

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2017

Martin Košut

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví



**Návrh systému pro měření a řízení
výkonnosti ve firmě poskytující služby**

Autor diplomové práce:

Martin Košut

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Michal Menšík, Ph.D.

Rok obhajoby:

2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Návrh systému měření a řízení výkonnosti ve firmě poskytující služby“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 23. 8. 2017

.....

Martin Košut

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Michalu Menšíkovi, Ph.D. za vedení, konzultace a přínosné rady při zpracovávání této diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat své rodině za podporu v průběhu celého dosavadního studia.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá návrhem systému měření a řízení výkonnosti ve firmě poskytující ubytovací a wellness služby. Je členěna na teoretická východiska a aplikační část. Kapitola teoretická východiska vychází z odborné literatury vztahující se ke zvolenému tématu práce. Nejprve je definována výkonnost jako taková a následně ve vztahu k malým a středním podnikům. Dále jsou představeny poznatky týkající se systémů měření a řízení výkonnosti, z čeho se skládají, jaké jsou doporučení při jeho tvorbě, nástroje pro měření a další související skutečnosti. Následuje aplikační část, ve které je představena zkoumaná firma a popsán aktuální stav. Analyzovány jsou jednotlivé poskytované služby jak z pohledu výnosů, tak i souvztažných nákladů a dalších hodnotových veličin. Výsledkem je navržený systém měření a řízení výkonnosti, jehož kostru tvoří manažerská výsledovka skládající se primárně z finančních údajů, ale i údajů nefinančního charakteru. Z těchto údajů pak vychází navržené ukazatele pro měření a řízení výkonnosti konkrétní firmy.

Klíčová slova

Výkonnost, systém měření a řízení výkonnosti, malé a střední podniky, služby.

Abstract

The diploma thesis deals with the design of the performance measurement and management system (PMMS) in the company providing accommodation and wellness services. It is divided into the theoretical and the application part. The theoretical part is based on literature related to the chosen topic. First, performance is defined, knowledge about PMMS and recommendations for its creation are presented. Then in the application section, selected company is presented and the current status is described. Services are analyzed both in terms of sales, as well as the related costs. This results into suggested PMMS which is based on a contribution margin income statement. Included financial data as well as data non-financial are basis for suggested indicators securing measuring and managing the company's performance.

Key Words

Performance, Performance Measurement and Management Systems, Small and Medium-sized Enterprises, Services.

Obsah

ÚVOD	1
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	3
1.1 VÝKONNOST	3
1.2 VÝKONNOST V MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNICÍCH	5
1.3 VÝKONNOST A STRATEGIE	10
1.4 DOPORUČENÍ PŘI TVORBĚ SYSTÉMU MĚŘENÍ VÝKONNOSTI	11
1.5 UKAZATELE VÝKONNOSTI.....	13
1.5.1 <i>Moderní ukazatele výkonnosti</i>	16
1.5.2 <i>Nefinanční ukazatele výkonnosti</i>	17
1.6 PRO KOHO MĚŘIT VÝKONNOST	21
1.7 NÁSTROJE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO ŘÍZENÍ VÝKONNOSTI.....	22
1.7.1 <i>Kalkulace</i>	22
1.7.2 <i>Activity based costing</i>	23
1.7.3 <i>Manažerská výsledovka</i>	24
2 APLIKAČNÍ ČÁST	26
2.1 PŘEDSTAVENÍ ZKOUMANÉHO SUBJEKTU.....	26
2.2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU INFORMAČNÍHO SYSTÉMU	27
2.3 ANALÝZA POSKYTOVANÝCH SLUŽEB	28
2.3.1 <i>Zdroje pro zajištění služeb – analýza nákladů</i>	31
2.3.2 <i>Aktivity potřebné pro zajištění poskytovaných služeb</i>	35
2.3.3 <i>Specificky vztahované náklady k jednotlivým službám</i>	42
2.4 NÁVRH INOVOVANÉHO SYSTÉMU MĚŘENÍ A ŘÍZENÍ VÝKONNOSTI	45
2.4.1 <i>Manažerská výsledovka v členění podle poskytovaných služeb</i>	46
2.4.2 <i>Uplatnění manažerské výsledovky</i>	53
2.4.3 <i>Nefinanční ukazatele</i>	60
3 ZÁVĚR.....	66
LITERATURA	69
SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK.....	72
SEZNAM PŘÍLOH	73

Úvod

Tématem této diplomové práce je návrh systému měření a řízení výkonnosti ve firmě poskytující služby. Otázka výkonnosti je poměrně často probíraná v souvislosti s oblastí finančního řízení podniku, která je mým studijním oborem. Měření a řízení výkonnosti, převážně ve výrobních a velkých podnicích, se věnuje řada publikací a autoři se snaží přicházet s různými návrhy univerzálních systému, které v této oblasti aplikovat. Na popularitě získal především systém Balanced Scorecard, který byl postupně autory vylepšován a je i zdrojem inspirace pro další podobné systémy. Tato práce se snaží navrhnout a implementovat systém měření a řízení výkonnosti pro konkrétní firmu, která poskytuje ubytovací a wellness služby. Jedná se o malou rodinnou firmu, na jejímž chodu se rovněž podílím (zpracování účetnictví a další administrace). Mojí motivací je zlepšit některé procesy a poskytnout vedení detailnější informace pro rozhodování a posuzování výkonnosti.

Práce by měla mít význam a přinést prospěch především pro zkoumanou firmu, ale nejen pro ni. Přínosem by mohlo být obecné shrnutí dosavadních poznatků vztahující se k oblasti výkonnosti z pohledu malých a středních podniků (SME), které se významnou měrou podílí na HDP v jednotlivých zemích. Problematika měření a řízení výkonnosti v těchto subjektech není tak podrobně zkoumána jako v případě větších podniků, což potvrzuje například Garengo, Biazzo a Bititci (2005). Okrajově se rovněž literatura věnuje sektoru služeb, do něž patří i zkoumaná firma. Z těchto důvodů se jedná o méně typickou práci, která může přinést řadu zajímavých poznatků v dané oblasti.

Cíl práce

Cílem diplomové práce je navrhnout systém pro měření a řízení výkonnosti, který bude reflektovat požadavky vedení firmy a poskytne dostatečné informace pro rozhodování a řízení vybrané firmy, poskytující služby v oblasti ubytování a péče o tělo (wellness). Cíl práce naváže na předcházející analýzu současného stavu.

Metodika

Teoretická část diplomové práce vychází z odborných knižních titulů českých i zahraničních autorů a vědeckých článků na témata vztahující se především k problematice výkonnosti, způsobům měření výkonnosti a různých druhů metrik, které se aplikují. Důraz je kladen na zahrnutí zdrojů, které reflektují uplatnění v malých a středních podnicích a vztahují se i k sektoru služeb.

Nejprve jsou definovány základní pojmy jako výkonnost, efektivnost a další. Následuje charakteristika měření a řízení výkonnosti v malých a středních firmách, které má svá specifika. Na základě těchto specifík jsou představena různá doporučení od autorů zabývajících se problematikou výkonnosti v malých a středních firmách. Dále se práce zabývá ukazateli, které slouží k měření a řízení výkonnosti. Kromě finančních ukazatelů jde i o nefinanční ukazatele, které získávají na významu. Prostor je věnován také různým uživatelům informací o výkonnosti a tomu, jaké informace a proč požadují pro své potřeby. Na závěr teoretické části jsou uvedeny nástroje manažerského účetnictví, které napomáhají při řízení výkonnosti.

V aplikační části je nejprve představen subjekt zkoumání. Následuje analýza současného stavu informačního systému, který ve firmě funguje. Zkoumání jsou podrobeny také aktuálně poskytované služby a náklady, které se k nim vztahují. Z rozhovorů s vedoucími pracovníky vyplynou požadavky na zajištění potřebných informací pro rozhodování. Následně je představen návrh inovace současného systému s důrazem na sledování výkonnosti dle jednotlivých hlavních činností firmy, tedy sledování výnosů a specifických nákladů dle souvztažnosti k jednotlivým službám. Výsledkem je navržená manažerská výsledovka, která sdružuje tyto údaje. Manažerská výsledovka zároveň slouží jako podklad pro další rozhodovací úlohy, které může vedení firmy řešit. V práci jsou uvedené možnosti uplatnění manažerské výsledovky na 3 příkladech, které simulují možné trendy v oboru zkoumané firmy. Mimo finančních ukazatelů jsou navrženy i ukazatele nefinanční, které by se měly zaměřit na spokojenost zákazníků a jejich počty ve vztahu k jednotlivým službám. Pozornost v systému měření a řízení výkonnosti by mohla být věnována také zaměstnancům, interním procesům a obecnému zvyšování kvality poskytovaných služeb.

1 Teoretická východiska

Kapitola teoretická východiska se zabývá definicí pojmu výkonnost, dimenzemi výkonnosti, měřením a řízením výkonnosti v malých a středních podnicích a s tím spojená specifika, doporučeními autorů v této oblasti, ukazateli výkonnosti, jejich uživateli a nástroji, které se pro měření a řízení výkonnosti dají použít.

1.1 Výkonnost

Pojem výkonnost se objevuje v řadě oborů a v různých souvislostech. Výkonnost charakterizovaná v tomto textu je především spojena s výkonností podniku, firmy nebo její části. Některé definice a vymezení lze ovšem aplikovat i do odlišných oblastí jako je například sport, příroda apod. Wagner (2009, s. 17) uvádí: *„Výkonnost znamená charakteristiku, která popisuje způsob, respektive průběh, jakým zkoumaný subjekt vykonává určitou činnost, na základě podobnosti s referenčním způsobem vykonávání (průběhu) této činnosti.“* Výkonnost, tedy představuje určité měřítko, na základě něhož, se lze srovnávat s dalším subjektem. Nemusí se však subjekt srovnávat pouze s jiným, ale lze porovnávat i interně v rámci daného subjektu.

Termín výkonnost pochází z anglického **Performance**, který Cambridge dictionary, charakterizuje jako činnost, která vypovídá o tom, jak dobře osoba, stroj, apod. dělá svoji práci. Neboli plní zadaný úkol poměřovaný s předem známými standardy nebo normami (časové, nákladové, atd.).

Laitinen (2002) uvádí definici výkonnosti jako schopnost objektu produkovat výsledky v předem určených rozměrech (dimenzích) a ve vztahu k cíli.

Knápková et al. (2013, s. 149) definují výkonnost podniku následovně: *„Výkonnost podniku obecně pojímá všechny oblasti podnikových činností, které je potřebné skloubit tak, aby výsledkem byl fungující a prosperující podnik s dlouhodobou perspektivou existence.“* Výkonnost je chápána jako schopnost podniku zajistit si své fungování i do budoucnosti.

Na první pohled odlišným způsobem na výkonnost nahlíží Šoljaková (2009, s. 30): *„Výkonnost podniku lze chápat jako schopnost podniku dosáhnout svých cílů.“* Jelikož jedním z cílů podniku může být zajistit si přežití, není tomu úplně tak. Cíle podniku, tedy i důvody, proč je majitelé založili nebo do nich investovali, mohou být však

různé. Nicméně výkonnost podniku pak bude z jejich strany hodnocena na základě toho, zda dosáhly nebo dosahují požadovaných cílů. Snaha dosáhnout cílů je samozřejmě spojená s cílovým chováním, které i další autoři spojují s pojmem výkonnost. Jakmile je zajištěno fungování podniku, přichází na řadu srovnávání se s konkurencí. **Výkonnost je tedy předpokladem existence a konkurenceschopnosti podniku.**

Autoři (Wagner 2009, Fibírová et al. 2015) poukazují na více dimenzí pojmu výkonnosti. Mezi ně bývá řazena efektivnost (effectiveness), účinnost (efficiency) a hospodárnost (economy).

Efektivnost

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA, 2003) definuje efektivnost jako: „*Využití zdrojů takovým způsobem, že výstup aktivity dosáhne požadovaného výsledku.*“ Neboli **činnost podniku je vhodně zvolena** a z daných vstupů budou dosaženy očekávané výstupy spojené s konkrétními cíli. Wagner (2009) spojuje efektivnost se spojením slov „dělat správné věci“ (z anglického: do the right things).

Účinnost

Naopak účinnost je vztažena na **způsob uskutečňování** zvolené činnosti. Jak uvádí Wagner (2009) „dělat věci správně“ (z anglického: do the things right). CIMA (2003) definuje účinnost dvěma možnými způsoby: „*Dosažení buď a) maximálního efektu ze zdrojů určených na realizaci příslušné aktivity, nebo b) požadovaného výstupu s minimální spotřebou vstupů.*“ Účinnost se tedy dá chápat jako dosažení maximálního efektu, například tržeb, z předem daného struktury zdrojů. Nebo naopak je požadována určitá úroveň tržeb, ale kvantita zdrojů není pevně stanovena.

Hospodárnost

Hospodárnost je dle CIMA (2003): „*Získávání zdrojů příslušné kvality a kvantity za minimální cenu.*“ Neboli hospodárnost představuje skutečnost, kdy podnik získává vstupy s požadovanými vlastnostmi od dodavatele s co možná nejnížší cenou. Je na místě zdůraznit slova příslušné kvality, respektive požadované vlastnosti. Pokud je cena nižší na úkor horší kvality nebo dochází k prostému snižování („osekávání“)

určitých nákladových položek, je pravděpodobné, jak uvádí Popesko a Papadaki (2016), že dojde i ke snížení hodnoty a kvality výkonu vnímané zákazníkem.

Jednotlivé složky neboli dimenze výkonnosti lze připodobnit k transformačnímu procesu, který definuje Fibírová a Šoljaková (2005, s. 11): „*Existence podniku (podnikatelského procesu) je neoddělitelně spojena s tzv. transformací, tedy přeměnou vstupů na výstupy takovým způsobem, aby hodnota výstupu byla vyšší než hodnota vstupu.*“ Přičemž hodnoty výstupů (ceny) jsou získávány od zákazníků, kteří naproti tomu získávají určitý prospěch.

Znázornění výkonnosti je možné provést pomocí následujícího obrázku.

Obr. 1 Dimenze výkonnosti



Zdroj: vlastní zpracování na základě CIMA (2003)

Kdy hospodárnost se vztahuje k úspoře na vstupu při zachování určité kvality vstupů, efektivnost se naopak vztahuje k dosažení požadovaných výstupů (cílů) a účinnost zajišťuje provázanost a vybalancování obou složek.

1.2 Výkonnost v malých a středních podnicích

Malý a střední podnik (MSP), z anglického Small and Medium-sized Enterprise (SME), je dle Doporučení 2003/361/ES charakterizován jako ten, který zaměstnává méně než 250 zaměstnanců, jeho roční obrat nepřesahuje 50 milionů EUR, bilanční suma nepřesahuje 43 milionů EUR. Malý podnik pak zaměstnává méně než 50 zaměstnanců a roční obrat nepřesahuje 10 milionů EUR.

Podobné kritéria se aplikují při kategorizaci účetních jednotek dle § 1b Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Střední účetní jednotka je ta, která nepřesahuje 2 ze 3 následujících kritérií: aktiva 500 milionů Kč, roční obrat 1 000 milionů Kč, 250

zaměstnanců. Malá účetní jednotka pak nepřesahuje 2 ze 3 následujících kritérií: aktiva 100 milionů Kč, roční obrat 200 milionů Kč, 50 zaměstnanců. V zaměstnancích se obě kategorizace shodují, obraty a aktiva sice nejsou stejné, ale pohybují se v podobných rádech (stamilionů Kč).

V přehledové studii, zabývající se systémy měření a řízení výkonnosti v malých a středních podnicích (SMEs), shrnuli Garengo, Biazzo a Bititci (2005) tyto poznatky:

Zavádění systému měření a řízení výkonnosti v SMEs je ovlivněno řadou faktorů, které tyto podniky obvykle vykazují. Jedná se o **nedostatek lidských zdrojů** (lidé jsou zaneprázdněni běžnými činnostmi a nemají čas na další aktivity spojené například s měřením výkonnosti), **manažerská kapacita** (obvykle plochá organizační struktura, kde se spojují různé funkce), **omezené zdroje financování** (implementace systémů je tak obtížnější, za pomoci dostupného softwaru), **nedostatečná formalizace procesů** (aplikuje se spíše reaktivní přístup, slabší strategické plánování, tacitní znalosti) a **nekonceptnost** (kdy se měření výkonnosti bere jako administrativní zátěž bez zdůraznění výhod, které přináší).

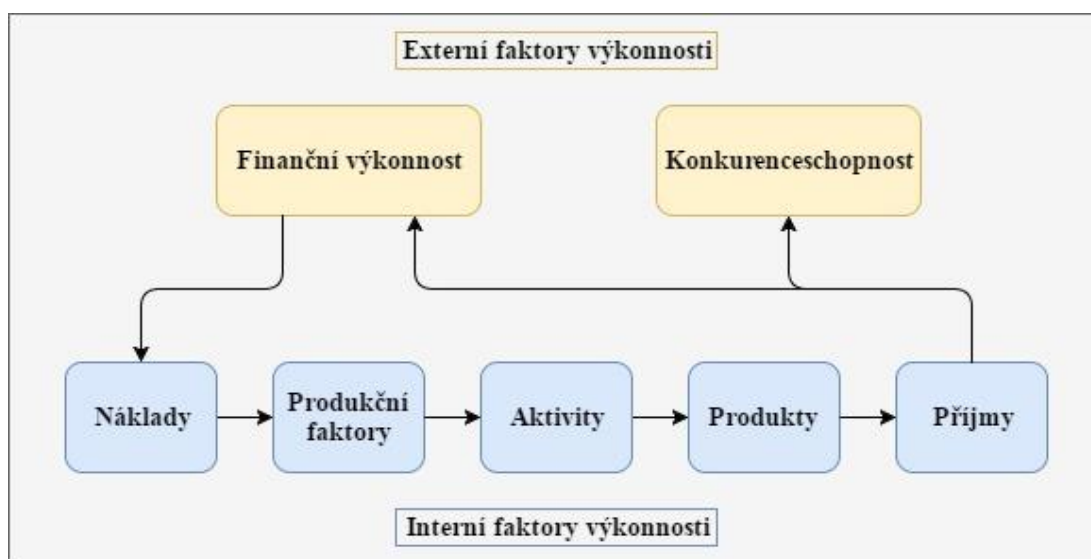
Tyto faktory jsou předpokladem méně efektivního měření a řízení výkonnosti. Jak uvádí Ates et al. (2013), management malých a středních firem se obecně zaměřuje na interní a krátkodobé plánování, naopak méně se věnuje dlouhodobým a externím problémům jako je komunikace (dovnitř i ven), trvalá konkurenční výhoda, strategické umístění apod. Pozornost si zaslouží také vize, mise a strategie podniku.

Výše uvedené faktory mají spíše negativní vliv na měření a řízení výkonnosti v malých a středních podnicích. Autoři Garengo, Biazzo a Bititci (2005) však shledali i určité faktory, které naopak mohou působit pozitivně. Menší velikost představuje plošší organizační strukturu, která nezahrnuje tolik byrokracie. To má vliv na **flexibilitu**, **adaptabilitu** a reakce na měnící se podmínky.

Flexibilitu uvádí také Singh, Garg a Deshmukh (2008), další obvyklé skutečnosti jsou jednoduché systémy a procesy, které umožňují **rychlou reakci** a zpětnou vazbu. Dále mohou malé a střední podniky lépe reagovat na potřeby zákazníků, díky přímější komunikaci pak lépe ovlivňovat zaměstnance a dohlížet nad procesy. Mohou také mít větší potenciál pro inovace.

Koncept systému měření a řízení výkonnosti speciálně určený pro malé podniky představil Laitinen (2002). Jedná se o dynamický systém s názvem Integrated Performance Measurement System (IPMS), který navazuje na ideu ABC (activity-based costing) tedy přiřazování nákladů na základě aktivit vyvolávající jejich vznik. IPMS se skládá ze sedmi hlavních faktorů, které tvoří propojený řetězec. Faktory jsou rozděleny na dva externí (finanční výkonnost a konkurenceschopnost) a pět interních (náklady, produkční faktory, aktivity, produkty a příjmy).

