nedostatečná komunikace mezi zaměstnanci a neodpovídající podpora vedení* – v první řadě je nutné zabezpečit odpovídající počet zaměstnanců a stanovit odpovědnost jednotlivců za všechny fáze tvorby a implementace ABC systému. Úspěch projektu je v neposlední řadě závislý na podpoře zaměstnanců ze strany vedení společnosti a zajištění jejich motivace.
- *Chybná identifikace vztahových veličin* – u definovaných aktivit není vždy jednoduché správně a výstižně určit kritéria, tj. vztahové veličiny, na základě kterých budou jednotlivé nákladové položky přiřazovány zvoleným nákladovým objektům.

Shrnutí projektu:

- Projekt využívá ve většině případů *reálné informace* poskytnuté ze strany vedení společnosti, tudíž je sestaven z podkladů, které odpovídají skutečně prováděným výkonům v rámci jednotlivých procesů, a je možné navrhnout strukturu celého ABC systému s ohledem na specifikaci společnosti poskytující služby na poli

telekomunikačních technologií. Na základě poskytnutých materiálů bylo nadefinováno **21 aktivit** v rámci **5 hlavních procesů** a **5 podpůrných aktivit**.

- Mezi hlavní přínosy patří *přesnější přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám*, které byly stanovené po konzultaci s odpovědným pracovníkem společnosti, a jejich efektivnější řízení. V tuto chvíli společnost neeviduje rozpad nákladových položek na jednotlivé podnikové úseky, resp. poskytované služby a pro řízení nákladů jsou využívány pouze zjednodušené nákladové kalkulace, které se zabývají pouze kalkulací části přímých a variabilních nákladů, ale už se neřeší alokaci nepřímých nákladů, které rovněž vznikají v průběhu poskytovaných služeb, a kterými by měli být dílčí aktivity zatíženy.
- Navrhovaný ABC systém umožňuje *vyčíslení nákladů konkrétních aktivit v závislosti na spotřebovávaných jednotek zvolených aktivit (MVA)*. V diplomové práci byly za nákladové objekty zvoleny jednotlivé technologie, které společnost využívá pro připojení svých klientů do sítě internetu. V práci nebylo řešeno rozdělení služeb pro domácnosti a firmy, protože v procesu připojení k internetu spotřebovávají stejné aktivity, přičemž se pouze liší v míře výkonu těchto aktivit. Firemní zákazníci spotřebovávají podstatně více jednotek dílčích aktivit než rezidentní zákazníci, tudíž jsou nákladově náročnější v konečném vyčíslení nákladů na jednotlivé klienty. V současnosti jsou prováděny kalkulace služeb pouze u největších zákazníků, kdy se rozpočítávají spotřebovávané náklady na materiál, konektivitu obecně a zohledňuje se specifikace rychlosti připojení (za 1 Mbit je stanovena cena, která zahrnuje náklady za přenos dat ke koncovému uživateli), ale i tak v této kalkulaci chybí část nákladů například na provoz technické podpory nebo servisu.
- Do budoucna by se společnost měla zaměřit na nákladovou evidenci, která bude reflektovat náklady na konektivitu jednotlivých technologií a přenosovou rychlost u typových skupin zákazníků. Pro detailnější výpočet nákladů je nutné evidovat nákladnost provozu sítě z hlediska přenosové rychlosti u zákazníka a rovněž oblastí, resp. umístění v síti, kde je služba využívána. Tato evidence je poté využitelná při efektivnějším stanovení ceny poskytovaných služeb, které budou zatíženy všemi náklady, které jsou v rámci daného procesu spotřebovány.

ZÁVĚR

Předložená diplomová práce se zabývá projektem aplikace procesního řízení nákladů s využitím metody ABC v telekomunikační společnosti Avonet, s.r.o. Nákladové řízení je oblastí velmi rozsáhlou a složitou, ale na druhé straně nezbytnou zejména v dnešní době, která je čím dál více orientována na neustálé snižování nákladů a naopak zvyšování efektivnosti vynaložených finančních prostředků. Do nákladového řízení se řadí problematika kalkulací nákladů, které se zpracovaná diplomová práce věnuje, resp. metodě ABC, která je charakteristická přiřazování nepřímých nákladů k jednotlivým nákladovým objektům na základě příčinné souvislosti, tzn. pouze těm objektům, které dané aktivity využívají. Práce byla rozdělena na část teoretickou a praktickou, jejichž součástí je část analytická a projektová.

Teoretická část diplomové práce je zaměřena základní charakteristiky nákladového řízení, pojetí nákladů a jejich kalkulace. Poslední část je věnována problematice procesního řízení nákladů se zaměřením na metodu Activity-Based Costing a jednotlivé etapy její tvorby a implementace. Kalkulacím byla věnována velká samostatná kapitola, jelikož jsou úzce spojeny s podstatou diplomové práce. Zmíněné teoretické poznatky představují teoretickou základnu pro praktickou část diplomové práce.