Obr. 2 Faktory v integrovaném systému měření a řízení výkonnosti (IPMS)



Zdroj: vlastní zpracování na základě Laitinen (2002)

IPMS by měl kopírovat transformaci vstupů na výstupy, od zdrojů až po příjmy. Příjmy (a náklady) za produkty působí na finanční výkonnost a konkurenceschopnost ve formě výnosnosti produktu a růstu tržeb. Výkonnost dosažená v externích faktorech má pak dále vliv na chování podniku v budoucnosti. Podnik se tímto procesem také učí (learning-by-doing) a zlepšuje výkonnost. Systém se postupně zpřesňuje a tím pádem je i dynamický.

Systémy měření a řízení výkonnosti v SMEs zkoumali také Phillips a Louvieris (2005). Jejich výzkum se zaměřil na společnosti z oblasti služeb (cestovního ruchu, pohostinství a volného času) ve Spojeném království. Snaha byla najít „best-practise“, na základě společností, které jsou ve svém oboru úspěšné (výběr dle doporučení asociací, odborníků z dané oblasti apod. a následném vlastním ověření). Chtěli zjistit, jaké systémy společnosti používají. Překvapujícím bylo pro ně to, že žádný z podniků

nevyužíval systém Balanced Scorecard (BSC). Vícerozměrný systém pro měření a řízení výkonnosti od autorů Kaplana a Nortona, který prezentovali na začátku 90. let 20. století a dále ho zlepšovaly a prosazovali do povědomí odborné veřejnosti. Přestože podniky nevyužívaly BSC, na základě výzkumu se ukázalo, že již využívaly výhod, které BSC poskytuje. Všechny čtyři oblasti BSC se již promítaly do výkonnosti ve zkoumaném odvětví. Tedy, že podniky některé prvky BSC při měření a řízení výkonnosti používaly, jen neimplementovali celý systém, ale pouze využily prvky, které se jim v podnikání hodily. Dalším zjištěním byly velmi odlišné procesy v jednotlivých podnicích. Od sofistikovaného zapojení moderní techniky až po oblasti, ve kterých některé podniky stále využívají „papír a tužku“.

Na základě výzkumu Phillips a Louvieris (2005) popsali kritické faktory úspěchu z jednotlivých perspektiv BSC, které stály za výsledky zkoumaných podniků.

1) Finanční

- sběr relevantních informací, které mohou podpořit rozhodování, např. pomocí speciálního SW (sledovat marže z jednotlivých restaurací, prodej alkoholu)
- digitalizace, integrace a analýza informací (měření na denní bázi)
- předpovídat (meetingy, které se zabývají tím, co udělat navíc v příštím týdnu)

2) Zákaznické

- vytvořit si profil zákazníka (poznat ho, zjistit co očekává a zda se vrátí)
- komunikovat se zákazníkem – vytvořit si vztah a podporovat loajalitu (požadovat po zaměstnancích, aby komunikovali se zákazníkem a oznamovali zpětnou vazbu)
- kvalita poskytovaných služeb – rozhodující vliv na spokojenost zákazníka (zjišťování pomocí např. mystery shopping, zákaznické focus groups, národní a mezinárodní benchmarking)

3) Interní procesy

- investovat do zaměstnanců (zapojit je, kurzy a vzdělávání, finanční stránka – bonusy a odměny)
- měření produktivity (mzdy ve vztahu k obratu)

4) Učení se a růst

- zaměstnanci by měli podporovat inovace a zlepšování se (zaškolovací a trainee program, podporovat zaměstnance v navrhování zlepšení)
- inovace (vymýšlet nové věci, inspirovat se u okolí, konkurence).

Výkonností malých a středních podniků se zabývali také Sousa, Aspinwall a Rodrigues (2006). Výzkumu se zúčastnilo 48 britských malých a středních podniků (3 měly méně než 10 zaměstnanců, 20 bylo malých podniků, celkem 6 podniků bylo ze sektoru služeb). Na dotaz, co podnikům pomáhá nejvíce získávat zakázky, potažmo zákazníky, byly reakce následující. V odpovědích dominovaly dvě hlavní kritéria, a to kvalita a cena. Přestože se objevovaly i další faktory týkající se produktu (spolehlivost, šíře nabídky, customizace) a distribuce (včasnost dodávky, doba dodání), **poměr ceny a kvality** stále hrál nejdůležitější roli.

Rodríguez-Gutiérrez, Moreno a Tejada (2015) zkoumali konkurenční úspěch, potažmo výkonnost, malých a středních společností působících v sektoru služeb ve Španělsku. A to pomocí růstu zaměstnanosti, obratu a investic. K těmto ukazatelům hledali pozitivně působící faktory. Na rozvoj společnosti mají pozitivní vliv předchozí zkušenosti podnikatele a jeho motivace (zvláště pokud pochází iniciativa od něj samotného). Obecně se pak pozitivní vliv nachází v lidském kapitálu. Dalšími faktory s pozitivním působením jsou: schopnost řídit zdroje, přijmout strategické chování (kooperace s ostatními firmami), přinášet inovace, poskytovat kvalitní služby a hledat nové trhy. To podtrhuje závěr autorů, že výkonnost je primárně ovlivněna interními faktory.

Mokhber et al. (2017) se zabývali specifickou skupinou malých a středních podniků v Malajsii, a to těmi rodinnými. Pozitivní vliv na výkonnost rodinných podniků má dle jejich průzkumu příprava (formální vzdělání, pracovní zkušenosti i mimo podnik, motivace, příprava na převzetí podniku) jednotlivých členů rodiny a vztahy mezi nimi a dalšími členy podniku.

Crema, Verbano a Venturini (2014), zjišťovali závislost strategie a „otevřených inovací“ na výkonnost malých a středních podniků v Itálii. Prokázali závislost interních kompetencí a „otevřených inovací“ na výkonnost podniku. Vliv jednotlivých složek se lišil podle zvolené strategie. Pro získání výkonnosti by měly malé a střední podniky využít dostupné interní kompetence, ale i externí zdroje. Externími zdroji jsou myšleny znalosti, technologie a partnerství umožňující inovativní procesy. O „otevřených inovacích“ se lze dočíst více od autora termínu: Chesbrough (2011).

1.3 Výkonnost a strategie

Vyšší výkonnost podniku lze zajistit působením na dvě základní složky, které se nachází ve výkazu zisků a ztrát (výsledovce), a to výnosy (výstupy) nebo náklady (vstupy). U výnosů je snaha o jejich udržení nebo zvyšování, a naopak u nákladů je snaha především o jejich snižování nebo racionalizaci. Na kterou složku se bude podnik primárně zaměřovat je do určité míry předurčeno strategiemi podniku. Kotler a Keller (2007) popisují tři Porterovy obecně použitelné strategie: vedoucí postavení v nákladech, diferenciaci a zaměření. Strategie vedoucího postavení v nákladech (strategie nízké ceny) nutí podnik, aby se primárně zaměřil na snižování nákladů (výrobní, distribuční). Cílem je využití úspor z rozsahu a získání vyššího tržního podílu. Jednotkové náklady by se měly snížit, tím se může snížit i cena výrobku, ale zvýšením prodeje by mělo dojít i k celkovému zvýšení absolutních výnosů. Při aplikaci strategie diferenciaci se podnik zaměřuje na poskytnutí lepších výkonů, které zákazníkovi přináší vyšší užitek a celkově pracuje na silných stránkách podniku. Důležitou roli hrají inovace a komunikace kvality, přičemž náklady na zajištění těchto kvalit jsou vyšší než u předchozí strategie. Zákazníci jsou ovšem ochotni zaplatit vyšší cenu a podnik tak dosahuje i vyšších marží. Strategie zaměření je pak orientována na jeden nebo více segmentů, kde se aplikuje jedna z předchozích strategií.

Lze ovšem tyto strategie aplikovat i u firmy poskytující služby? Například snižovat distribuční náklady je prakticky nemožné, jelikož obvykle žádné distribuční náklady nejsou. Důvodem je skutečnost, že služba je neoddělitelná od jejího poskytovatele (neoddělitelnost služeb), jak uvádí Vašítková (2014). Obvykle je tak zapotřebí, aby se zákazník a poskytovatel služby setkali. Typickým příkladem jsou zdravotní a osobní služby, které bez přítomnosti zákazníka nelze vykonat. Existují ale služby, které lze částečně poskytovat „na dálku“ jako konzultace právníka po telefonu apod.

Další obvyklé vlastnosti služeb, kromě neoddělitelnosti, definují autoři Kotler a Keller (2007), Vašítková (2014) následovně:

- nehmotnost (nehmatatelnost),
- heterogenita (proměnlivost),
- zničitelnost (pomíjivost),
- absence vlastnictví.

Tyto vlastnosti předurčují možnosti, jak řídit výkonnost firmy, která primárně poskytuje služby. Nehmotnost způsobuje obtížné porovnání kvality s konkurencí, zvláště před samotným vyzkoušením dané služby. Rozhodující faktor pro rozhodování hraje doporučení blízké osoby. Proměnlivost služby způsobuje, že služba nikdy nebude úplně identická při každém opakování. Například masáž, nelze dvakrát provést stejným způsobem, přestože postup bude stejný. Důvodem je to, že člověk nepracuje jako stroj. Snaha podniku bude tedy udržet určitý standard kvality poskytovaných služeb. Aby mohla být provedena diferenciace od ostatních poskytovatelů, je zapotřebí udržovat vyšší standard, který bude zároveň potvrzován referencemi zákazníků. Nejen marketéři, na které poukazuje Kotler a Keller (2007, s. 465), ale obecně manažeři (potažmo vlastníci u menších firem) budou muset najít způsob, jak: „... *dodat nehmatatelnému charakter, jak zvyšovat produktivitu poskytovatelů služeb, jak zvýšit a standardizovat kvalitu služeb a jak sladit dodávku služeb s tržní poptávkou.*“ Všechny tyto otázky úzce souvisí s výslednou výkonností podniku, ať už bude zvolena jakákoliv strategie.

Otázka, jak dodat nehmatatelnému charakter, je částečně spojená s termínem „brand-building“ tedy snahou o vytvoření značky, která diferencuje produkt (službu) od ostatních. Elementy, kterými se tak dosahuje jsou loga, symboly, barvy, slogany apod. Cílem je vytvořit o značce povědomí a určité asociace. Odom (2016) potvrdil v průzkumu, mezi malými a středními podniky na rozvojových trzích, pozitivní vztah mezi úspěchy v brand-buildingu a výkonností podniků.

1.4 Doporučení při tvorbě systému měření výkonnosti

Mezi významnými světovými autory v oblasti výkonnosti existuje celá řada názorů, jak při navrhování systému měření výkonnosti (Performance Measurement) postupovat a které doporučení a faktory brát v potaz.

Kaplan a Norton (2007) doporučují, aby měření výkonnosti vycházelo ze strategie podniku. Při její formulaci a implementaci zdůrazňují aplikaci shora (od vedení podniku) dolů (na nižší útvary) tzv. přístup top-down. Dále zdůrazňují potřebu zařazení také nefinančních ukazatelů do systému řízení výkonnosti a formulovat je z více pohledů (perspektiv).

Důležitost provázanosti podnikové strategie na měření výkonnosti a zařazení nefinančních ukazatelů a měřítek uvádí také Maskell (1991), který je zařadil mezi sedm nejzákladnějších a nejobvyklejší charakteristik, které by měření výkonnosti mělo zahrnovat. Mezi další obvyklé charakteristiky řadí:

- rozlišovat různorodost (oblastí),
- aktualizovat, jakmile je třeba,
- jednoduchost a snadné použití,
- poskytuje zpětnou vazbu,
- směřují ke zlepšení systému, spíše než jen k jeho monitorování (sledování průběhu).

Gosselin (2010) popisuje požadavky pro návrh a implementaci systému měření výkonnosti:

- zařadit měřítka do kontextu se silnými a slabými stránkami podniku,
- identifikovat cíle organizace, strategie a klíčové faktory úspěchu,
- sledovat, které faktory přispívají k vytváření hodnoty,
- dávat vedení plnou podporu a zodpovědnost,
- vytvořit implementační tým,
- propojit měřítka a indikátory na systém odměňování,
- zaměřit se pouze na omezený počet ukazatelů na jednotlivých úrovních organizace.

Folan a Browne (2005) shrnuli nejvíce zmiňované doporučení různých autorů: respektovat strategii podniku, systém měření a řízení by měl být vícekritériální (více dimenzí), měření by mělo být snadné pro pochopení hodnotícími uživateli, měřítka a cíle průběžně revidovat a aktualizovat, stejně tak jako aktualizovat a zlepšovat celý systém, potřeba zpětné vazby, využití nefinančních měřítek, potřeba aby se systémem bylo vedení ztotožněno a jiné.

K podobnému závěru dospěli také Garengo, Biazzo a Bititci (2005), kteří shrnuli obvyklé vlastnosti systémů měření a řízení výkonnosti:

- provázanost se strategií a její rozvoj
- zaměření na zájmové skupiny (Stakeholders)
- vyváženost (více měřítek z různých pohledů)

- dynamičnost
- procesní orientace
- hloubka a šířka
- kauzální vztahy (příčina – následek)
- jasnost a jednoduchost.

Kromě již uvedených vlastností se v „best practices“ u autorů Cocca a Alberti (2010) objevuje navíc monitorování minulé a plánování budoucí výkonnosti, ale také definování vzorců a zdroje dat.

Výše shrnutá doporučení by měla umožnit vytvoření efektivního systému měření výkonnosti, tak aby bylo možné splnit poslání organizace, kterým je co možná nejúčinnější transformace vstupů (zdrojů) na výstupy (produkty), které budou mít pro zákazníka požadovanou hodnotu.

Aby se předešlo problémům při implementaci, Phillips a Louvieris (2005), poukazují na potřebu pracovat se správnými a úplnými informacemi. Dalším problematickým bodem je celková digitalizace a integrace systémů, které spolu dříve nekomunikovaly nebo byly v kombinaci s papírovými výstupy. Klíčovou roli pak, dle jejich názoru, hraje také zapojení zaměstnanců při tvorbě měřítek výkonnosti.

Přínosy, které mohou vzniknout při implementaci systému měření a řízení výkonnosti, nachází Micheli a Mari (2014) v následujících oblastech:

- formulace, implementace a revize strategie
- komunikace dosažených výsledků Stakeholders
- motivace zaměstnanců, rozvoj jejich výkonnosti a učení se.

1.5 Ukazatele výkonnosti

Tak jako lze výkonnost rozdělit na více dimenzí, je možné klasifikovat i ukazatele výkonnosti pomocí různých hledisek. Jedno z nich popisuje Petřík (2009, s. 224): „*Při měření finanční výkonnosti firmy se často standardně používá poměrová analýza (ratio analysis), která umožňuje sledovat, měřit a hodnotit interní i externí hodnoty*

finanční výkonnosti firmy pomocí klíčových finančních poměrových ukazatelů FPU a na jejich základě pak přijímat efektivní manažerská rozhodnutí.“

Finanční poměrové ukazatele (FPU) dále autor dělí, dle zvyklostí, na:

- **provozní** – tvorba zisku, výnosnost a obrat kapitálu,
- finanční struktura a solventnost – schopnost dostát svým závazkům,
- investiční – atraktivita pro investory, například z hlediska dividend.

Tento pohled na výkonnost spadá obecně do oblasti finanční analýzy.

Finanční poměrové ukazatele by dle klasifikace Wagnera (2009) spadaly do kategorie podílové kvantitativní veličiny. Jejichž výhodou je snazší a komplexnější možnost zpracování. A následná možnost srovnání, interpretace a širší využití nejen při vyvozování závěrů. Kromě podílových existují také intervalové kvantitativní veličiny, které nedávají poměr dvou hodnot, ale poukazují na absolutní rozdíl mezi nimi. Například zisk podniku A je 1 000 Kč a zisk podniku B je 3 000 Kč. Lze konstatovat, že zisk podniku B je o 2 000 Kč vyšší, ale již nelze konstatovat, že podnik B má o 200 % lepší zhodnocení zdrojů, protože neznáme výši potřebných aktiv nebo nákladů atd. Vhodnější je porovnat zisk k vloženým aktivům nebo kapitálu a již lze výkonnost podniků srovnat. Pokud by podnik A měl aktiva 10 000 Kč a podnik B 60 000 Kč, rentabilita aktiv podniku A by byla 10 % ($1\,000/10\,000$) naopak podniku B pouze 5 % ($3\,000/60\,000$). Na příkladu je vidět, proč se poměrová analýza často a standardně používá.

Úlohu finanční analýzy, jejíž zájmem je na základě ekonomických kritérií (ukazatelů) hodnotit vývoj a konkurenceschopnost podniku, potvrzuje Fibírová et al. (2015). Členění, konstrukce a vypovídací schopnost ukazatelů je v kompetenci právě finanční analýzy a na ni by mělo manažerské účetnictví navázat. Tak, aby bylo řízení podniku provázáno na všech úrovních řízení pomocí fungujícího systému kritérií, který je schopen ovlivňovat chování podniku. Na úrovni podniku, respektive jeho samostatné části, se často používají syntetické finanční ukazatele (například rentabilita aktiv), naopak pro vnitropodnikové útvary (střediska) se využívají spíše analytická kritéria pro řízení nákladů, výnosů apod. Kromě kategorizace prostřednictvím finanční analýzy lze ukazatele členit i dle jednotlivých složek výkonnosti, jak uvádí Fibírová et al. (2015, s. 89): „*Manažerské účetnictví pro usnadnění komunikace pojmenovává*

*ukazatele, které měří vývoj synteticky, jako **ukazatele efektivnosti** (effectiveness).“* Od nich se odlišují **analytické ukazatele účinnosti a hospodárnosti**.

Hospodárnost neboli vyjádření racionality při vynakládání ekonomických zdrojů, lze dosáhnout dvěma základními způsoby, jak popisuje Král et al. (2010). První formou je úspornost, která se projevuje jako absolutní snížení výše nákladů při daném objemu výkonů. Obvykle se jedná o úsporu materiálu, kterého se na jednotku výkonu spotřebovalo méně nebo za nižší cenu. Druhou formou je výtěžnost, která je spojována s maximalizací objemu, čímž dojde k relativnímu snížení nákladů. Absolutní výše nákladů zůstane stejná (například nájem budovy), ale její podíl na jednotku výkonu bude nižší. Tyto dvě formy hospodárnosti je vhodné sledovat odděleně, avšak jejich projevy jsou spíše vzájemnou kombinací.

Účinnost lze dle Krále et al. (2010) relativně jednoznačně kvantifikovat pomocí zisku, jako souměření prodaných výkonů a s nimi vynaložených nákladů. Funkce zisku jsou kritériální (faktor úspěchu), reprodukční (rozvoj podniku), distribuční (rozdělení vlastníkům) a stimulační (zainteresovanost pracovníků).

Zisk je zároveň složkou ukazatelů efektivnosti, ale na rozdíl od účinnosti ho dává do vztahu s dalšími hodnotovými veličinami rozvahy. Jako příklady uvádí Fibírová et al. (2015) celková aktiva (ROA – return on assets), zaměstnaný kapitál (ROCE – return on capital employed) a investovaný kapitál (ROIC – return on invested capital). Tyto ukazatele efektivnosti jsou součástí provozních finančních poměrových ukazatelů popsaných na začátku této kapitoly. Manažerské účetnictví je využívá především pro měření a řízení výkonnosti hierarchicky výše postavených útvarů.

Ať už je na ukazatele efektivnosti, především ty syntetické, pohlíženo z pohledu finanční analýzy nebo složek výkonnosti, lze je obecně zařadit spíše do tzv. klasických (tradičních) ukazatelů. Pavelková a Knápková (2012, s. 17) poukazují na možnou slabinu při použití tradičních ukazatelů: *„Dosavadní (klasické) přístupy k měření výkonnosti vycházejí zejména z maximalizace zisku jako základního cíle podnikání a používají k vyjádření cílů značné množství (někdy vzájemně neslučitelných) ukazatelů.“* Na snaze **maximalizovat zisk** není nic špatného, naopak je základem pro rozvoj podnikání a racionálního chování. Je ale zapotřebí na něj pohlížet z dlouhodobější perspektivy – spíše očima vlastníků než manažerů.

1.5.1 Moderní ukazatele výkonnosti

Modernější ukazatele a přístupy k měření výkonnosti navazují na ty klasické, které maximalizují zisk, ovšem zahrnují do výpočtů a ukazatelů, jak uvádí Pavelková a Knápková (2012), také alternativní (oportunitní) náklady. Alternativní náklad snižuje hodnotu současné investice o výnos z obětované jiné investiční příležitosti. Tím se získá **zisk ekonomický** (nadzisk). Král et al. (2010, s. 89) kromě oportunitních nákladů zmiňuje také možnost oportunitních výnosů: *„Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Naopak oportunitní výnosy představují náklady, kterým se podnik tím, že určitou alternativu dalšího vývoje neuskutečňuje, vyhýbá.“* Ekonomický zisk, pak může být jak nižší, tak i vyšší než zisk „účetní“.

Popesko a Papadaki (2016) poukazuje na zvláštní druh oportunitních nákladů, kterými jsou kalkulační druhy nákladů. Mezi něž patří: kalkulační úroky, kalkulační odpisy, kalkulační nájemné, kalkulační rizikové přírážky a kalkulační podnikatelská mzda. Například kalkulační úroky se vztahují ke kapitálu, který je jedním z výrobních faktorů. Cena kapitálu je vyjádřena právě pomocí úroku. Tak jako se za cizí kapitál platí úrok poskytovateli tohoto kapitálu, měl by i vlastní kapitál mít svoji cenu pro poskytovatele. A právě ta může být vyjádřena pomocí kalkulačního úroku. Tento náklad bývá stanovován na základě požadované výnosnosti kapitálu nebo výnosnosti jiné alternativy.

Právě náklady kapitálu v sobě zahrnuje jeden z nejznámějších ukazatelů, který se nazývá EVA (economical value added) neboli ekonomická přidaná hodnota. Ukazatel EVA je patentován americkými konzultanty Sternem a Stewartem. Fibírová et al. (2015) upozorňuje na to, že EVA, jako součást tzv. rozdílového (ekonomického) zisku, odstraňuje nižší vypovídací schopnost rentabilních ukazatelů vyjádřených v procentním či indexovém vyjádření. Vyjadřuje totiž výkonnost v absolutní výši a je tak srozumitelnější pro řídicí pracovníky. Základní výpočet je:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - (\text{investovaný kapitál} \times \text{WACC})$$

Kde NOPAT (net operating profit after taxes) představuje čistý provozní zisk po zdanění a WACC (weighted average cost of capital) znamená vážený aritmetický průměr nákladů kapitálu (cizího, ale i právě toho vlastního!). Další tzv. moderní

ukazatele založené na hodnotovém řízení jsou, dle Pavelkové a Knápkové (2012) MVA (market value added) a CFROI (cash flow return on investment).

1.5.2 Nefinanční ukazatele výkonnosti

Výše představené ukazatele byly všechny finančního charakteru. Do systému měření a řízení výkonnosti je vhodné ovšem zařadit i nefinanční ukazatele.

Hudson, Smart a Bourne (2001) shrnuli poznatky z jednotlivých systémů měření výkonnosti, aby vytvořili určitou typologii. Obecný systém měření výkonnosti (strategický), by kromě financí měl měřit: kvalitu, flexibilitu, čas, spokojenost zákazníků a lidské zdroje. Obecnou typologii pak konfrontovali s výsledky průzkumu mezi malými a středními podniky. Dominovaly finanční ukazatele, kterých respondenti uváděli významně více než v ostatních kategoriích. Kategorie flexibilita nebyla u žádného respondenta zmíněna a lidské zdroje byly hodně povrchní. Ve zbylých kategoriích se pak objevovaly následující ukazatele:

- kvalita (produktů, procesů, dodavatelů a zmetkovost),
- čas (dodání lhůty, čas procesů),
- spokojenost zákazníků (využití produktu, stížnosti a reklamace, servis).

Phillips a Louvieris (2005) doporučují v sektoru hotelnictví ukazatele v následujících oblastech:

- kvalita služeb (dotazníky a průzkumy mezi hosty)
- řízení vztahu se zákazníky – CRM (spokojenost hostů, průměrná útrata)
- profilace zákazníků (spokojenost hostů, míra návratnosti hostů)
- investice do zaměstnanců (spokojenost zaměstnanců, jejich rozvoj)
- produktivita (vztah mezi obratem a mzdami { % }, motivační programy)
- inovace (počet nových služeb, iniciativy pro zlepšení procesů).

Erinle a Bharathi (2013) také v sektoru hotelnictví, ale i pohostinství dospěli k těmto třem základním determinantům spokojenosti hostů: kvalita (čistota, lokalita, bezpečnost), cena a personál (zdvořilost, ochota a další vlastnosti personálu).

Také systém IPMS, který představil Laitinen (2002), zahrnuje nefinanční ukazatele. Ze sedmi faktorů se minimálně u dvou (produkční faktory, produkty) počítá především s nefinančními ukazateli a u některých dalších jsou v kombinaci s finančními. U každého faktoru jsou uvedeny ukázky ukazatelů, které byly podrobeny průzkumu mezi finskými malými firmami. V případě produkčních faktorů se jednalo o ukazatele motivace zaměstnanců, využití kapacity a údržby vybavení. U aktivit lze měřit jejich časovou náročnost a procesní kvalitu. K produktům by se měly vztahovat ukazatele měřící spokojenost zákazníků, kvalitu produktů, flexibilitu a inovativnost (počty nových produktů). U externího faktoru konkurenceschopnosti lze využít měřítka spojená s podílem na trhu apod.

Sarmiento a Devins (2013) prováděli průzkum navazující na závěry, které prezentoval Laitinen (2002). Ukazatele uvedené ve spojitosti s IPMS nechali ohodnotit mezi malými a středními podniky z okolí města Leeds (Spojené království). Výsledky byly podobné těm, které vyplývaly z finské zkušenosti. Největší význam vykazují ukazatele spokojenosti zákazníků, rentability (ziskovosti) a ukazatele spojené se zaměstnanci (motivace, náklady na zaměstnance a jejich využití).

Tab. 1 Nejvýznamnější ukazatele z jednotlivých faktorů IPMS

<i>Likertova škála</i>		<i>1 až 4</i>	<i>1 až 5</i>
Ukazatel	<i>Faktor</i>	Laitinen (2002)	Sarmiento (2013)
Náklady na výrobní faktory	I.	2,99	4,07
<i>z toho N na zaměstnance</i>			4,65
Využití pracovní síly	II.	3,05	4,60
Motivace zaměstnanců	II.	3,44	4,63
Kvalita aktivit	III.	3,08	4,67
Spokojenost zákazníků s produkty	IV.	3,30	4,80
Ziskovost produktu	V.	3,29	4,50
Růst příjmů	VI.	2,88	4,37
Rentabilita podniku	VII.	3,52	4,68

Zdroj: vlastní zpracování na základě Laitinen (2002) a Sarmiento (2013)

Římská čísla prezentuje jednotlivé faktory z IPMS, kde I. znamená náklady, II. výrobní faktory, III. aktivity, IV. produkty, V. příjmy, VI. konkurenceschopnost a VII. finanční výkonnost (viz obrázek 2). Tabulka potvrzuje významnost nefinančních ukazatelů a v kvalitním systému měření a řízení výkonnosti by se měly některé výše

uvedené ukazatele objevit. Kromě základních výsledků prezentovaných v tabulce, Laitinen (2002) publikoval i výsledky za skupinu, kde bylo zastoupeno 50 % podniků ze sektoru služeb a stejný podíl výrobních podniků. Od všeobecného rozložení posílily význam ukazatele jako motivace a využití zaměstnanců, rentabilita, kvalita aktivit, ale i další ukazatele spojené s aktivitami. Trochu překvapivě v daném vzorku klesl význam ukazatele spokojenosti zákazníků s produkty a obecně význam faktoru produkty.

Z nefinančních perspektiv (zákaznické, interních procesů, učení se a růstu), které prezentovali autoři Kaplan a Norton (1992) v konceptu BSC, se ukazují být pro malé a střední podniky v sektoru služeb důležité především oblasti zákaznické (jejich spokojenost se službami) a zaměstnanecké (která protíná více perspektiv).

Význam vytváření vztahu se zákazníkem a uspokojování jeho potřeb zdůrazňuje Erinle a Bharathi (2013). Podporují zavádění systému CRM (Customer Relationship Management) i do malých a středních podniků. Společnosti by se, dle jejich názoru, měli zaměřit na kvalitu služeb a vztah se zákazníkem, omezí se tak nespokojenost zákazníků, což má vliv na ziskovost firmy. Proto by právě kvalitu služeb a spokojenost zákazníků měla společnost monitorovat a stát se nezbytnou součástí organizace nezávisle na její velikosti. Pokud je zákazník spokojen, lze:

- snižovat cenovou sensitivitu,
- snižovat míru odchodu zákazníků,
- zvyšovat doporučení,
- zvyšovat opakovaný nákup.

Na význam tvorby vztahu se zákazníkem upozorňuje také Payne (2002), který uvádí, že získat nového zákazníka stojí přibližně pětikrát více než si udržet stávajícího. Přes tuto skutečnost, se mnoho firem snaží v marketingových aktivitách zaměřit na získávání nových zákazníků. Přitom udržení stávajících zákazníků může mít přínos pro ziskovost firmy. Z tohoto důvodu doporučuje měřit míru návratnosti zákazníků (čas, segmenty, produkty), ale také ziskovost podle jednotlivých zákaznických segmentů.

Doporučení týkající se počtu ukazatelů uvádí Ziegenfuss (2000), který by do systému měření a řízení výkonnosti nezařazoval více než 10 ukazatelů. Důvodem je náročnost sběru dat, která by při více ukazatelích mohla být zbytečně veliká. Podporuje také využití nefinančních ukazatelů výkonnosti, protože maximálních 10 ukazatelů by mělo být rozděleno do jednotlivých perspektiv BSC.

Žižlavský (2016) se zabýval měřením inovační výkonnosti českých výrobních podniků. Zjišťoval, jaké nástroje podniky používaly v posledních třech letech pro měření výkonnosti inovativních projektů. Následující tabulka ukazuje procentuální zastoupení vybraných metod, kdy celkový počet respondentů byl 281.

Tab. 2 Metody měření výkonnosti

Kategorie podniku (počet zaměstnanců)	Mikro (<10)	Malý (10-49)	Střední (50-249)	Velký (>250)
Balanced Scorecard (BSC)	0,0 %	2,4 %	11,0 %	33,9 %
Rozpočet (Budget)	67,5 %	72,5 %	84,3 %	100,0 %
Nákladové účetnictví	31,7 %	44,5 %	57,7 %	56,8 %
EBITDA, EBIT	28,2 %	30,5 %	36,2 %	34,9 %
Economic value added (EVA)	0,0 %	2,1 %	17,5 %	20,2 %
Doba návratnosti	3,2 %	17,2 %	24,5 %	36,8 %
Rentabilita (ROI, ROE, ROA, ROS)	23,7 %	20,1 %	13,5 %	7,9 %
Příjmy z inovací	59,2 %	74,3 %	83,5 %	100,0 %
Ukazatele spokojenosti zákazníků	23,5 %	17,3 %	22,5 %	26,7 %
Růst tržního podílu	8,7 %	13,2 %	18,4 %	36,1 %
Počet nových zákazníků	34,3 %	32,7 %	47,2 %	52,5 %
Indikátory produktivity a kvality	3,4 %	6,8 %	15,7 %	32,8 %

Zdroj: převzato a upraveno od Žižlavský (2016) – výzkum z let 2013 až 2015

Převládá měření výkonnosti pomocí rozpočtu a příjmů z inovací. Obecně pak s velikostí podniku roste zastoupení většiny metod. Výjimku tvoří ukazatele spokojenosti zákazníků, které jsou v jednotlivých kategoriích zastoupeny relativně vyváženě, a ukazatele rentability, které mají naopak klesající zastoupení s rostoucí velikostí podniku. Dále je patrná vyšší orientace na finanční ukazatele. Jedná se spíše o ty tradiční a naopak zastoupení „moderních“ není tak vysoké, zvláště pak u malých a středních podniků. Což, jak dodává Žižlavský (2016), je rozdíl oproti globálním společnostem. Jako možné důvody uvádí:

- neznalost těchto metod (BSC, EVA apod.),
- zastoupení vlastníka v managementu a preference vlastních zkušeností,
- nákladové aspekty (cenné informace nejsou zadarmo),
- vlastnosti manažerských nástrojů (orientované na domácí problémy).

1.6 Pro koho měřit výkonnost

Tak jako lze uživatele účetních výkazů rozdělit na interní a externí, lze i příjemce informací o výkonnosti, založených na ekonomických výsledcích podniku, takto rozdělit. Jak uvádí Fibírová a Šoljaková (2005, s. 16): „*Aby se podnik mohl dlouhodobě rozvíjet, je pro něj důležité splnit nejen očekávání vlastníků (které spočívá především v dostatečném zhodnocení vloženého kapitálu), ale i zaměstnanců (...), obchodních partnerů a tržního okolí obecně.*“ Tržní okolí – externí uživatele představují dodavatelé, odběratelé, stávající i potenciální zákazníci, konkurenti, média apod. Státní orgány se mohou zařadit mezi externí uživatele, ze své pozice spojené s daňovými povinnostmi, nebo tvořit třetí samostatnou skupinu. Externího uživatele však může představovat i vlastník, který nemá řídicí funkci. Je však nejvýznamnějším a nejvíce zainteresovaným. Wagner (2009) řadí mezi externí uživatele iniciátory založení, poskytovatele financování, poskytovatele práce, dodavatele ostatních zdrojů, příjemce výsledků činnosti, konkurence, subjekty veřejné správy, subjekty občanské společnosti a další. Jako důvody jejich zájmu o informace o výkonnosti uvádí: získat informace pro rozhodování o vztahu k organizaci, ovlivňovat a usměrňovat vývoj v organizaci, vymáhat svá práva nebo případně porovnávat výkonnost s dalšími subjekty.

Vedle početné skupiny externích uživatelů stojí **interní uživatelé** informací o výkonnosti, kterých je výrazně méně. Ve své podstatě mohou obsahovat pouze manažery (řídicí pracovníky), kteří vykonávají správu a řízení organizace. V podnicích, kde není oddělena vlastnická a řídicí struktura (menší a rodinné podniky) jsou interní uživatelé i vlastníci. Interní uživatelé využívají informace o výkonnosti podniku jako informační podporu pro rozhodování a další činnosti, které spadají do jejich kompetence. Informace mají oproti externím uživatelům, jak popisuje Wagner (2009), v analytictější (podrobnější) podobě a srozumitelnější díky možnosti přístupu

k doplňujícím zdrojům. Externí uživatel preferuje spolehlivé informace s možností porovnat je v čase, ale i mezi podniky navzájem. Interní uživatel naopak preferuje potenciál informací a možnost jejich využití.

1.7 Nástroje manažerského účetnictví pro řízení výkonnosti

Právě interní uživatelé mají přístup k potřebným informacím z účetnictví, jednotlivých oddělení a dalších zdrojů. Informace pro rozhodování, především finančního charakteru, může poskytovat manažerské účetnictví. Nástrojům manažerského účetnictví, které lze využít pro tvorbu ukazatelů výkonnosti, se věnuje tato kapitola.

Jakékoliv aktivity založené na optimalizaci nákladů, jejichž cílem je zvyšování výkonnosti podniku, se neobejdou bez poznání toho, z jakých složek se skládají náklady podniku. Zkoumá se jejich vztah k podnikovým výkonům a dalším činnostem prováděných v rámci podniku (Popesko a Papadaki, 2016).

Fibírová et al. (2015, s. 195) uvádí: „*Ekonomické výsledky podniku závisí především na jeho schopnosti nalézt takovou strukturu výkonů, které uspokojí požadavky zákazníků a zajistí požadované výnosy z prodeje s vynaložením přiměřené (co nejnížší) výše nákladů.*“ Podnik by se tak měl zaměřit na poznání toho, o jaké výkony mají zákazníci zájem, sestavit z nich vhodnou kombinaci a sledovat jejich hospodárnost.

1.7.1 Kalkulace

Kalkulace je základním nástrojem pro řízení po linii výkonů. V užším pojetí představuje kalkulace stanovení nebo **zjištění hodnotové veličiny** (náklady, cena, marže, zisk) **na jednotku výkonu v naturální podobě**. Lze tak zjistit informace pro rozhodování ve vztahu k poskytovaným výkonům, především těch externích, prodávaných na trhu. Ovšem účel, za jakým jsou informace získávány, by měl být svázán se způsobem, jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace. Možnosti jsou například: rovnoměrné přiřazení, přiřazení na základě naturální veličiny (ks, kg, l apod.), přiřazení podle celkových nákladů a přiřazení podle hlavního přínosu. Jelikož rozdíly mezi jednotlivými způsoby přiřazení mohou vykazovat značné rozdíly, je důležité vědět, zda jsou informace určeny primárně pro rozhodování o objemu a struktuře prodávaných výkonů, posuzování ziskovosti výkonů, určování ceny

výkonů nebo k jinému účelu. Správný způsob přiřazení nelze jednoznačně určit. Každé přiřazení nákladů má svoji určitou logiku, ale některé způsoby přiřazení se hodí pro danou rozhodovací úlohu více než jiné (Fibírová et al., 2015).

Způsob, jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace, ovlivňuje také členění nákladů. Jedná se zejména o členění nákladů na přímé (bezprostředně souvisí s daným výkonem) a nepřímé (váží k více druhům výkonů a zajišťují tak procesy v podniku jako celek), jednicové (bezprostředně vyvolané danou činností, jsou normované a nástrojem pro jejich řízení je kalkulace) a režijní (které není možné jednoduše přiřadit k jednotce výkonu, nástrojem jejich řízení je naopak rozpočet), variabilní (se změnou objemu se mění) a fixní (neboli kapacitní náklady, které při určitém rozpětí výkonů zůstávají neměnné), ale také relevantní a irelevantní, které ovlivňuje způsob kalkulace. Členění nákladů na variabilní a fixní je důležité pro řízení nákladů s ohledem na budoucnost. Například fixní režie mohou být irelevantním nákladem v rozhodovacích úlohách na existující kapacitě (Král et al., 2010).

Lovelock et al. (2011) tvrdí, že většina firem poskytující služby má relativně vysoké fixní náklady. Tvoří je například nájem budov, odpisy, pojištění, daně a mzdy administrativních pracovníků. Naopak variabilní náklady jsou obvykle nízké a představují ty náklady, které se mění jako přímý důsledek obsluhy dalšího zákazníka. Například náklady na usazení dalšího návštěvníka kina jsou téměř nulové.

Jak uvádí Arora (2008), přímé náklady lze bez větších potíží alokovat výsledným produktům. Naopak problematické je stanovování nepřímých, režijních nákladů na produkt. Tradičně se k distribuci nepřímých nákladů používá objem produkce. Režijní náklady se pak alokují nejprve zvlášť na výrobní (produkční) a servisní střediska. Ze servisních středisek se režijní náklady převádí proporčně na výrobní a konečně se režijní náklady výrobních středisek absorbují do konečných produktů. Tento postup se používal v dobách, kdy převažovaly přímé náklady, v současnosti ovšem vzrůstá význam a objem režijních nákladů, které vyžadují sofistikovanější systémy alokace.

1.7.2 Activity based costing

Jedním z možných „sofistikovanějších“ způsobů alokace nákladů je alokace pomocí aktivit. Spojením aktivit vznikají činnosti a spojením činností procesy. Cílem je co nejpresněji vyjádřit vztah mezi náklady a příčinou jejich vzniku. Activity based

costing neboli kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám vytváří tlak na eliminaci aktivit, které nepřinášejí hodnotu, působí na efektivnost procesů a zkvalitňování rozpočtu režijních nákladů (s ohledem na měření výkonnosti a řízení hospodárnosti). Na základě toho se rozvinula metoda rozpočtování zvaná Activity based budgeting, ale i nástroj řízení na základě aktivit zvaný Activity based management, který využívá informace o jednotlivých aktivitách a jejich nákladové náročnosti při rozhodování o objemu a struktuře poskytovaných výkonů a dalších významných manažerských rozhodnutí (Král et al., 2010).