V rámci praktické části byla nejdříve zpracována analytická část věnující se představení a charakteristice poskytovaných služeb vybrané společnosti, a také analýze vnějšího a vnitřního prostředí za použití SWOT, PEST, nebo 7S analýzy. Dále se práce zaměřila na analýzu současného stavu řízení nákladů, která poskytla úvodní pohled na nákladové zatížení společnosti, a informace z nákladové evidence byly použity pro zpracování projektové části, která se věnuje návrhu konkrétního ABC systému využitelného v telekomunikační společnosti. Systém řízení nákladů dle ABC metodiky byl navržen s ohledem na specifické aspekty podniků poskytující služby, které jsou charakteristické významných podílem mzdových nákladů a u telekomunikačních společností také významnými počátečními náklady na pořízení anténních sítí a optické infrastruktury, které se promítají do nákladů ve formě odpisů těchto zařízení. V poslední kapitole bylo provedeno závěrečné shrnutí předkládaného projektu.

Cílem projektu bylo předložení vypracovaného návrhu ABC systému, který společnosti poskytne jiný pohled na řízení nákladů a zvýšení efektivity vynakládaných finančních prostředků.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

COKINS, Gary, 2001. *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. New York: John Wiley & Sons. ISBN 0-471-44328-X.

BLAŽKOVÁ, Martina, 2007. *Marketingové řízení a plánování pro malé a střední firmy*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-1535-3.

DEDOUCHOVÁ, Marcela, 2001. *Strategie podniku*. 1.vyd. Praha: C. H. BECK. ISBN 80-7179-603-4.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, a. s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-025-5.

JAKUBÍKOVÁ, Dagmar, 2009. *Marketing v cestovním ruchu*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3247-3.

KOTLER, Philip a Kevin Lane Keller, 2007. *Marketing Management*. 12.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-1359-5.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika. Teorie pro praxi*. 1.vyd. Praha: C. H. BECK. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRÁL, Bohumil et al., 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-7169-985-3.

NOVÁK, Mojmír, 2010. *Aplikace systému řízení nákladů ve finanční společnosti*. Diplomová práce. Zlín: Univerzita Tomáše Bati.

PETŘÍK, Tomáš, 2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy – Manažerské účetnictví v praxi*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-1046-3.

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

POPESKO, B., E. JIRČÍKOVÁ a P. ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-702-6.

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

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2008. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2424-9.

SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS, 2010. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3051-6.

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav et al., 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-0515-X.

SYNEK, Miloslav et al., 2006. *Podniková ekonomika*. 4. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: C. H. BECK. ISBN 80-247-0515-X.

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-0456-0.

ŠMÍDA, Filip, 2007. *Zavádění a rozvoj procesního řízení ve firmě*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-1679-4.

ŠPERKOVÁ, Sandra, 2009. *Projekt aplikace procesního řízení nákladu ve firmě*. Diplomová práce. Zlín: Univerzita Tomáše Bati.

ŠTĚDRŇ, Bohumír, 2007. *Manažerské řízení a informační technologie*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2052-4.

VYSKOČIL, Vlastimil K. a Ondřej ŠTRUP, 2003. *Podpůrné procesy a snižování režijních nákladů (Facility Management)*. 1. vyd. Praha: Professional Publishing. ISBN 80-86419-45-2.

Internetové zdroje:

ITIL – IT Service Management. ITIL® [online]. © 2007 [cit. 2012-07-15] Dostupné z: <http://www.itil.cz/index.php?id=982>.

LBMS. ITIL [online]. © 2002-2012 [cit. 2012-07-15] Dostupné z: <http://www.lbms.cz/Tema/ITIL.htm>.

ManagementMania. ITIL (Information Technology Infrastructure Library) [online]. © 2011-2012 [cit. 2012-07-15] Dostupné z: <http://managementmania.com/cs/information-technology-infrastructure-library>.

Hewlett-Packard. IT Service Management (ITSM) [online]. © 2012 [cit. 2012-07-15] Dostupné z: <http://h10126.www1.hp.com/services/integrace/itsm/>.

Finance - Management. SWOT analýza [online]. © 2005-2012 [cit. 2012-07-15] Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=59>.

Ostatní zdroje:

Interní materiály společnosti Avonet, s.r.o., ©2008; ©2009-2011.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

A	Aktiva
ABC	Activity Based Costing
ABC/M	Activity Based Cost Management
ABM	Activity Based Management
ACD	Activity Cost Driver
ADSL	Asymmetric Digital Subscriber Line
BOA	Bill of Activities
CCTA	Central Computer and Telecommunications Agency
CJNA	Celkové jednotkové náklady aktivit
CNA	Celkové náklady aktivit
ČPK	Čistý pracovní kapitál
ČTe	Český Telecom
ČTÚ	Český telekomunikační úřad
CZ	Cizí zdroje
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DZ	Dlouhodobé závazky
EAT	Earnings after Taxes
EBT	Earnings before Taxes
EBIT	Earnings before Interest and Taxes
FWA	Fixed Wireless Access
FTP	File Transfer Protocol
HDP	Hrubý domácí produkt
HW	Hardware
IPTV	Internet Protocol Television