Aktivity jsou rovněž jedním z prvků systému IPMS. Laitinen (2002) k nim dodává: klíčové aktivity podniku tvoří základ procesů. Spotřebovávají zdroje a samy jsou vyžadovány (spotřebovány) produkty. Hlavní myšlenkou je sledovat využití zdrojů od jejich prvotní alokace až po jejich realizaci v podobě výkonů.

1.7.3 Manažerská výsledovka

Manažerská výsledovka zastřešuje informace o výnosech, nákladech a zisku podniku. Při sestavování se mohou použít dva základní přístupy měření zisku:

- na bázi vynaložených nákladů – ve střediskovém členění,
- na bázi prodaných výkonů – v produktovém členění.

Manažerská výsledovka ve střediskovém členění umožňuje měřit vliv splnění úkolů rozpočtu nákladů konkrétních středisek na celkový podnikový zisk. Naopak manažerská výsledovka v produktovém členění, jak uvádí Fibírová et al. (2015, s. 73): „...měří zisk v okamžiku prodeje výkonů zákazníkům, umožňuje kvantifikovat vliv změn v objemu a struktuře prodaných výkonů.“ Pokud podnik prodává výkony opakovaně, ve větším množství, neznámým zákazníkům, doporučuje se náklady členit v manažerské výsledovce na variabilní a fixní. Dále je pro kontrolu vývoje nákladů vhodné členit režijní náklady na variabilní a fixní zvlášť. Manažerská výsledovka v produktovém členění je často tvořena tzv. stupňovitým členěním fixních nákladů, které odděluje několik úrovní marží.

Tab. 3 Manažerská výsledovka v produktovém členění

<i>Manažerská výsledovka v produktovém členění</i>	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Produkt D	Produkt ...	Celkem
Výnosy z prodeje výkonů						
- Variabilní náklady						
Marže I. (Contribution Margin)						
- Fixní náklady skupiny výkonů						
Marže II. - za skupinu výkonů					...	
- Správní režie						
Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)						Σ

Zdroj: vlastní zpracování na základě Fibírová et al. (2015)

Manažerská výsledovka v produktovém členění znázorněná pomocí tabulky je zjednodušena na základní položky. Výnosy z prodeje mohou být uváděny v brutto hodnotách až následně po odečtení slev (diskontní, marketingové) v netto hodnotách jako v tabulce. Výnosy se nemusí rozlišovat pouze podle jednotlivých produktů, ale také v závislosti na teritoriu prodeje, distribučním kanálu apod. Manažerská výsledovka může rovněž obsahovat další členění nákladů (především těch společných), která následně rozlišuje další úrovně marží. Podrobnost a členění je dáno volbou podniku a zohledňuje jeho velikost a hierarchii řízení (Fibírová et al. 2015).

2 Aplikační část

Aplikační část nejprve představí zkoumaný subjekt, poté se zaměří na zjištění aktuálního stavu systému měření a řízení výkonnosti ve vybrané firmě poskytující služby. Rozebrány budou jednotlivé poskytované služby a analyzovány náklady potřebné k zajištění těchto služeb. Na základě požadavků vedení firmy a poznatků popsanych v teoretické části bude navržen inovovaný systém měření a řízení výkonnosti pro zkoumaný subjekt.

2.1 Představení zkoumaného subjektu

Předmětem zkoumání bude provozovna s názvem **Rezidence a Wellness Blatov**, která se nachází na okraji Prahy. Byla vybudována v roce 2009 a předcházela jí provoz v pronajatém prostoru, který zahrnoval masáže, saunu, vířivku a solárium. Jak již název provozovny napovídá, hlavní zaměření se týká poskytování ubytovacích a wellness služeb. Ubytovací služby jsou poskytovány dvěma základními způsoby – dlouhodobě na základě smlouvy nebo formou ubytování hotelového typu v řádech několika dnů. Dvanáct apartmánů (1+kk a 2+kk s terasou) pro poskytování ubytovacích služeb se nachází ve třetím a čtvrtém patře budovy. Do kategorie wellness patří samotný wellness provoz (bazén, finské a parní sauna, venkovní vířivka, Kneippova lázeň a odpočívárny) a také samostatné služby péče o tělo mezi které patří: masáže, cvičení, solárium, solná jeskyně a vodoléčba. Tyto služby se provozují v prvním a druhém patře, kde je doplňuje nabídka Café baru a dalších služeb zajištěných externími nájemci nebytových prostor (manikúra a pedikúra, kosmetika, kadeřnictví).

Na provozu se podílí několik vlastnický propojených firem tak, aby byl oddělen vlastník objektu od provozovatele. Je tomu tak z právních a ekonomických důvodů. Pro potřeby diplomové práce se však na objekt bude nahlížet „konsolidovaně“ a výkonnost bude měřena a vyhodnocována jako by se jednalo o jednu společnost.

2.2 Analýza současného stavu informačního systému

V současné době je informační systém koncipován tak, aby dokázal zajistit základní požadavky dané zákony a podzákonnými předpisy. Kromě vedení účetnictví a následného zpracování a zveřejnění účetní závěrky, odvádění daní a pojistného, se jedná také o vedení knihy hostů, nahlašování pobytu cizinců na policii a následná platba lázeňského, respektive ubytovacího poplatku.

Informační systém je tvořen třemi hlavními programy:

- systém FOOD od společnosti Alto Praha,
- systém zákaznických KOSSUTH karet,
- účetní a mzdový software DUNA.

Systém FOOD zajišťuje vedení skladové evidence zboží a materiálu, markování zboží a služeb, tisk účtenek, evidenci tržeb (nově i elektronickou evidenci tržeb) a možnost tvorby řady sestav. Zákaznické karty KOSSUTH fungují jako elektronické peněženky, kam lze nabít peníze, popřípadě jejich ekvivalenty (stravenky, volnočasové poukázky, zaměstnanecké benefity apod.) a v průběhu maximálně šesti měsíců je čerpat na vybrané služby. Karty jsou vhodné rovněž jako dárkové poukazy, které se nemusí vázat k předem určené službě. Jejich informační potenciál je v tom, že zaznamenává chování registrovaných zákazníků – které služby využívají, jak často a další údaje. Oba tyto programy jsou používány především recepčními, které obsluhují zákazníky a zpracovávají úhrady za poskytnuté služby. Výstupy těchto programů, které spolu nekomunikují a vazby mezi nimi je zapotřebí převádět manuálně, jsou následně pomocí sestav a reportů zaneseny účetním do účetního programu DUNA. Výše uvedené programy doplňuje řada dalších podkladů a tabulek, především v programu MS Excel (docházka, objednávky zákazníků, rozpis cvičení, a řada dalších).

Vedení je denně informováno prostřednictvím emailu o tržbách z recepce. Jedná se o souhrnnou částku za dopolední a odpolední směnu zvlášť s rozdělením dle druhu jednotlivých plateb (hotově, platební karta, KOSSUTH karta, poukázky). Měsíčně jsou tvořeny sestavy ze systému společnosti Alto. Je možnost vytvořit desítky sestav na základě kritérií jako je čas, datum, druh tržby, „číšníci“ (recepční) apod. Sleduje se především měsíční tržba za jednotlivé druhy služeb. Porovnání s předchozím měsícem

nebo jiným obdobím se neprovádí automaticky, ale je na zvážení vedoucího, zda se mu některá hodnota nezdá a tendenci výše tržeb prověří. V minulosti byla snaha udržet konsolidovaný report výsledků za jednotlivé kvartály. Porovnat zvlášť výnosy a náklady z ubytovacích a wellness služeb. Od jejich tvorby se z časové náročnosti opustilo. Jednalo se však vždy o souhrnná čísla, která neumožňovala porovnávat výnosy a náklady podle jednotlivých poskytovaných služeb. Určitý nesoulad mezi výši tržeb ze sestav a účetních dat tvoří DPH, které se vztahuje pouze k některým poskytovaným službám. Další byly poskytovány sesterskými společnostmi, mezi kterými nejsou plátcí DPH. Další asymetrie je tvořena fakturami vystavovanými přímo odběrateli, kdy se výnosy dostaly do účetnictví, ale v dalších programech se již nezaznamenaly. Jedná se například o vystavení faktur za pronájem solné jeskyně školám, pronájem bazénu spolku seniorů v dopoledních hodinách atd. V sestavách systému Alto, ke kterému má primárně přístup vedení jsou tak některé tržby nižší, než skutečně byly a při odvádění DPH naopak vyšší než skutečné. Nabízí se tak potřeba tvorby zpětného reportu z účetního systému na základě přesného měsíčního zpracování tržeb.

Dalším problematickým faktorem se jeví neprovázání výše tržeb na spotřebované zdroje. U některých služeb jako například masáže a cvičení, lze zjistit přímo vynaložené mzdové náklady, respektive částky fakturované externími poskytovateli těchto služeb (maséři, lektoři). Při porovnání těchto hodnot vznikne marže, která je k dispozici pro uhrazení fixních nákladů, jako jsou potřebné prostory, recepční a úklidové služby apod. Ostatní služby (především wellness, solárium, solná jeskyně) naopak nejsou spojené s přímými mzdovými náklady.

2.3 Analýza poskytovaných služeb

Jednou z hlavních služeb je poskytování ubytování. Nejvíce tržeb pochází z ubytovacích služeb na základě dlouhodobější smlouvy, obvykle na rok a více. Tržby z tohoto typu ubytování činí přibližně 100 tisíc Kč měsíčně, v závislosti na počtu poskytnutých apartmánů k tomuto druhu služby. Velikost apartmánů 1+kk se pohybuje kolem 30 m² a jsou vybaveny ve stejném standardu (koupelna, kuchyňský kout, nábytek z dřevěného masivu). Velikost apartmánů 2+kk se pohybuje kolem 62

m² a náleží k nim prostorná terasa. Rovněž jsou vybaveny ve stejném standardu (koupelna, kuchyňský kout s více spotřebiči, nábytek z dřevěného masivu). Cena za poskytnutí ubytovacích služeb se odvíjí od aktuální obsazenosti a poptávky po ubytování. Obvykle je tímto způsobem pronajato cca 9 apartmánů.

Zbylé apartmány jsou nabízeny ve formě ubytování hotelového typu. Tržby z tohoto typu ubytování činí přibližně 35 tisíc Kč měsíčně, v závislosti na počtu poskytnutých apartmánů k tomuto druhu služby. Tímto způsobem dochází k zajištění „maximálního“ využití kapacity. V době, kdy je méně apartmánů využíváno na dlouhodobější ubytování je možnost využít je pro hotelové ubytování, které případné výpadky v tržbách dorovná nebo i překoná, jelikož ceny za ubytování hotelového typu jsou vyšší. Na druhou stranu je tento způsob poskytování ubytovacích služeb náročnější na administraci (komunikace se zákazníkem, fakturace, provize zprostředkovateli) a zabezpečení (recepce, úklid apod.).

Druhou skupinou jsou wellness služby a péče o tělo. Nejvýznamnější položkou, co se týče tržeb, jsou masérské služby. Měsíční výše tržeb se pohybuje kolem 85 tisíc Kč. Pro poskytování těchto služeb jsou připraveny dvě masérny o velikosti cca 11 m². V případě potřeby je možné použít i místnost určenou pro kosmetiku, která bývá v případě externího nájmu sdílená. Masérské služby zajišťují kvalifikovaní maséři na základě dohody o provedení práce / dohodě o pracovní činnosti nebo své služby fakturují na základě živnostenského oprávnění. Jejich odměna se pohybuje v rozmezí 40-60 % z částky hrazené zákazníkem. Objednávky, kontakt se zákazníkem a další administrativu zajišťuje recepce. Dále je zapotřebí úklid místnosti a výměna prostěradel a ručníků. Oleje na masáže a další materiál však již nepředstavuje významnou nákladovou položku.

Jednotné vstupné do wellness provozu zahrnuje bazén, finské a parní saunu, venkovní vířivku, Kneippovu lázeň a odpočívárny. Celková plocha činí přibližně 160 m². Měsíční tržby se pohybují v průměru kolem 43 tisíc Kč. Existuje u nich však značný sezónní výkyv, kdy některé měsíce (přes zimu) dosahují tržby až o 50 % více a v jiných měsících (léto) naopak méně. Provoz je značně náročný na energii (vytápění a spotřeba vody, spotřeba elektřiny technologiemi apod.), úklid a zajištění prádla

(ručníky a prostěradla), servis a chemie (chlór). Většinu z těchto položek lze považovat za fixní.

Nabídku wellness doplňuje privátní sauna, která je umístěna odděleně. Na ploše 19 m² poskytuje samostatnou saunu, sprchy a ochlazovací kád', kde je zaručeno soukromí. Měsíční tržby činí cca 2 tisíce Kč. Případně se sauna nahřívá, v předem stanovený den, výhradně pro ženy.

Další poskytovanou službou jsou dvě solária. K původnímu horizontálnímu, přibýlo v roce 2015 i vertikální turbo solárium. Místnosti, ve kterých se nacházejí, mají přibližně 5 m² a z tohoto hlediska jsou nenáročné. Tržby ze solárií činí přibližně 22 tisíc Kč měsíčně a vliv na ně má mimo jiné počasí. K provozu solárií se kromě samotných strojů a související spotřeby elektrické energie, váže potřeba měnit trubice, a to maximálně každých 800 hodin provozu.

Obdobná výše tržeb jako ze solárií, pochází z Café baru, kde se připravují teplé nápoje (káva, čaj), případně snídaně, podávají nealkoholické a alkoholické nápoje, prodává drobné zboží (oleje do solária, zdravotní čaje, vlastně vyráběná přírodní mýdla apod.). Chod Café baru zajišťují recepční. Zájem je také o uspořádání dětských oslav, kdy je občerstvení podáváno v konferenční místnosti odděleně od recepce, aby nedocházelo k rušení mezi jednotlivými hosty.

Službou, která v posledních letech spíše stagnuje, v důsledku rozšíření konkurence v okolí a nemožnosti zajištění dostatku kvalitních lektorů, je cvičení. Výše měsíčních tržeb se v současnosti pohybuje na úrovni 12 tisíc Kč. V minulosti však bylo toto číslo i více než dvojnásobné. Cvičení je zajištěno pomocí lektorů, kteří mají obdobné procentuální odměny jako maséři. Cvičebna o rozloze více než 26 m² a posilovna s 14 m² jsou tak méně využívány.

Další poskytovanou službou je solná jeskyně na rozloze více než 32 m² včetně předsíně pro odložení věcí. Měsíční tržby činí cca 9 tisíc Kč. V solné jeskyni se průběžně doplňuje sůl a následně se mění kompletně. Náročnější je na úklid (drobné krystalky, solný prach atd.). Obecně jsou však náklady spíše fixní jako u wellness služeb. Podobnost s wellness službami je také u sezónnosti, kdy je solná jeskyně častěji navštěvována přes zimní období.

Nízké využití kapacity je na první pohled zřejmé u vodoléčby, kterou představují různé druhy koupelí (perličková, pivní, čokoládová, medová a koupele s celou řadou dalších přísad). Přes relativně širokou nabídku a možnost zajištění až dvou typů koupelí zároveň, bývají měsíční tržby ve výši pouze kolem 1 tisíce Kč. Což na plochu více než 17 m² je malý přínos, navíc pořízení dvou nerezových van potřebných pro zajištění této služby, bylo finančně náročné.

V minulosti byly zkoumanou společností poskytovány také služby jako manikúra, pedikúra, kadeřnictví a kosmetika. Fungovaly na provizním systému pro poskytovatele těchto služeb. Na rozdíl od masáží a cvičení, ale danou službu zajišťovala obvykle pouze jedna osoba a postupně tak převážila forma přímého pronájmu daného prostoru poskytovateli služby. Dlouhodobě je tímto způsobem pronajat prostor pro manikúru a pedikúru. Prostory kadeřnictví a kosmetiky se bohužel nedaří dlouhodoběji pronajmout.

Souhrn poskytovaných služeb včetně jejich přibližné a zaokrouhlené průměrné měsíční výše tržeb za rok 2016 ukazuje následující tabulka.

Tab. 4 Poskytované služby a jejich průměrná výše tržeb

Název služby	Průměrná měsíční tržba v Kč
Apartmány (dlouhodobé ubytování)	100 000
Krátkodobé ubytování	35 000
Masáže	85 000
Wellness	43 000
Solárium	22 000
Cvičení (včetně posilovny)	12 000
Café bar	22 000
Solná jeskyně	9 000
Privátní sauna	2 000
Vodoléčba	1 000
Nebytové prostory	5 000
Celkem	336 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

2.3.1 Zdroje pro zajištění služeb – analýza nákladů

Nejvýznamnější nákladovou položkou jsou odpisy majetku, které činí cca 130 tisíc Kč měsíčně. Odpisovaný majetek tvoří především polyfunkční dům (Rezidence

a Wellness Blatov) zkolaudovaný na začátku roku 2009 a jeho modernizace v následujícím roce včetně parkoviště, oplocení a venkovního prostoru. Průběžně se pak odpisují různé technologie s obvyklou dobou životnosti pěti let. Jedná se například o odvlhčovače vzduchu, zařízení pro vyhřívání saun a další technologie nutné pro provoz bazénu a vířivky. Dále se odepisuje osobní automobil.

Neméně významnou nákladovou položkou jsou osobní náklady. Mzdy zaměstnanců na recepci a ve správě, včetně odvodů na sociálním a zdravotním pojištění, spolu s náklady na pracovníky zabezpečující úklid, maséry a lektory pracující na dohody (dohoda o provedení práce / dohoda o pracovní činnosti), se blíží částce 100 tisíc Kč měsíčně. Je obvyklé, že maséři a lektoři pracují na více provozovnách. Jejich specializace na určitý typ služby, například cvičení Pilates, často neumožňuje jejich využití více než dvakrát v týdnu. Pracují tak na již zmíněné dohody nebo na živnostenský list a fakturují za odvedenou práci. U masérů tomu může být obdobně, například spolupracují s více provozovnami, aby si zajistili dostatek masáží, po kterých nemusí být v jedné provozovně dostatečná poptávka. Tyto náklady se sice neobjeví v osobních nákladech, nýbrž ve výkonové spotřebě – služby, ale jejich spojitost s kategorií osobních nákladů je značná. Jak již bylo zmíněno, v předchozí kapitole, jejich odměna se pohybuje v rozmezí 40-60 % z ceny služby a celkově činí řádově 50 tisíc Kč měsíčně.

Další významnou položkou je spotřebovaná energie. Výše nákladů kolísá v závislosti na změnách cen dodavatelů, počasí a chování zákazníků, nájemníků a zaměstnanců. Vyjednané podmínky ceny plynu mají v posledních letech spíše klesající tendenci a hodnota jeho spotřeby činí asi 10 tisíc Kč měsíčně. Naopak cena za vodné a stočné má spíše rostoucí tendenci a průměrná spotřeba činí přibližně 7 tisíc Kč měsíčně. Nejvyšší částku z energií pak tvoří elektřina, řádově 16 tisíc Kč měsíčně. Především u plynu a elektřiny je obtížné stanovit cenu na naturální jednotku, jelikož roli hrají fixní poplatky za připojení, distribuci apod. Přestože určitá část ceny za jednotku je smluvně zajištěna na určité období, výsledná cena pak kolísá v závislosti na skutečné spotřebě.

Významnější položku nákladů tvoří také finanční náklady. Úroky z dlouhodobého bankovního úvěru mohou kolísat, jelikož úroková sazba není stanovena fixně, ale váže

se na další bankovní sazby. V posledních letech tím pádem klesala spolu s dalšími sazbami (Repo apod.). Měsíční částka však zatím neklesla pod 15 tisíc Kč. Další poplatky a úroky jsou spojené s vedením kontokorentního účtu a několika bankovních účtů.

Samostatnou kategorií tvoří náklady na prodané zboží v Café baru, které činí průměrně 13 tisíc Kč měsíčně. Jedná se o prodané PET lahve s nápoji, prodané oleje a další potřeby do solária, zdravotní a jiné čaje, další doplňkový sortiment.

Zbylé náklady jsou již spíše v jednotkách tisíc Kč měsíčně, ovšem je i tak důležité se jimi zabývat. Účet spotřeby materiálu zahrnuje ve zkoumané firmě celou řadu nákladů. Jedná se jak o materiál spotřebovaný přímo při poskytování služby (masérské oleje a další potřeby, chemie v bazénu, materiál pro přípravu nápojů v Café baru apod.) tak i režijní materiál (spotřebovaný v kanceláři a na recepci, při úklidu, spotřeba PHM a další náklady).

Obdobně účet služby zahrnuje řadu nákladů. Jedná se o administrativní náklady jako telefonní poplatky, poštovné, licence na softwarové vybavení apod. Další skupinu tvoří revize zařízení, jejich oprava a další údržba objektu.

S objektem je také spojeno jeho pojištění, což také není zanedbatelná částka. Pojištěn je i další majetek ve vlastnictví firmy a podnikatelská odpovědnost.

Poslední skupinu nákladů tvoří daně a poplatky. Jedná se o přímé daně – daň z nemovitých věcí a silniční daň. Poplatky jsou jednak televizní a rozhlasové, ale také obecní (z ubytovací kapacity a lázeňský).

Veškeré popsané náklady shrnuje následující tabulka. Kromě průměrné měsíční výše jednotlivých nákladů v Kč, tabulka člení náklady podle kalkulačního členění na přímé a nepřímé, podle závislosti na objemu ve daném rozpětí na variabilní a fixní (smíšené), ale také podle toho, jak stanovit nákladový úkol na jednicové a režijní. Toto členění pomůže k lepšímu pochopení vztahu mezi poskytnutými výkony a vynaloženými náklady.

Tab. 5 Kategorizace nákladů a jejich členění

Název nákladové položky	Výše v Kč	Kalkulační členění	Závislost na objemu	Stanovení úkolů
Materiál pro poskytnutí služeb	4 000	přímý	variabilní	jednicový
Ostatní spotřebovaný materiál	10 000	nepřímý	fixní	režijní
Spotřeba energie – Apartmány	15 000	přímý	variabilní	jednicový
Spotřeba energie – provoz	18 000	nepřímý	fixní	režijní
Prodané zboží – Café bar	13 000	přímý	variabilní	jednicový
Opravy a udržování	7 000	nepřímý	smíšené	režijní
Služby masérů a lektorů	50 000	přímý	variabilní	jednicový
Služby pro provoz a admin.	8 000	nepřímý	fixní	režijní
Mzdy masérů a lektorů (dohody)	4 000	přímý	variabilní	jednicový
Mzdy – recepce, úklid, admin.	70 000	nepřímý	fixní	režijní
Sociální a zdravotní pojištění	20 000	nepřímý	fixní	režijní
Daň z NV, silniční	1 500	nepřímý	fixní	režijní
Poplatky (obecní)	2 000	přímý	variabilní	jednicový
Pojištění majetku	3 000	nepřímý	fixní	režijní
Provize (Booking)	4 000	přímý	variabilní	jednicový
Odpisy – DHM a SMV	130 000	nepřímý	fixní	režijní
Úroky	15 000	nepřímý	fixní	režijní
Bankovní poplatky	3 000	nepřímý	fixní	režijní
Provize (platby poukázkami)	3 000	nepřímý	smíšené	režijní
Celkem	380 500			

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

Pod položku ostatní spotřebovaný materiál se řadí kancelářské potřeby, obnova drobného majetku, čisticí prostředky a další režijní materiál, který nelze přiřadit jednotlivým výkonům a jejich výše se prakticky nemění. Podobně je tomu u služeb pro provoz a administrativu, které zahrnují telefonní poplatky, poštovné, svoz odpadu, pravidelné revize (roční, měsíční), licence na software apod.

Naopak variabilně se spotřebovává materiál pro poskytnutí služeb jako je spotřeba oleje a dalších masérských prostředků, spotřeba materiálu v Café baru. Variabilně se projevuje také opotřebení trubic solária, které mají životnost 800 hodin a poté je povinnost je vyměnit.

Smíšeně na objem poskytnutých výkonů reagují opravy a udržování. Blíže pravděpodobně mají k variabilním nákladům, ale především některá údržba a opravy

se provádějí pravidelně a s objemem výkonů až tolik nesouvisí. Těžko se také předpovídá výše zaplacených provizí za platby poukázkami, kdy s přibývajícím zákazníky může, ale nemusí výše provizí růst, záleží na chování zákazníků a zda mají k těmto poukázkám přístup. Celkově však smíšené náklady dosahují výše asi 10 tisíc Kč měsíčně a v celkovém objemu tak nehrají významnou roli.

Největší část nákladů (více než 73 %) představují fixní náklady, které činí přibližně 278,5 tisíc Kč měsíčně. Potvrzuje se tak výrok, za kterým stojí Lovelock et al. (2011), že firmy poskytující služby mají vysoké fixní náklady. Navíc značná část variabilních nákladů, které činí řádově 92 tisíc Kč měsíčně, by u některých firem mohly spadat do kategorie fixních. A to v případě, pokud by totiž měly maséry nebo lektory zaměstnané na pracovní smlouvu, nezohledňující vůbec nebo jen z části objem poskytnutých výkonů.

Zkušenost z jiné oblasti služeb říká, že se neosvědčilo zaměstnávání řidičů taxíků. Řidiči taxislužby Tick Tack, dle slov Radima Jančury, nebyli dostatečně motivováni hodinovou mzdou pro aktivní vyhledávání jízd (Sůra, 2015). Obdobná situace by mohla nastat například u masérů, kteří by byli placeni za přítomnost na pracovišti bez ohledu na počet odvedených masáží. Snaha o domluvu na další návštěvu klienta by nemusela být taková, jako při stávající odměně, založené na počtu a délce masáží.

2.3.2 Aktivita potřebné pro zajištění poskytovaných služeb

Některé aktivity, které jsou potřebné pro zajištění poskytovaných služeb, se částečně překrývají s nákladovými druhy, popsány v předchozí podkapitole. Především ty přímé a variabilní byly zmíněny již v charakteristice poskytovaných služeb. Bez činnosti masérů a lektorů by nebylo možné služby poskytovat. Výhodou je, že tyto aktivity je poměrně snadné přiřadit jednotlivým výkonům.

Ale ne všechny služby jsou založené především na lidské práci. Provoz solária, solné jeskyně, wellness (sauny, bazén, vířivka) je primárně založen na činnosti strojů, respektive pomocí vybavení místnosti nebo prostoru určené pro danou službu. Lidská práce je však zapotřebí pro obsloužení zákazníka, ale také zajištění úklidu. Obsloužení zákazníka pomocí recepčních a zajištění úklidu uklízečkami, je společnou aktivitou téměř pro všechny služby. Nelehkým úkolem bude vhodně alokovat s tím spojené režijní náklady.

Recepce

Recepce obstarávají celkem tři recepční. Mají pracovní smlouvu s různými úvazky. Jejich mzda je složena jednak z převážně fixní části a pak osobního ohodnocení spolu s určitým procentem z tržeb. Mzdy bývají v „sezóně“ (září-duben) vyšší, ale průběžně rostou i v čase. Přesto se jedná o náklad spíše fixního charakteru. Ve své podstatě jsou recepční k dispozici veškerým zákazníkům. Spíše ojediněle řeší záležitosti týkající se dlouhodobého ubytování a externě pronajatých nebytových prostor.

Jak tedy alokovat náklady na zajištění recepčních služeb ve vztahu k jednotlivým službám? Nabízí se několik způsobů. Rovnoměrně mezi všechny poskytované služby, přiřazení pomocí počtu obslužených zákazníků, alokovat na základě tržeb jednotlivých služeb, podle hlavního přínosu, jiného způsobu nebo zkombinovat více přístupů.

Tab. 6 Vybrané možnosti alokace recepčních služeb

Název služby	Rovnoměrně	Dle tržeb	* Dle počtu zákazníků	Dle hlavní činnosti
Krátkodobé ubytování	7 222	9 848	663	0
Masáže	7 222	23 918	12 514	16 250
Wellness	7 222	12 100	18 403	16 250
Solárium	7 222	6 190	14 723	16 250
Cvičení (+ posilovna)	7 222	3 377	2 945	8 125
Café bar	7 222	6 190	13 250	0
Solná jeskyně	7 222	2 532	1 840	8 125
Privátní sauna	7 222	563	294	0
Vodoléčba	7 222	281	368	0
Celkem	65 000	65 000	65 000	65 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

Alokace na základě tržeb byla provedena pomocí procentní přírážky režijních nákladů. Celkové tržby služeb bez dlouhodobého ubytování a pronájmu nebytových prostor, které prakticky nevyžadují recepční služby, činí asi 231 tisíc Kč měsíčně. Mzdy recepčních včetně sociálního a zdravotního pojištění činí přibližně 65 tisíc Kč měsíčně. Procentní přírážka pak vychází 28 % a ní jsou vynásobeny hodnoty z tabulky 2. Počty zákazníků lze u většiny služeb zjistit poměrně snadno, ovšem u některých je nutné použít spíše odhad*. Jedná se především o solárium, kde jsou známy minuty, ovšem

zjišťování přesného počtu zákazníků neprobíhá. Lze je odhadnout vydělením počtu minut průměrnou dobou slunění, které bývá 12 až 15 minut. Obdobně Café bar často obsluhuje zákazníky, kteří přišli na určitou službu a k ní si koupili pouze nápoj sebou (wellness) nebo olej do solária atd. Určitou výchozí základnou obsloužených zákazníků může být prodaná káva, čaj, rozlévané víno a další položky, které se servírují ke stolečkům. Náklady na obslouženého zákazníka, pak činí řádově 75 Kč. Poslední sloupec představuje podle hlavního přínosu nebo také podle hlavní (převažující) činnosti, ty vychází již v předchozím provozu, kde byla sauna a vířivka, masáže a solárium, na kterých vše začínalo. Další služby měly tento sortiment doplnit a přinést další zákazníky – cvičení, solná jeskyně. Klíč k alokaci by samozřejmě mohl být i trochu odlišný, ale myšlenkou je nezatěžovat služby, které jsou spíše okrajovou záležitostí.

Z tabulky je patrné značné rozpětí mezi jednotlivými částkami. Každý z výpočtů má svoji logiku a použití závisí na účelu, ke kterému jsou čísla použita. Ovšem pro hodnocení výkonnosti jednotlivých služeb se jeví pouhé rovnoměrné přiřazení jako nespravedlivé. Nerespektuje počet zákazníků, dosažené tržby ani náročnost obsluhy, které jednotlivé služby představují, což další výpočty částečně zahrnují.

Všechny tyto rozvržení mají za cíl přenést veškeré režijní náklady. Alternativou by mohlo být vymezení různých aktivit, které lze běžně definovat a ocenit. Tak aby se projevila odlišná náročnost (především časová) obsluhy zákazníků různých služeb. Na jednotlivé služby by se pak podle počtu zákazníků vztahovaly pouze souvztažné aktivity v určitém časovém a finančním ocenění. Zbylý čas recepčních, který nevyužívají k obsluze zákazníků, by mohl představovat spíše správní režii, kdy jsou připraveni podat informace o všech službách a hodně nadneseně jsou v dané chvíli spíše jako „ostraha“.

Nejvíce se práce recepčních projevuje při placení, které zákazník provádí několika způsoby (hotově, platební kartou, KOSSUTH kartou nebo různými poukázkami). Rychlost placení odpovídá řazení v závorce, kdy platba hotově bývá vyřízena nejrychleji, naopak některé poukázky vyžadují i vstup do externích systémů a kontrolu řady omezení. Otevřeno bývá téměř 400 hodin měsíčně. Minuta recepční tak stojí

řádově 3 Kč. Pokud by uvítání zákazníka, sdělení základních informací a provedení platby trvalo dvě minuty, základní obsluha jednoho zákazníka by stála 6 Kč.

Dále se recepční zapojují do objednávání služeb. Objednávky se zaznamenávají do excelové tabulky, tak aby nedošlo k převýšení kapacity a zároveň byla pro danou službu zajištěna případná potřebná osoba. Například ověřování dostupnosti masérů, kteří předem rámcově určí možné termíny a ty se recepční snaží zaplnit. Na objednávání a různou telefonní komunikaci jsou asi nejnáročnější masáže. Skupinové cvičení také vyžaduje značnou asistenci recepčních, které zpracovávají „omluvenky“ a případně kontaktují „náhradníky“, aby bylo dostatek zájemců a lekce mohla proběhnout. Časový harmonogram dalších služeb již není tolik náročné organizovat, to však neznamená, že není potřeba vést. Přesnější vyčíslení na jednotlivé služby by bylo poměrně náročné. Částečně může být objednání zahrnuto již v základním obslužení a nemusí být potřeba nic navíc. Obecně by ale měla být zohledněno objednávání masáží, které je „povinné“ a předem nedomluvené masáže jsou méně časté, pouze pokud je masér/ka zrovna k dispozici. Řádově jedna až dvě minuty na objednávku. Rovněž skupinové cvičení jako celek vyžaduje několika minutovou činnost recepčních.

Obdobně je tomu u rezervací ubytování hotelového typu, kdy jsou volné kapacity nabízeny především prostřednictvím portálu Booking.com, ale existuje i klientela spojená s blízkým okolím. Ubytování pro své známé a příbuzné hledají místní obyvatelé, ale také firmy pro obchodní partnery apod., kteří za nimi přijedou. Kromě objednávek, je významnější z pohledu času provedení úkonů spojených s ubytováním hosta („check-in“). Je zapotřebí vyplnit vstupní formulář, vše potřebné vysvětlit, předat klíče a provést platbu. Následně některé úkony provést i při odjezdu hosta.

Důležitou činností z pohledu spokojenosti zákazníků je příprava a kontrola místností, kde probíhají služby. Především ty, které probíhají bez výrazného zapojení lidí. V solné jeskyni je zapotřebí kontrolovat čistotu lehátek, funkci klimatizace, úpravu solného povrchu, zapnutí fontány a světel při návštěvě zákazníků. Při odchodu zákazníka naopak některou techniku vypnout. Podobně je tomu ve wellness a privátní sauně, kde je zapotřebí roztopit v předstihu sauny, napustit ochlazovací kád' vodou, zkontrolovat stav lehátek a podlah, aby byly, pokud možno co nejvíce suché. Ve

vodoléčbě obvykle recepční zajistí napuštění vody a případně přidání přísad. Dále recepční pouští zákazníky do solária a dálkově zapínají odpočet. Také připravují potřeby pro některé zábaly a terapie, doplňují zboží ze skladu a další materiál pro chod Café baru. Tyto činnosti jsou nezbytné pro kvalitní poskytnutí služby a je zapotřebí si na nich dát záležet. Dále jsou recepční připraveny podávat informace a řešit vzniklé problémy.

Úklid

Podobně jako u zajištění recepce pro různé služby, je i zajištění úklidu poměrně variantní a rozličné. Výhodou je, že se již obecně nejedná o řády minut, ale spíše desítek minut a lépe se tak úklidové aktivity vypočítávají. Navíc úklid není zajištěn stálými zaměstnanci, ale převážně brigádníky. Přítomnost se tak domlouvá variabilně podle předpokládané potřeby úklidu.

Pravidelný úklid zahrnuje úklid společných prostor i jednotlivých místností. Jeho rozsah se měsíčně výrazně neliší. Určitý vliv na společné prostory má počasí (sníh, déšť apod.), které znamená častější dodatečný úklid. Po každé návštěvě se uklízí solná jeskyně, privátní sauna, vodoléčba, pokoje po ubytovaných hostech. V případě použití místnosti se pak denně uklízí cvičicí místnost a wellness. Přibližnou časovou náročnost úklidu v minutách zobrazuje následující tabulka.

Tab. 7 Časová náročnost úklidu v minutách pro jednotlivé služby

Název služby	Pravidelný úklid	Frekvence	Variabilní úklid	Frekvence
Apartmány (dl. ubytování)	0		480/960	při odchodu
Krátkodobé ubytování	0		120	na pobyt
Masáže	30	denně	0	
Wellness	100	denně*	0	
Solárium	30	denně	0	
Cvičení (včetně posilovny)	0		15	po bloku
Solná jeskyně	0		30	vstup
Privátní sauna	0		15	vstup
Vodoléčba	0		30	vstup
Společné prostory (ubytování)	60	ob den	0	
Společné prostory (wellness)	30	denně	0	
Celkem	220	denně*		

Zdroj: vlastní zpracování na základě konzultace s vedoucí provozu

Veškerý úklid samozřejmě nelze postihnout, ale běžný úklid lze tímto charakterizovat. Základní potřeba úklidu jsou přibližně čtyři až šest hodin denně. Přednost má obvykle variabilní úklid, který je zapotřebí dělat relativně neprodleně po odchodu zákazníka. Někdy je tak nezbytné, aby ho provedla recepční nebo i vedoucí provozu. Hvězdička u wellness značí přepočítaný úklid na den, jelikož se skládá z 60 minut denně a pak pravidelného většího úklidu, který probíhá týdně a vyžádá si i pět hodin. Dále není uveden Café bar, který ve své podstatě spadá do společných prostor. Některé úpravy jako urovnání stolů, jejich sklizení apod. zajišťuje recepční. Podobně pronájem nebytových prostor nezahrnuje úklid samotné místnosti, ale jen přilehlých společných prostor.

Náklady na úklid pro zajištění jednotlivých služeb se tak dají alokovat podle uvedené časové dotace. Cena za 60 minut úklidu je v současnosti až 100 Kč (Brigádníci se s klesající nezaměstnaností mnohem hůře shání, i s ohledem na nízkou prestiž pozice). Například měsíční náklady spojené s úklidem wellness provozu činí přibližně 5 tisíc Kč měsíčně ($100 \text{ min} * 30 \text{ dní} * 100 \text{ Kč} / 60 \text{ min}$), v případě solária 1,5 tisíce Kč ($30 \text{ min} * 30 \text{ dní} * 100 \text{ Kč} / 60 \text{ min}$), atd. Tento způsob alokace má vyšší vypovídací hodnotu než ten, který by byl proveden na základě metrů čtverečných, výše tržeb nebo jiné rozvrhové základny. Tímto způsobem je naopak možné přiřadit náklady na společné prostory nebo je ponechat jako fixní náklady pro určitou skupinu služeb.

Prádlo

Další aktivitou je zajištění koloběhu prádla, které částečně souvisí s úklidem. Špinavé prádlo se sesbírá z recepcie, maséren, pokojů a dalších míst. Putuje do prádelny, která je u místnosti zaměstnanců. Probíhá jeho praní, následně se pověsí, aby uschlo. Poté se mandluje, složí a vrací na příslušné místo. Obecně se jedná o ručníky, prostěradla a ložní prádlo.

Zákazník dostane při vstupu do wellness nebo privátní sauny ručník a prostěradlo, při masážích se použije ručník a užší prostěradlo, kompletní sada včetně ložního prádla je potřebná pro krátkodobé ubytování, samotný ručník pak ve vodoléčbě. Ostatní služby prakticky nepotřebují využívat prádlo.

Než alokovat jednotlivé náklady zvlášť na služby, je vhodnější spočítat náklady na jeden kus prádla a ten promítnout do služby, která jej využívá.