ISDN	Integrated Services Digital Network
IT	Information Technology
ITIL	Information Technology Infrastructure Library
ITSM	IT Service Management
JNA	Jednotkové náklady aktivit
KCZ	Krátkodobé cizí závazky
KFM	Krátkodobý finanční majetek
LTE	Long Term Evolution
MPLS	Multiprotocol Label Switching
MVA	Míra výkonu aktivity
NÚ	Nákladové úroky
OA	Oběžná aktiva
OGC	Office of Government Commerce
PJNA	Primární jednotkové náklady aktivit
PNA	Primární náklady aktivit
ROA	Return on Assets
ROE	Return on Equity
ROS	Return on Sales
SDSL	Single line Digital Subscriber Line
SIB	Samoinstalační balík
SJNA	Podpůrné jednotkové náklady aktivit
SNA	Podpůrné náklady aktivit
STB	Set Top Box
SW	Software
SZP	Sociální a zdravotní pojištění
UPS	Uninterruptible Power Supply

ÚOHS	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže
VDSL	Very high speed Digital Subscriber Line
VK	Vlastní kapitál
VoIP	Voice Over IP
WiFi	Wireless Fidelity
WiMAX	Worldwide Interoperability for Microwave Access

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 2 Podstatné souvislosti, vstupy a výstupy fází životního cyklu služeb (ITIL, ©2007).....</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 3 Klíčové IT procesy (vlastní zpracování).....</i>	<i>34</i>
<i>Obrázek 4 Mezníky v historii společnosti Avonet (vlastní zpracování)</i>	<i>38</i>
<i>Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>40</i>
<i>Obrázek 6 Schéma služeb pro domácnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>42</i>
<i>Obrázek 7 Schéma služeb pro firmy (vlastní zpracování)</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 8 Struktura zákazníků a jejich podíl na tržbách (vlastní zpracování).....</i>	<i>44</i>
<i>Obrázek 9 Rámec 7S faktorů (Smejkal a Rais, 2010).....</i>	<i>46</i>
<i>Obrázek 10 Vertikální analýza – podíl nákladových položek (vlastní zpracování).....</i>	<i>59</i>
<i>Obrázek 11 Hlavní a podpůrné aktivity (vlastní zpracování).....</i>	<i>70</i>
<i>Obrázek 12 Vizualizace aktivit a jejich vzájemných vazeb (vlastní zpracování).....</i>	<i>77</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Struktura zákazníků a jejich podíl na tržbách (vlastní zpracování)</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka 2 Shrnutí PEST analýzy (vlastní zpracování)</i>	<i>51</i>
<i>Tabulka 3 Shrnutí Porterova modelu (vlastní zpracování)</i>	<i>53</i>
<i>Tabulka 4 Schéma aktivit (Šperková, 2009)</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 5 Druhé členění nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>57</i>
<i>Tabulka 6 Vertikální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 7 Horizontální analýza druhového členění nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>59</i>
<i>Tabulka 8 Analýza ČPK (vlastní zpracování).....</i>	<i>60</i>
<i>Tabulka 9 Analýza rentability (vlastní zpracování).....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 10 Analýza zadluženosti (vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 11 Analýza likvidity (vlastní zpracování)</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 12 Shrnutí SWOT analýzy (vlastní zpracování).....</i>	<i>64</i>
<i>Tabulka 13 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)</i>	<i>67</i>
<i>Tabulka 14 Eliminace nákladových položek (vlastní zpracování).....</i>	<i>69</i>
<i>Tabulka 16 Struktura aktivit (vlastní zpracování)</i>	<i>76</i>
<i>Tabulka 17 Nákladová střediska dle odpovědnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>79</i>
<i>Tabulka 18 Časová náročnost aktivit (vlastní zpracování)</i>	<i>80</i>
<i>Tabulka 19 Matice nákladů aktivit (vlastní zpracování)</i>	<i>82</i>
<i>Tabulka 20 Určení vztahových veličin a MVA (vlastní zpracování)</i>	<i>84</i>
<i>Tabulka 21 Kalkulace jednotkových nákladů aktivit (vlastní zpracování).....</i>	<i>85</i>
<i>Tabulka 22 Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním (vlastní zpracování).....</i>	<i>86</i>
<i>Tabulka 23 Stanovení celkových nákladů aktivit a celkových jednotkových nákladů aktivit (vlastní zpracování).....</i>	<i>87</i>
<i>Tabulka 24 Účet aktivit – BOA (vlastní zpracování).....</i>	<i>88</i>
<i>Tabulka 25 Přiřazení nákladů nákladovým objektům (vlastní zpracování)</i>	<i>89</i>
<i>Tabulka 27 Analýza rizik projektu (vlastní zpracování).....</i>	<i>91</i>