Základní jednicí je vyprání jedné pračky, která zvládne sedm kg prádla, což odpovídá dle velikosti deseti až dvanácti kusům prádla. K dispozici jsou dvě pračky, které mají dle technických vlastností podobné spotřeby energií. Jedná se o řádově o 1 kWh elektřiny a 45 l vody na jedno vyprání. Jak uvádí Řezníčková (2011), tyto údaje se vztahují k jednomu testovanému programu, kterým bývá program na bavlnu o teplotě 60 °C. Což bývá jeden z obvykle používaných programů, případně se používá i program na 90 °C u ložního prádla. S cenou elektřiny cca 3 Kč/kWh a cenou studené vody 75 Kč/m³, tak energetické náklady představují přibližně 7 Kč na jedno vyprání. Jedná se však o zmiňovaný program a tabulkové hodnoty, tudíž se dá předpokládat, že skutečná cena bude trochu vyšší. Další složku tvoří prací prostředky. Cena prášku, v minulosti nakupovaného, se pohybuje kolem 40-50 Kč za kg. Obvyklé dávkování, dle obalů, by mělo být cca 150 g na jednu pračku. Náklady na prací prášek spotřebovaný jednou várkou, činí přibližně 7 Kč. Poslední složku tvoří opotřebení pračky. Nákupní cena používaných praček bývá kolem 10 tisíc Kč bez DPH. Průměrně se používají dvakrát denně, tedy asi 700x ročně. Běžně pračka vydrží pět let, pak je zapotřebí cenově akceptovatelná oprava a pračka ještě nějakou dobu vydrží nebo se kupuje úplně nová. Dá se tak ze zkušeností předpokládat, že vydrží více než 3,5 tisíce cyklů. Cena pračky se tak do jednoho vyprání promítne řádově ve výši 3 Kč. Samotné vyprání tak lze zrealizovat již za 17 Kč.

Orientační kontrolu umožňuje srovnání s výsledky německého testu, který prezentuje Řezníčková (2011): „Zatímco za elektrický proud zaplatí majitel za dobu životnosti pračky 12 procent z celkových nákladů na praní, za vodu 22 procent a za pořízení přístroje 28 procent, za prací prostředky 38 procent.“ Překvapivě vysoké se jí zdály náklady na prací prášek (38 %). Pokud se však sečtou náklady za elektřinu a vodu (12 + 22 %), výsledkem je podobné číslo jako u prášku. Což bylo i ve výpočtu výše, kde se obě položky pohybují na úrovni 7 Kč. Pokud by byl používán dražší prášek (např. Ariel nebo Persil), výpočty by se shodovaly. Nižší se jeví náklady na přístroj, který je také spíše levnější, ale jeho častým používáním se lépe využije jeho potenciál než v domácnostech.

Další část tvoří mandlování, kdy tento stroj byl pořízen za 40 tisíc Kč a vydržel téměř od samotného začátku provozu. Občas se na něm vymění látka, ale není drahý na

údržbu. Za dobu provozu pravděpodobně zvládl přes 5 tisíc praček. Doposud se tak do jedné pračky promítl řádově částkou 8 Kč.

Největší položkou se však na zajištění těchto činností podílí lidská práce, která spočívá v manipulaci s prádlem, jeho pověšení, vymandlování a složení. Na jednu pračku tak obvykle připadne i hodina práce ve výši 100 Kč. Oproti tomu jsou drobné nuance v předchozích výpočtech zanedbatelné. Jeden kus prádla by se tak mohl ve vlastní režii „připravit“ za cenu kolem 12 Kč. Přibližnou správnost výpočtu, ale zároveň i nevýhodnost outsourcingu této aktivity potvrzuje ceník pražské prádelny Quido na rok 2017, kde praní, sušení a mandlování prádla stojí následovně: ručník froté = 8 Kč, polštář = 9 Kč, osuška i prostěradlo = 15 Kč, cícha = 20 Kč.

Konečnou částku za „reprodukcí“ jednoho kusu prádla, včetně samotné opotřebení prádla a ztratné ukazuje následující tabulka.

Tab. 8 Kalkulace nákladů na obnovu (vyprání) prádla včetně ztratného

Položka	Náklady na vyprání v Kč
Energie	7
Prací prášek	7
Opotřebení pračky	3
Opotřebení mandlu	8
Lidská práce	100
Ztratné a výměna za nové	50
Celkem	175
Náklady na jeden ks prádla	16 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě předchozích výpočtů

Celkové náklady na vyprání, vymandlování jedné pračky, včetně postupné obměny za nové a ztratného činí 175 Kč. Při obsahu jedné pračky, která činí 10–12 kusů prádla, tak vychází částka na jeden kus prádla přibližně ve výši 16 Kč.

2.3.3 Specificky vztažené náklady k jednotlivým službám

Kromě vymezení aktivit, které jsou nezbytné k zajištění poskytovaných služeb je i část majetku, která se přímo podílí na poskytované službě. Tvoří ho dlouhodobý odpisovaný majetek, ale také „drobný“ majetek účtovaný do spotřeby. Takovým případem jsou trubice do solária, které se musí po 800 hodinách slunění vyměnit. Spolu s dopravou, poplatky za likvidaci a odvoz starých trubic, startéry a dalším

nutným materiálem se celkově jedná o částku kolem 12 tisíc Kč. Někdy se mění i další komponenty solária a provádí kontrola, včetně desinfekce a úklidu běžně nedostupných míst. Tento náklad sice vzniká jednorázově a opakuje se přibližně každé dva roky, ale vhodné by bylo vztáhnout náklady k jedné minutě slunění. Včetně práce by pak jedna minuta vycházela přibližně na 30 haléřů, což činí pouze jednotky procent z ceny za jednu minutu. Dále se do služby promítá opotřebení solárií. Horizontální solárium Ergoline bylo pořízeno již před více než deseti lety za cenu 200 tisíc Kč. Za tu dobu fungovalo přes 220 tisíc minut. Z účetního hlediska je již odepsané, ale zatím stále spolehlivě funguje. V létě roku 2015 bylo pořízeno druhé solárium, které bylo vertikální, typ Luxura V7. Jednalo se o použitý stroj v ceně 75 tisíc Kč od známé osoby. Vyčlenila se pro něj místnost, původně pro druhé solárium koncipovaná, kde se zatím dočasně skladovaly cvičící potřeby (podložky, míče atd.). Nepředpokládalo se zvýšení tržeb ze solária na dvojnásobek, proto se také nepořizovalo nové solárium. Ale spíše se jednalo o umožnění zákazníkům si zvolit mezi horizontálním, méně výkonným a vertikálním, které je výkonnější. Také se stávalo, že ve frekventovanějších časech jsme nemohli uspokojit zákazníka, pokud bylo jedno obsazené, zato v současném stavu se tak již děje velmi výjimečně nebo zákazníci chvilku počkají. Díky tomu stouply tržby o desítky procent. Výdrž tohoto solária lze těžko předpokládat, ale účetně se odpisuje 5 let, tedy 1 250 Kč měsíčně.

Obdobně lze alokovat náklady na odvlhčovače a další technologie ve wellness. Tento majetek nemá žádný vztah k jiným poskytovaným službám, a proto by měl být přímo vztahen k dané službě. Například nedávná výměna odvlhčovačů určila jejich životnost přibližně na 8 let. Při pořizovací ceně kolem 100 tisíc Kč za dva odvlhčovače, tak vznikají náklady v přibližné výši 1 tisíc Kč měsíčně. Probíhající obnova takovýchto technologií podává důležité informace o skutečné životnosti a možnosti přesněji určit časové opotřebení.

Obměnu vyžaduje také sůl v solné jeskyni. Ta se průběžně v menším množství doplňuje a po určitém čase, přibližně každé dva roky, se vyměňuje kompletně za novou. Nákup probíhá po paletách, aby byly optimalizované náklady na dopravu. Část se rovnou vymění a část uskladní na průběžné doplňování a další jednorázovou výměnu. Cena při posledním nákupu činila přibližně 4 tisíce Kč za tunu, kdy je

jednorázově potřeba zhruba 1,25 tuny, tedy sůl v hodnotě cca 5 tisíc Kč. Průběžně se pak doplní asi 250 kg za 1 tisíc Kč.

Významnou položkou nákladů je spotřeba energií. Tyto energie lze částečně rozdělit na energii spotřebovanou ve wellness službách obecně a ubytovacích službách zvlášť. Jednotlivé apartmány mají vlastní elektroměry a vodoměry na studenou i teplou vodu. Podružný plynoměr pak měří spotřebu kotle, který zajišťuje teplo a ohřev vody pouze pro apartmány. Kromě skutečnosti, že v zimě wellness provoz, poměrně významně „vyhřívá“ i patra s apartmány, lze spotřebovanou energii pro ubytovací služby relativně přesně spočítat. Po odečtení spotřeby energií z celkové spotřeby, lze zjistit spotřebu wellness provozu jako celku. Rozpočítání nákladů na otop a osvětlení lze na jednotlivé služby přenést pomocí plochy (m^2), kterou pro danou službu využívají. Vyčlenit by se však měly energeticky náročné stroje, u kterých lze spotřebu přiměřeně spolehlivě kvantifikovat. Tak jako tomu bylo u spotřeby energií pračkami.

Poměrně přesně, lze zjistit spotřebu elektřiny solárii. Z technických parametrů vyplývá příkon 6,2 kW u horizontálního a 9,6 kW u vertikálního solária. Při ceně elektřiny 3 Kč/kWh, tak činí spotřeba elektřiny na 1 minutu přibližně 0,3 respektive 0,5 Kč. Díky přesné znalosti počtu minut provozu jednotlivých solárií, lze určit i „tabulkovou“ nákladovou náročnost z pohledu elektřiny.

Méně přesně lze již určit spotřebu elektřiny například u saunových kamen a vířivky. Technické údaje jsou sice dostupné, ovšem zjistit dobu provozu a tím pádem i skutečnou spotřebu je ovšem obtížné. Výjimkou je snad jen privátní sauna, kde mají saunová kamna příkon 6 kW a za hodinu provozu, tak spotřebují elektřinu za přibližně 18 Kč (po úvodním nahřátí již méně).

Přibližně lze také kalkulovat náklady na napuštění vany teplou vodou, potřebnou pro procedury ve vodoléčbě. Při ceně studené vody (cca 10 °C) 75 Kč/ m^3 a ceně teplé vody (cca 60 °C) přibližně 400 Kč, je cena za 1 m^3 adekvátně teplé vody (po ohřátí samotné vany) přibližně 300 Kč. Jelikož je zapotřebí zhruba 200 l vody, náklady na napuštění vany adekvátně teplou vodou činí přibližně 60 Kč.

2.4 Návrh inovovaného systému měření a řízení výkonnosti

Z rozhovorů s vedoucími pracovníky vyplynuly následující skutečnosti. Provozní vedoucí Mgr. Irena Košutová, která se stará o celkový chod Rezidence a Wellness Blatov, sleduje z pohledu výkonnosti především absolutní výši tržeb. A to jak na denní bázi s rozlišením dle druhu platby (hotově, platební karty, KOSSUTH karta nebo různé druhy poukázek) tak i na měsíční bázi, kde se rozlišuje nejen druh platby, ale také druh služby. Údaje o absolutní výši tržeb za jednotlivé služby je tak monitorována po celou dobu provozu a data pochází ze systému Alto. Pravidelně vedoucí sleduje tuto tržbu a provádí zběžné porovnání s předchozím měsícem a stejným měsícem za minulý rok. V případě větších výkyvů se snaží nalézt důvody, proč tomu tak je. Zda se nezhoršila kvalita dané služby, klesla obecně poptávka/kupní síla zákazníků, jestli nevznikla v okolí konkurence poskytující danou službu (to se stalo v minulosti především u cvičení, kdy v okolí vzniklo několik konkurenčních studií) nebo naopak co vedlo ke zvýšení tržeb (například výměna trubic v soláriu obvykle zvýší zájem, období dočerpávání platnosti KOSSUTH karet, které jsou v hojnosti nabíjeny v předvánočním čase apod.).

Provádění tohoto sledování je dle mého názoru správné a jako vhodné se její ho rozšířit o další údaje, které mohou posílit jeho význam a vypovídající schopnost. Problematické je například to, že tržby ze systému Alto, a tedy porovnávané hodnoty, nezahrnují hodnoty z fakturací za poskytnuté služby. Jedná se o dlouhodobé ubytování, ale i služby poskytované organizacím (to představuje například pronájmy solné jeskyně školkám nebo bazénu seniorům v dopoledních hodinách) a další. Fakturace organizacím jsou často na více návštěv, a tedy tvoří i poměrně vyšší částku, která se do hodnot z Alta nepromítá, ale výkonnost dané služby zvyšuje. Nezohledněním těchto částek tak dochází ke zkreslení.

Po zpřesnění hodnot tržeb se nabízí provázání výkonů s náklady pro jejich zajištění. Toto provázání umožní vyčíslit veličiny jako marže a zisk. V předchozí analýze nákladů byly odděleny variabilní náklady od fixních a další kategorizace. Rovněž byly vymezeny specifické aktivity, jako příprava prádla, které je využíváno u řady poskytovaných služeb. Tato aktivita byla na základě skupiny nákladů (cost pool)

oceněna ve vztahu k jednomu kusu prádla a lze tak, přes tuto aktivitu alokovat náklady na výkony, které ji využívají.

2.4.1 Manažerská výsledovka v členění podle poskytovaných služeb

Na základě provedených předchozích analýz lze konstatovat, že vybraná firma má podobné charakteristiky jako malé a střední firmy (SME) popisované autory v teoretické části. Systém měření a řízení výkonnosti je méně efektivní, za což mohou především omezené zdroje (finanční, lidské), ale i další faktory. Na druhou stranu úspěšné firmy nemusí mít nutně drahé a robustní systémy měření a řízení výkonnosti, jak potvrzují některé studie. Vhodným nástrojem pro zajištění datové základny finančních ukazatelů a souměření výnosů a nákladů za jednotlivé služby, se jeví manažerská výsledovka v produktovém členění. Produktem může být i služba a pro případ zkoumané firmy, budou sloupce tvořit hlavní poskytované služby: dlouhodobé a krátkodobé ubytování, masáže, wellness (bazén, vířivka a sauny), solárium, cvičení (skupinové lekce a posilovna), Café bar (prodej nápojů, zboží atd.), privátní sauna, vodoléčba a další nebytové prostory (mani a pedikúra, kosmetika, kadeřnictví). Bude tak zachována kontinuita sledování tržeb za jednotlivé služby s tím, že budou zpřesněny i o údaje z účetnictví, které nemá možnost systém Alto zaznamenat. Veškeré tržby tak budou přehledně na jednom řádku.

Další řádky budou tvořit různé kategorie nákladů a součtové řádky. Náklady je vhodné rozdělit v manažerské výsledovce na variabilní a fixní. Důvodů, proč tak učinit je několik. Členění na variabilní a fixní náklady je významným prvkem v rozhodovacích úlohách na existující kapacitě, což je i případ zkoumané firmy, která má pro své podnikání postavenou budovu a ta determinuje možné kapacity. Zároveň vyvolává umrtvené (utopené) fixní náklady. Výkonnost firmy pak závisí na využití této kapacity. S vyšším využitím kapacity je spojen nárůst variabilních nákladů dodatečně poskytnutých služeb, ale fixní se již nemění.

Důvodem proč odlišovat variabilní náklady je spojen také s vyčíslením **marže** neboli krycího příspěvku (Contribution margin), což představuje rozdíl mezi cenou výkonu a jeho variabilními náklady. Marže z jednotlivých poskytovaných služeb, pokud by navíc byla vyčíslena procentuálně ve vztahu k ceně (tržbám z dané služby), již může představovat kritérium, které je vhodné sledovat. To potvrzuje zkušenost řetězce The

New Mill Restaurant (Phillips a Louvieris, 2005). Manažerská výsledovka umožní sledovat marži jednotlivých služeb na měsíční bázi a na základě toho lze vyvozovat manažerská rozhodnutí.

Pro hodnocení výkonnosti jednotlivých služeb se firma nemusí spokojit pouze s popsanou úrovní marže a brát zbylé fixní náklady jako celek. Stupňovité rozvrstvení fixních nákladů umožní jejich rozdělení podle příčinné souvislosti k jednotlivým službám. Tímto způsobem je možné vyčlenit skupinu fixních nákladů, které lze vztáhnout pouze k dané službě. Jedná se například o pravidelný úklid nezávisle na počtu poskytnutých konkrétních služeb. Dále se jedná o odpisy strojů a zařízení, které jsou využívány pouze pro jeden druh služby (solárium, technologie ve wellness). Po tomto rozdělení již zůstávají fixní náklady, které nelze přiřadit pouze konkrétní službě. Ovšem lze ještě vymezit fixní náklady pro určité skupiny služeb. Oddělit lze například fixní náklady vztahující se k ubytovacím službám a obecně wellness službám.

Samostatně by pak měly zůstat náklady na správu, které mají také fixní charakter. Určovat souvislost s jednotlivými výkony je prakticky nemožné a při měření a řízení výkonnosti z pohledu jednotlivých služeb by nemělo větší význam. To ovšem neznamená, že při hodnocení celkové výkonnosti firmy nemají správní náklady význam, naopak je zapotřebí hodnotit jejich hospodárnost. Zda nejsou některé položky redundantní nebo nejsou zbytečně drahé (například sledovat cenu pojištění, kancelářských potřeb atd., a na základě toho vybírat vhodného dodavatele).

Ve správních nákladech lze vymezit položky s neměnnou výší po určitý čas, a naopak jiné položky vykazující různou výší. Zmiňované pojištění (majetku) je vhodným příkladem položky, jejíž výše je prakticky neměnná. Do manažerské výsledovky ji tak lze zařadit a výši nákladů upravovat pouze při změnách, které mohou nastat při ročních výročích smluv apod. Na druhou stranu jsou správní náklady, které zaznamenávají výkyvy jak v čase, tak ceně. Například kancelářské potřeby se nakoupí a spotřebovávají po určitou dobu, obdobně PHM do auta vedoucí apod. U těchto položek se jeví racionální do manažerské výsledovky na měsíční bázi zařadit hodnotu těchto nákladových položek na základě předchozích zkušeností a sledovat odchylky v delším časovém horizontu. Obdobný přístup by mohl být aplikován u nákladů, jako jsou opravy a udržování. Návrh manažerské výsledovky zachycuje následující tabulka.

Tab. 9 Propojení výnosů a nákladů – manažerská výsledovka

Název služby	Apartmány	Krátkodobé	Masáže	Wellness	Solárium	Cvičení	Café bar	Solná	Sauna	Vodoléčba	Nebytové	Celkem
Tržba	Tržba za jednotlivé služby											
Přímé mzdy			maséři			lektoři						
Přímý materiál	energie	energie prádlo	oleje prádlo	chemie prádlo	trubice energie		materiál zboží		energie prádlo	voda prádlo		
Variabilní režie	poplatky úklid	poplatky úklid provize				úklid		úklid	úklid	úklid		
Marže I. <i>Contribution margin</i>	Marže I. za jednotlivé služby											
Recepce		alokace recepčních služeb										
Úklid (fixní)			úklid	úklid	úklid		úklid					
Speciální FN				odpis technologií	odpis solária							
Marže II.	Marže II. za jednotlivé služby											
Společný úklid	úklid společných prostor		úklid společných prostor									
Energie			spotřeba energií									
Marže III.	M III. za ubytování		Marže III. za wellness provoz									
Správní náklady	mzdy, provoz kanceláře, automobilu, pojištění, ostatní FN											
EBITDA												Σ
Odpisy	odpis budovy a venkovního vybavení											
EBIT												Σ
Úroky	úroky z dlouhodobého úvěru											
EBT												Σ

Zdroj: vlastní zpracování

Navržená manažerská výsledovka se rovněž snaží zachytit jednotlivé kategorie zisku. Jedná se o úroveň EBITDA (zisk před zdaněním, úroky a odpisy), EBIT (zisk před zdaněním a úroky) a EBT (zisk před zdaněním). I tyto kategorie se objevili mezi používanými finančními ukazateli hodnocení výkonnosti podniku, kterým se věnovala teoretická část práce (např. Žižlavský, 2016). Hodnocení výkonnosti na základě **EBITDA** požaduje i vedení firmy, proto je v manažerské výsledovce zvlášť vyčíslena. Jedná se o určitý provozní výsledek, kterého dosáhly veškeré poskytované služby bez působení vlivu odpisové politiky a způsobu financování. Zvlášť byly vyčleněny odpisy strojů a zařízení, které se vztahují ke konkrétní službě a již se v průběhu provozu obnovovaly nebo je odhad životnosti pravděpodobnější, než je tomu u budovy.

Problematickým faktorem zůstává právě **opotřebení budovy**. Z pohledu finančního účetnictví byla zvolena doba odpisování 30 let jako je tomu u daňových odpisů. Hodnota účetních a daňových odpisů se sice nerovná, ale jejich evidování je v průběhu odpisování snazší. Odpisy samotné budovy činí přes 110 tisíc Kč a tvoří tak jednu z nejvýznamnějších položek nákladů. Z tohoto důvodu je vhodné posoudit opotřebení budovy důkladněji.

Budova neboli polyfunkční dům tvoří jeden celek, ale jeho části mají různou životnost. Část z nich má životnost kolem 30 let a postupně bude zapotřebí jejich obnova. Jedná se o prvky jako rozvody (topení, elektřina, voda), podlahy (plovoucí), dřevěné prvky (obložení, dveře, okna a další vybavení), sanita, výtah, vzduchotechnika apod. Přesnou dobu životnosti určit nejde, ale v průměru by to zmíněných 30 let mohlo být. Tyto prvky se na celkových nákladech na výstavbu budovy podílely řádově 19 milionů Kč. Některé prvky (spotřebiče, malba a jiné) bude samozřejmě zapotřebí obnovovat/opravovat dříve než za 30 let, ale jejich výše by neměla být významná v porovnání s celkovou sumou vynaloženou na skupinu těchto prvků budovy.

Druhá skupina prvků má ale předpokládanou životnost delší než 30 let, a to až po celou dobu existence stavby jako takové. Jedná se o základy a činnosti s tím spojené (zemní práce, izolace), přípojky (elektřina, voda, kanalizace, plyn), svislé a vodorovné konstrukce (železobetonové a zděné), zámečnické konstrukce, fasáda a zateplení, úpravy povrchů, podlahy (lité a dlažba), ale také příprava projektu, měření a regulace, režijní náklady spojené s výstavbou (ostraha, dozor atd.). Tato skupina prvků si

vyžádala zhruba 21 milionů Kč. Řada těchto nákladů na dané prvky byla vynaložena pouze jednou na celou dobu provozu investice.

Určitou paralelu lze nalézt u panelových domů („paneláků“). Ty byly stavěné převážně v 60. až 80. letech minulého století. Průměrné stáří se tak již pomalu blíží k padesáti letům. Původně měly být touto dobou zbourány a postaveny nové, jelikož tak byly navrženy. Ukázala se však jejich bytelnost a bourání se nevyplatí a vhodnější je revitalizovat a rekonstruovat jádra. Životnost se tak prodlouží z plánovaných cca 50 let až na 90 let (Hampejs, 2013).

Podobný průběh lze očekávat i u polyfunkčního domu, který tak byl koncipován a železobetonová konstrukce by měla delší životnost zvládnout. Po řádově 30 letech se dá předpokládat nákladnější rekonstrukce a průběžně se budou provádět běžné opravy a údržba. Odpisy v manažerském účetnictví by měly tuto skutečnost reflektovat. Za předpokladu že část prvků budovy v pořizovací ceně 19 milionů Kč se bude obnovovat po 30 letech a zbylé prvky v pořizovací ceně 21 milionů Kč mají životnost 90 let, vychází manažerské odpisy přibližně 72 tisíc Kč měsíčně. Tato hodnota je o 38 tisíc Kč menší než současné měsíční účetní odpisy. Nutno podotknout, že se jedná o předpoklady, které se těžko ověřují, ale snahou je se co nejvíce přiblížit skutečnosti.

Vlivem odpisů klesla účetní hodnota budovy z pořizovací ceny 40 milionů Kč (cca 31 tisíc Kč za metr čtverečný bez DPH) na cca 29 milionů Kč. Pokud bychom vycházeli z manažerských odpisů, hodnota by byla kolem 33 milionů Kč. Jsou ovšem tyto hodnoty reálné (tržní)? Popoláník (2016) uvádí, že ceny bytů vzrostly za posledních dva roky o dvacet procent, průměrná cena bytu v Praze ke konci 3. čtvrtletí 2016 činila 61 500 Kč za metr čtverečný. Přesnější cena pro lokalitu, ve které se budova nachází, byla odhadnuta na základě absolvování předmětu Oceňování nemovitostí na VŠE v Praze. Kde bylo jedním z úkolů vyzkoušet na konkrétním bytě jeho ocenění pomocí srovnávací hodnoty. Apartmán 2+kk byl touto metodou (srovnán se třemi reprezentanty) oceněn ke konci 1. čtvrtletí 2016 na 3,4 milionu Kč (52 700 Kč za metr čtverečný). O rok později již v nabídce nejsou srovnatelné byty a lze vybírat víceméně pouze z panelových domů, často v družstevním vlastnictví. Na základě těchto skutečností je pravděpodobné, že cena by spíše rostla, než klesala. Lze se tedy

domnívat, že všechny apartmány (byty), které tvoří polovinu budovy, by bylo možné prodat za částku kolem 24 milionů Kč, tedy 20 milionů Kč bez DPH (bylo by však k tomu nutné provést řadu administrativních úkonů spojené s členěním budovy na různé podíly apod.). K opotřebení budovy dozajisté dochází, ale tvrdit, že dochází i ke znehodnocování, tak úplně nelze. Tyto skutečnosti (manažerské odpisy, reálné hodnoty) by měly být brány v potaz při měření a řízení výkonnosti dané firmy.

V příloze 1 je popsán postup, jak při sestavování manažerské výsledovky postupovat, ze kterých zdrojů čerpat a další podrobnosti. Na základě tohoto postupu byla sestavena **konkrétní manažerská výsledovka**, která zahrnuje hodnoty (průměrné), výpočty a postupy prezentované v průběhu praktické části této práce.

Doplňující komentář si zaslouží alokace recepčních služeb, u kterých bylo popsáno více variant jejich alokace. Přiřazení nákladů (recepčních služeb) na jednotlivé služby bylo provedeno rovnoměrně, dle absolutní výše tržeb, podle počtu zákazníků a podle hlavní činnosti (viz tabulka 6). Každá varianta má svoji logiku a volba záleží na účelu využití informací. Alokace podle výše tržeb je poměrně nenáročná na výpočet pomocí procentní přírážky a má objektivní vztahovou veličinu – výše tržeb, která je nezbytnou součástí manažerské výsledovky. Nevýhodou je skutečnost, že již tolik nereflektuje počty zákazníků jednotlivých služeb. Alokace recepčních služeb podle počtu zákazníků také není náročná na výpočet. U některých služeb je však náročné určit přesný počet zákazníků (solárium, Café bar). Stále však není zohledněna časová náročnost obsluhy zákazníka. Tento způsob alokace by zvýhodňoval služby náročnější na obsluhu zákazníka jako je krátkodobé ubytování a masáže. Naopak znevýhodňoval by ty, které jsou na obsluhu nenáročné. „Nejspravedlivější“ by asi bylo dlouhodobé sledování časové náročnosti obsluhy zákazníků (activity-based) čerpající různé služby. Zjištěný obvyklý čas obsluhy následně vynásobit cenou práce recepčních za jednotku času a počtem zákazníků dané služby. Nevyužitý čas recepčních pak vykázat například jako správní náklady. Otázkou je, zda by se toto sledování vyplatilo. Alternativou by mohla být kombinace alokace podle výše tržeb a počtu zákazníků v určitém poměru. V navržené manažerské výsledovce byla použita **alokace podle výše tržeb**, jelikož nedochází ke zjevnému znevýhodňování některých služeb a naopak. Na základě zkušeností se přiřazené náklady na recepční služby zdají být tímto způsobem vyvážené, a i relativně odpovídají časové náročnosti.

Tab. 10: Manažerská výsledovka s číselnými hodnotami

Název služby	Apartmány	Krátkodobé	Masáže	Wellness	Solárium	Cvičení	Café bar	Solná	Sauna	Vodol léčba	Nebytové	Celkem
<i>plocha v m2</i>	366	90	22	160	10	41	71	32	19	17	41	
<i>počet služeb (pobyt, vstup, ...)</i>	9	15	150	200	1500	6		30	4	4		
<i>další jednice (dny, minuty, ...)</i>	270	30			400	10						
Tržba	100 000	35 000	85 000	43 000	22 000	12 000	22 000	9 000	2 000	1 000	5 000	336 000
Přímé mzdy			50 000			4 000						54 000
Přímý materiál (včetně energií)	13 000	2 000	1 000	3 000	500		13 000		100	300		40 700
		2 000	2 000	3 000	500				200	100		
Variabilní režie	1 500	500										13 300
		2 500	3 000			500		1 000	100	200		
		4 000										
Marže I. <i>Contribution margin</i>	83 000	23 500	32 000	37 000	21 000	7 500	9 000	8 000	1 600	400	5 000	228 000
Recepce (dle tržeb)		9 848	23 918	12 100	6 190	3 377	6 190	2 532	563	281		65 000
Úklid (fixní)			3 000	5 000	1 500		2 000					11 500
Speciální FN				13 750	1 250							15 000
Marže II.	83 000	13 652	5 082	6 150	12 060	4 123	810	5 468	1 037	119	5 000	136 500
Společný úklid	1 500						3 000					4 500
Energie							9 000					9 000
Marže III.	95 152						27 848					123 000
Správní náklady												42 500
EBITDA												80 500
Odpisy (manažerské)												72 000
EBIT												8 500
Úroky												15 000
EBT												-6 500

Zdroj: vlastní zpracování

2.4.2 Uplatnění manažerské výsledovky

Manažerská výsledovka spojila výnosy s náklady, umožnila vyčíslit různé úrovně marží a zisku, které lze chápat jako finanční ukazatele výkonnosti. Seskupila řadu údajů, které lze využít ve finanční analýze a zjistit celou řadu poměrových ukazatelů (především rentabilních) ve spojitosti s údaji z rozvahy. Nebo pomocí jiných postupů rozhodovat o dalším směřování firmy.

Na následujících třech modelových situacích je ukázána využitelnost manažerské výsledovky i pro prognózu dopadů určitého vývoje nebo trendu na hospodaření firmy.

Změna struktury poskytovaných ubytovacích služeb

Typickým příkladem je poměr dlouhodobějšího ubytování versus krátkodobé ubytování hotelového typu. V posledních letech je poměrně vysoká poptávka po apartmánech na dlouhodobější bydlení. Vyrůstá obsazenost na dlouhodobé ubytování a dochází i k případům, kdy nelze poptávku plně uspokojit, jelikož se vždy alespoň jeden apartmán nechává na krátkodobé ubytování. Obsazení volného apartmánu lze zajistit obvykle do jednoho měsíce. V mezidobí ho lze poskytnout na několik nocí dalším hostům. Pokud by se trend v budoucnu měnil a poptávka po dlouhodobějším ubytování by začala klesat, lze v manažerské výsledovce odhadovat možné dopady. Pokud by místo 9 apartmánů bylo obsazeno pouze 5, tržby by klesly z řádově 100 tisíc Kč na 55 tisíc Kč. Zároveň by se je nedařilo obsazovat jinými dlouhodobějšími nájemníky, je možné se pružně přeorientovat na krátkodobé ubytování. Ve zbylých 7 apartmánech by při standardním cestovním ruchu a ekonomických podmínkách bylo možné utržit od hostů řádově až 80 tisíc Kč místo současných cca 35 tisíc Kč. V některých letních měsících v minulosti, kdy byla obsazenost apartmánů na dlouhodobé bydlení nižší, se tomuto číslu přibližovala.

Pokles v absolutní výši tržeb lze nahradit. Ovšem rozdílná je výše variabilních nákladů v poměru k tržbám. U dlouhodobého ubytování se jedná řádově o 17 % naopak u krátkodobého se jedná o 33 %, tedy téměř o dvojnásobnou hodnotu. Při přesunu 45 tisíc Kč v tržbách mezi krátkodobým a dlouhodobým ubytováním tak klesne marže o více než 7 tisíc Kč ($45 \cdot (17\% - 33\%)$). Nejde ovšem jen o zvýšení nákladů jako takových, ale rovněž o zvýšení pracnosti zajištění služby spojené především s úklidem,

přípravou ložního prádla a komunikací s hosty. Větší nároky by tak byly i na organizaci a kontrolu ze strany vedoucích.

Tab. 11 Možný trend I.: pokles zájmu o dlouhodobé ubytování

Název služby	Výchozí		Po změně	
	Apartmány	Krátkodobé	Apartmány	Krátkodobé
<i>počet služeb (pobyt, vstup)</i>	9	15	5	35
<i>další jednice (dny)</i>	270	30	150	70
Tržba	100 000	35 000	55 000	80 000
Přímý materiál (včetně energií)	13 000	4 000	7 500	9 500
Variabilní režie	1 500	500	1 000	1 500
	2 500	3 000	1 000	7 000
		4 000		8 500
Marže I. <i>Contribution margin</i>	83 000	23 500	45 500	53 500
Recepce (dle tržeb)		9 848		9 848
Marže II.	83 000	13 652	45 500	43 652
Společný úklid	1 500		1 500	
Marže III.	95 152		87 652	

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

V tabulce je zobrazena výše popsaná změna struktury poskytovaných ubytovacích služeb. Pokles 4 dlouhodobě pronajatých apartmánů je nahrazen zvýšením počtu „hotelových“ hostů. Z původních 15 hostů, kteří zde stráví průměrně 2 noci na 35 hostů a 70 nocí. Je pravděpodobné, že toto číslo by mělo výkyvy dle sezónnosti turistického ruchu a dalších externích faktorů, ale lze takového hodnoty dlouhodobě očekávat. Změnila by se rovněž výše variabilních nákladů. Spotřeba energií se přesune více na krátkodobé ubytování. Zvýší se potřeba častější výměny ložního prádla, úklidu apartmánů po jednotlivých hostech (z 3 na 7 tisíc Kč), ale také místní poplatky a provize spojené s tímto typem ubytování (ze 4 na 8,5 tisíce Kč). U dlouhodobého pronájmu apartmánů by se částky za prádlo a konečný úklid naopak snižovaly. Výsledkem je předpokládané navýšení variabilních nákladů o cca 7,5 tisíc Kč. O tuto částku se sníží marže za ubytování a další ukazatele. Přestože tržby zůstaly na stejné úrovni, došlo by ke snížení zisku. Zároveň by s sebou trend poklesu zájmu o dlouhodobé ubytování přinesl větší požadavky na čas a kvalitu ze strany pracovníků.

Další přesun nákladů vztahující se k ubytování by mohl nastat při kalkulování recepčních služeb. Pokud by se jednalo o příkladně zvolený způsob podle tržeb, částka 9 848 Kč by se úměrně zvýšila k tržbám. Obdobně by tomu bylo při zohlednění počtu zákazníků viz Tab. 6 nebo i dalšími způsoby (např. časová náročnost práce). Naopak jsou i způsoby při kterých by se částka oproti výchozímu stavu neměnila. Jedná se například o rovnoměrné přiřazení na služby nebo stále posuzování jako „vedlejší“ činnosti.

Současný trend zvyšování zájmu o dlouhodobé ubytování zajišťuje firmě relativně stabilní výši tržeb, která navíc nevyžaduje tolik variabilních nákladů jako využití pro krátkodobé ubytování. To pouze vyplňuje volné kapacity a dochází tak k jejímu efektivnímu využití. Předchozí simulace ukázala, že změna tohoto trendu by přinesla spíše negativní dopad na hospodaření firmy. Výhodou je, že firma je flexibilní v možnosti využití apartmánů a kompenzace minimálně na úrovni tržeb by neměla být za běžných ekonomických podmínek problémem.

Pokles počtu zákazníků v určitém segmentu služeb

Ničím neobvyklým je pokles zákazníků v určitém segmentu služeb. S všeobecným poklesem poptávky po daném typu služby toho mnoho dělat nelze. Problematické je, pokud je úbytek zákazníků způsoben na straně firmy (nedostatečná kvalita, vyšší cena apod.). V obou případech je ovšem třeba hledat způsoby, jak pokles mírnit a čím tržby nahradit.

Příkladem může být rozšíření zprávy mezi veřejnost, že opalování v soláriu je zdraví nebezpečné nebo, že pobyt v solné jeskyni nepřináší žádné pozitivní účinky. Při správném poskytování služby (zajištění ochranných pomůcek na oči, doporučení vhodné délky pobytu, poskytnutí opalovacího oleje nebo v případě solné jeskyně zajištění rozptýlení soli do vzduchu – pomocí fontány a dalšími způsoby, které umožňují maximalizaci efektu) jsou tyto zprávy neopodstatněné a není důvod k obavám, pokud chce zákazník službu využít. Výsledkem může být propad v tržbách řádově 20 až 30 %. Často se po určité době vrátí hodnoty na předchozí úroveň, ale může se stát, že tomu tak nebude. Následující simulace znázorňuje výše popsany trend.

Tab. 12 Možný trend II.: pokles zájmu o slunění v soláriu o 20 %

Název služby	Solárium	Po změně
Tržba	22 000	17 600
Přímý materiál:		
<i>Opotřebení trubic</i>	500	400
<i>Elektrická energie</i>	500	400
Marže I. <i>Contribution margin</i>	21 000	16 800
Recepce (dle tržeb)	6 190	6 190
Úklid (fixní)	1 500	1 500
Speciální FN	1 250	1 250
Marže II.	12 060	7 860

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

Tržba za solárium poklesla z původní hodnoty o 20 %, tedy o 4 400 Kč měsíčně. V souvislosti s tím klesly i variabilní náklady, které se vztahují k jedné minutě slunění. Z výpočtů v aplikační části této práce vyplynuly hodnoty 0,3 Kč/min vztahující se k opotřebení trubic a 0,3 respektive 0,5 Kč/min vztahující se k tabulkové spotřebě elektrické energie daného typu solária. Variabilní náklady tak činí přibližně pouhých 5 % z tržeb. Důsledkem propadu tržeb o 20 % je, že Marže I. (*Contribution margin*) klesne rovněž o 20 % z důvodu proporcionality, ovšem Marže II. (po odečtu fixních nákladů vztahujících se výhradně k soláriu) klesne již o významných 35 %. Pokles tržeb tak má násobný vliv na zisk firmy. Naopak nárůst tržeb o 20 % způsobí nárůst Marže II. o 35 %. Z tohoto pohledu lze pozitivně hodnotit zavedení druhého solária, které sice tržby nezvýšilo dvojnásobně, ale i nárůst tržeb v desítkách procent má významný a pozitivní vliv na hospodaření firmy.

Podobně by ilustrace vypadala i u dalších služeb které mají relativně nízké variabilní náklady jako například zmíněná solná jeskyně nebo wellness a privátní sauna. U těchto služeb činí variabilní náklady přibližně 10–20 % z hodnoty tržeb. Pro firmu jsou pak propady v těchto tržbách velmi nepříznivé. Na druhou stranu jsou i příležitostí pro významné zlepšení výkonnosti firmy. Jakýkoliv nárůst se projeví multiplikativně do marže a potažmo zisku. V těchto službách navíc společnost nemá v blízkém okolí přímého konkurenta a měla by se na tyto služby více zaměřit.

Pronajímání nebytových prostor

V současné době jsou prostory pro kadeřnictví, kosmetiku, manikúru a pedikúru vyhrazeny pro pronájem třetím osobám. V minulosti tyto služby fungovaly na provizním systému pro poskytovatele daných služeb. Ze začátku byl tento systém pro poskytovatele služeb výhodný, jelikož bylo méně zákazníků a provize tak nedosahovala vysokých absolutních hodnot. Naopak firma poskytovala prostory, zajišťovala objednávky na recepci, úhradu služby, ale také úklid prostor atd. Při větším počtu zákazníků se pak poskytovateli služeb často zdála provize vysoká a docházelo ke sporům, přestože firma provoz ze začátku „dotovala“ a následně teprve docházelo k úhradě veškerých nákladů. Z těchto důvodů se postupně přešlo na systém pronájmu prostor bez zajištění dalšího servisu (objednávky, platba, úklid samotného prostoru). Dlouhodobě je tímto způsobem pronajat prostor pro manikúru a pedikúru. Prostory kadeřnictví a kosmetiky se bohužel nedaří dlouhodoběji pronajmout.

Zajistit vyšší obsazenost by mělo být jedním z dalších cílů firmy při zvyšování výkonnosti. V manažerské výsledovce nemá tento způsob pronajímání žádné přímé náklady. V prostorech je zapotřebí svítit, případně používat vodu a v zimě topit. Pro zajištění nájemce bývá zapotřebí vynaložit určité marketingové a správní náklady. Prostory jsou buď obsazené a pak dochází ke spotřebě energií a určitým správním nákladům nebo je prostor neobsazený a jsou vynakládány případné prostředky na uveřejnění nabídky nebytového prostoru.

Pro zpřesnění informací o výkonnosti jednotlivých služeb, zvláště pak zdůraznění problematičnosti neobsazených nebytových prostor, lze do manažerské výsledovky zařadit **kalkulační nájemné** ve vztahu k poskytovaným službám. V analýze poskytovaných služeb již byly uváděny rozlohy prostor (také viz příloha 2), potřebné pro jejich realizaci. Hodnoty byly zjištěny z poskytnuté stavební dokumentace. Kalkulační jednici by představoval 1 m² podlahové plochy. Manažerské měsíční odpisy samostatné budovy činí 72 tisíc Kč. Užitná podlahová plocha budovy bez teras apartmánů ve 4. nadzemním podlaží je přibližně 1 300 m². Prostým dělením by tak vycházelo kalkulační nájemné přibližně ve výši 56 Kč/m²/měsíc. Samozřejmě jde o určité zjednodušení, jelikož na podlahy, obklady apod. byly použity v různých místnostech různé materiály, ale řádově by částka měla odpovídat.

Kalkulační nájemné vztažené přímo k jednotlivým službám pomůže při vyčíslení přínosu jednotlivých služeb a umožní lépe porovnávat jejich výkonnost navzájem. Například kalkulační nájemné pro vodoléčbu by činilo přibližně 952 Kč měsíčně, naproti tomu průměrné měsíční tržby jen lehce převyšují toto číslo. Další náklady, které jsou spojené s poskytováním služeb ve vodoléčbě, tak činí tuto službu ztrátovou. To ovšem neznamená, že je lepší službu neposkytovat.

Přehled výše základního kalkulovaného nájemného za prostory pro jednotlivé služby zobrazuje pro následující tabulka.

Tab. 13 Kalkulační nájemné

Služba	Prostory	Cena	Kalkulační nájemné
<i>jednotka</i>	<i>m²</i>	<i>Kč/ m²/měsíc</i>	<i>Kč/měsíc</i>
Apartmán 1+kk	30	56	1 680
Apartmán 2+kk	62	56	3 472
Masérny	22	56	1 232
Wellness	160	56	8 960
Solária	10	56	560
Cvičebna	41	56	2 296
Café bar	71	56	3 976
Solná jeskyně	32	56	1 792
Privátní sauna	19	56	1 064
Vodoléčba	17	56	952
Mani a pedikúra	12	56	672

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

Na celkové pronajímatelné nebytové prostory (mani a pedikúra, kosmetika, kadeřnictví), které představují celkem 41 m², by kalkulační nájemné činilo necelých 2 300 Kč za měsíc. Obdobně by šlo kalkulovat společnou energii (otop, osvětlení) na wellness provoz jako celek. Výsledkem by byla částka cca 500 Kč měsíčně připadající na nebytové prostory. Upravená manažerská výsledovka by pak vypadala následovně.

Tab. 14 Možný trend III.: pronájem nebytových prostor

Název služby	Nebytové	Po změně
<i>plocha v m²</i>	41	41
Tržba	5 000	11 000
Energie	500	1 000
Marže I. <i>Contribution margin</i>	4 500	10 000
Kalkulační nájemné	2 300	2 300
Marže II.	2 200	7 700

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů zkoumané firmy

Pro posouzení výkonnosti se zaměřením na pronájem nebytových prostor bylo do manažerské výsledovky zařazeno kalkulační nájemné, které je fixním nákladem k tomu určených prostor. Energie by v tomto případě mohla být chápána jako určitá variabilní režie. Sloupeček „Nebytové“ představuje výchozí stav. Sloupeček „Po změně“ představuje pronájem (obsazení) prostoru pro kadeřnictví. Došlo by ke zvýšení tržeb o cca 6 000 Kč měsíčně za pronájem prostoru o velikosti 13 m². V souvislosti s tím by se zvýšila spotřeba energií (v tabulce uváděn odhad), na kalkulační nájemné už by však tato změna neměla vliv, jelikož se počítá již za všechny disponibilní prostory. Zajištění vyšší obsazenosti by tak opět mělo významně pozitivní vliv na výkonnost firmy.

Zároveň pokud by docházelo ke snižování výhodnosti poskytování určitých služeb náročných na lidskou práci (např. skupinové cvičení) lze uvažovat o pronájmu prostoru třetí osobě místo zajišťování služby „ve vlastní režii“. Naopak služby, které nevyžadují lidskou práci (s tím spojené obvykle nižší jednotkové variabilní náklady), navíc jsou prakticky nepřetržitě k dispozici, by měla být snaha o maximalizaci využití kapacity.

Pokud by se nedařilo wellness služby jako celek poskytovat dostatečně efektivně ve vlastní režii ani ve formě pronájmu nebytových prostor (nemožnost sehnat nájemce), lze uvažovat i o přebudování některých prostor na ubytování, které přináší stabilní výnosy a vyšší marže po přihlédnutí k fixním nákladům (od Marže II.)

2.4.3 Nefinanční ukazatele

Z teoretické části vyplynula doporučení, aby systém měření a řízení výkonnosti zahrnoval také nefinanční údaje. V sektoru služeb byla často zmiňovaná **zákaznická oblast**, která představuje především ukazatele sledující jejich spokojenost a počty nových zákazníků.

Takovéto konkrétní ukazatele se ve zkoumané firmě vyloženě nesledují, ale vedoucí se snaží se zákazníky komunikovat při setkání v provozu nebo na masážích, které občas pro radost a kvůli stálým zákazníkům provádí. Pro připomínky a stížnosti je vedena kniha na recepci nebo je mohou poslat emailem. Následně probíhá jejich řešení.

V tomto ohledu určitě existuje prostor pro zlepšení. Zavedeny by mohly být určité formalizované dotazníky spokojenosti, které by mohly posílit zpětnou vazbu a na základě nich zjistit aktuální požadavky a přání zákazníků. Například vytvořit kartičky na kterých by bylo jen pár základních otázek (jakou službu jste využil/a apod.) škála s vyjádřením spokojenosti a prostor pro připomínky a náměty. Tak aby nebylo vyplnění časově náročné, jelikož většina zákazníků po čerpání služby obvykle někam spěchá. Vyplněné kartičky by šlo vhadzovat do schránky, která je k dispozici u vstupu do budovy. Následně by došlo k vyhodnocení spokojenosti, dle škály a připomínky zákazníků by měly být posouzeny z pohledu realizovatelnosti a oprávněnosti.

Inspirací by mohla být kartička, která byla umístěna v pokoji pensionu Vinařství Nosreti viz příloha 2. Je určena pro ubytované hosty, kteří mají možnost vyjádřit svoji spokojenost s recepcí, vinárnou, službami a úklidem pomocí „smajlíků“ namísto obvyklé škály (velmi nespokojen až velmi spokojen nebo pomocí číslic jako ve škole). V hlavičce kartičky jsou řádky pro identifikaci zákazníka (datum, pokoj, jméno a e-mail). Dále je na kartičce prostor pro komentáře, informace o tom, kam kartičku vhodit a poděkování. Vyplnit jí tak lze v řádu desítek vteřin, což lze hodnotit jako pozitivní pro zajištění vyšší zpětné vazby.

Hosté ubytovaní na základě zprostředkování portálem Booking.com mohou hodnocení poskytnout a někteří tak činí. I to je pro firmu určitým měřítkem výkonnosti, kolik bodů z deseti dostane. Jedná se o posouzení kvality ubytování, s tím, že druhým faktorem posuzování je pak cena. Luxusnější ubytování mívají vyšší hodnocení, ale

zároveň vyšší cenu. Poměr cena versus kvalita je jedním z rozhodujících faktorů výběru zákazníků zmiňovaného zprostředkovatelského portálu. Tato kartička by tak byla určena spíše pro hosty, kteří si ubytování zajistili jiným způsobem a mohli by mít zájem se vyjádřit ke kvalitě poskytovaných služeb.

Následující obrázek se skládá ze dvou navrhovaných kartiček zjišťujících spokojenost ubytovaných hostů. Jedna pro české hosty a druhá pro zahraniční, kteří většinou ovládají angličtinu.

Obr. 3: Kartička spokojenosti ubytovaných hostů

KOSSUTH
Rezidence & Wellness

Datum:

Apartmán:



Recepce				
Čistota				
Komfort				

Komentář:

.....

Velice Vám děkujeme za vyplnění kartičky!

Prosíme o vhození do schránky u vstupu.

KOSSUTH
Rezidence & Wellness

Date:

Apartment:



Reception				
Cleanness				
Comfort				

Comments:

.....

Thank You very much for filling this card!

Please throw it to the box at the entrance.

Zdroj: vlastní zpracování, inspirováno Vinařství Nosreti

Kartičky by měly zajistit rychlou zpětnou vazbu od hostů. Na základě datumu lze zjistit kdo byl na recepci, kdo se staral o úklid pokoje a další souvislosti. Hodnocení pak lze použít pro zlepšování poskytovaných služeb, ale i při určování odměn dotyčných pracovníků.

Samostatná kartička by byla vhodná pro wellness služby. Její provedení by stačilo v českém jazyce, jelikož zahraničních hostů, vyjma ubytovaných, je zanedbatelně. Vzhled by odpovídal té pro ubytované hosty a obsah by se lišil pouze se zaměřením

na konkrétní službu, která byla zákazníkovi poskytnuta. Datum by mohl být doplněn o čas (dopolední/odpolední recepční), místo apartmánu konkrétní název služby a v hodnotící tabulce by se vyměnil komfort za kvalitu služby jako takové. Zbytek by mohl zůstat beze změn.

Obsáhlejší a časově náročnější dotazníky by mohly být k dispozici na webových stránkách firmy, kde by již otázky mohly jít více do hloubky a zjišťovat tak spokojenost se službami komplexněji. Zároveň by sběr dat probíhal elektronicky a případné vyhodnocování by bylo snazší. Motivovat zákazníky k vyplnění by šlo prostřednictvím například určité slevy na služby nebo jiné výhody.

Spokojenost zákazníků může být svým způsobem měřena i nepřímo, prostřednictvím opakovaného využívání služeb. To, že se například zákazník vrátí a využije službu znovu svědčí spíše o jeho spokojenosti. Rovněž pokud si nabije (opakovaně) určitý obnos na KOSSUTH kartu (KK), tak se dá předpokládat jeho dosavadní spokojenost a záměr ve využívání služeb zkoumané firmy pokračovat.

Ze systému KOSSUTH karet lze tyto údaje zjistit po celou dobu jeho fungování. Jde pouze určit, které mají dostatečnou vypovídací hodnotu a má smysl je sledovat. Například ke konci 1. čtvrtletí 2017 mělo přes 230 KK aktivní zůstatek. Dalších zhruba 100 zákazníků mělo aktivní zůstatek permanentky na KK (wellness, solárium, solná jeskyně, cvičení). Další zákazníci mohou být pravidelní, ale nevyužívají možnosti, které KK nabízí. Ukazatel kolik zákazníků má určitý aktivní zůstatek (Kč nebo vstupy) může být indikátorem toho, kolik má firma zákazníků především v oblasti péče o tělo. Existuje určité procento zákazníků, kteří služby přesto nevyužijí. Jedná se hlavně o nabité KK jako dárek (Vánoce), který není uplatněn. U takového zákazníka nelze určit jeho spokojenost. V evidenci však nezůstávají bez omezení a po vypršení platnosti zůstatek propadne. Případy se tak v evidenci nehromadí a zůstávají tam pouze aktuální případy.

Vyhodnocovat počty zákazníků s aktivními zůstatky by však mohlo být prospěšné. Pokud by toto číslo mělo klesající tendenci, jedná se o určitý prediktivní indikátor toho, že zákazníci spíše ubývají a neplánují další návštěvy. Naopak zvyšující hodnota tohoto ukazatele by mohla predikovat vyšší návštěvnost. Tyto hodnoty by bylo vhodné

sledovat spíše v meziročním porovnání, jelikož existuje určitá sezónnost služeb a významným faktorem je i nabíjení v předvánočním období.

Z této skupiny zákazníků lze vyselektovat i skupinu „stálých“ zákazníků. Pomocí kritérií jako například doba od založení KK větší než dva roky spolu s kombinací alespoň dvou nabití Kč nebo permanentek za poslední rok, vyjde počet zákazníků, kteří využívají služby pravidelně a lze předpokládat jejich dostatečnou spokojenost.

Na základě systému KK lze učit i minimální historický počet zákazníků, kteří využívají nebo využívali KK. Celkově bylo použito řádově 2 500 KK. Aktivně se jich tak využívá zhruba 9 %. I toto číslo by mohlo být zajímavé pro hodnocení spokojenosti. Nadneseně by se dalo říci, že každý jedenáctý zákazník, který vyzkoušel poskytované služby, v jejich využívání pokračuje.

Užitečné by mohlo být číslo představující počet nově založených KK, opět by šlo o určitý prediktivní ukazatel. Ten, kdo si KK nechá založit nebo tak učiní na internetu, plánuje využívat služby častěji, jelikož zařizovat si KK pro jednorázové využití služby nemá smysl a ani se to obvykle nedělá (vyjma dárků apod.). Za 1. čtvrtletí 2017 bylo založeno 27 nových KK, v „sezónně“ (září až duben) se tak obvykle jedná o 10 nových identifikovaných zákazníků měsíčně. V letních měsících bude toto číslo klesat, naopak v předvánočním období bývá založen větší počet KK, které představují dárkové poukazy.

Již samotná navržená manažerská výsledovka zahrnuje sledování počtu zákazníků, respektive počet poskytnutých služeb. Využitelnost těchto údajů je jak z pohledu zákaznické oblasti, tak i finanční, jelikož hodnoty často slouží také jako kalkulační jednice (pro úklid, spotřebu materiálu a energií apod.). Například tržby za masáže mají v poslední době spíše vzestupný charakter, ale důvodem není hlavně zvyšování počtu zákazníků, ale snaha přeorientovat stávající zákazníky na delší masáže. Pravidelné sledování těchto ukazatelů umožňuje sledovat zákaznické chování a částečně i jejich spokojenost se službami.

Nefinanční ukazatele ovšem nelze spojovat pouze se zákaznickou oblastí (jejich počty a spokojenost). Je vhodné, aby systém měření a řízení výkonnosti zahrnoval i určité údaje nebo alespoň bral v potaz i perspektivy interních procesů a zaměstnaneckou (učení se a růst).

V oblasti interních procesů se těžko hledají ukazatele, které by byly vhodné pro sektor služeb. Nejedná se o výrobu nebo logistiku, kde hraje velkou roli čas, množství a další veličiny, které spolu lze vhodně kombinovat a vytvářet řadu směřodatných ukazatelů, které navíc není při vhodném informačním systému problematické měřit. Ve zkoumaných službách by se měl zákazník cítit příjemně, a ne být časově stresován, ale naopak si odpočinout a zrelaxovat. Zlepšení v oblasti interních procesů by tak mohlo směřovat na obsluhu zákazníka. A to ať už z pohledu zefektivnění vzájemné komunikace (poskytování jednotných, ucelených informací) nebo rychlost obslužení při příchodu a odchodu. Hlavní roli hrají organizační schopnosti recepčních a jejich rozhodnutí o konkrétní posloupnosti činností při obsluze zákazníka (nelze kompletně postihnout v nějakém manuálu). Z pohledu firmy lze zapracovat na zlepšení informačního systému. Jedná se například o odezvu systému KOSSUTH karet (KK), která je relativně delší a spolu s faktem, že není spojený s pokladním systémem Alto, vyřízení platby prostřednictvím KK tak přesahuje jednotky vteřin, na což jsou zákazníci zvyklí například z oblasti retailu.

Z pohledu zaměstnanecké oblasti se již dá aplikovat řada učebnicových ukazatelů jako je fluktuace, počet proškolených zaměstnanců nebo jejich spokojenost. Ovšem ve zkoumané firmě je pouze minimum „kmenových“ zaměstnanců a tvoří je především recepční. Některé ukazatele lze ale aplikovat i na část poskytovatelů služeb, kteří se navenek (pro zákazníka) zdají být zaměstnanci firmy. Sledování fluktuace, která částečně souvisí s loajalitou, se jeví jako vhodné doplnění systému měření a řízení výkonnosti. Přibližně od roku 2012 se ustálilo složení recepčních, ale i hlavního jádra masérů. Poměrně časté změny se týkají oblasti úklidu, cvičení a doplňkových služeb. Číselné vyjádření těchto změn ve více měsíčním (čtvrtletním, ročním) horizontu by mohlo být prospěšné.

Začátkem roku 2017 jsou ovšem na odchodu i některé recepční, což bude pro firmu velkou výzvou a pravděpodobně i problémem. Stávající recepční měly dlouhodobé zkušenosti, věděly, jak vše funguje a svoji práci dělaly dobře. S příchodem nových zaměstnanců bude zapotřebí jejich proškolení, aby znaly všechny systémy (především pro placení), postupy (objednávky, příprava pro některé služby apod.), ale i dokázaly podat uspokojivé informace o službách a obsloužit zákazníka nejen v českém jazyce. Pro tento účel byly již zpracovány manuály, které recepční seznámí se základními

prvky její práce, a to, jak se s nimi vypořádat. Přestože jsou již nyní materiály poměrně obsáhlé, nelze vždy vše postihnout. To vše klade poměrně vysoké nároky na schopnosti recepčních, na druhou stranu finanční možnosti patrné i z manažerské výsledovky jsou značné omezené (což je i hlavním důvodem odchodu stávajících recepčních). Kromě určitého sledování fluktuace, by bylo vhodné provádět pravidelné hodnotící rozhovory ze strany vedoucích, při kterých by se měly stanovit cíle pracovníka na další období, případné zajištění školení pro zlepšení výkonů (jazykový kurz, dodatečné školení od kolegů nebo externí apod.), ale i zjištění spokojenosti zaměstnance a zabezpečení zpětné vazby.

V současné době probíhají pravidelné meetingy vedoucích a recepčních, kde se řeší organizační záležitosti. Na nich by se daly probírat i záležitosti vztahující se ke spokojenosti zákazníků (vyhodnocení z odevzdaných kartiček) a v souvislosti s tím motivovat zaměstnance, aby informovali a aktivně předávali zpětnou vazbu od zákazníků. To, co si přejí zlepšit, co jim schází a další náměty. Na základě toho lze dále zlepšovat kvalitu a nabídku poskytovaných služeb. Perspektiva učení se a růstu není pouze o zaměstnancích, ale jde o to se celkově zlepšovat, sledovat nové trendy a služby, které se v daném sektoru nabízí a případně vhodně rozšířit nebo obměnit stávající nabídku, která by mohla přilákat nové zákazníky.

Následující tabulka zobrazuje přehled navržených nefinančních ukazatelů, popsanych v předchozích odstavcích.

Tab. 15: Přehled navrhovaných nefinančních ukazatelů

Oblast	Ukazatel	Zjišťování
Zákaznická	Spokojenost zákazníků	Kartičky, dotazníky
Zákaznická	Stálí zákazníci	Aktivní zůstatky KK
Zákaznická	Noví zákazníci	Nově založené KK
Zaměstnanecká	Fluktuace zaměstnanců	Interní zdroje (pracovní smlouvy)
Zaměstnanecká	Spokojenost zaměstnanců	Hodnotící rozhovory apod.

Zdroj: vlastní zpracování

3 Závěr

Cílem diplomové práce bylo navrhnout systém pro měření a řízení výkonnosti vybrané firmy poskytující služby. Na základě studia odborné literatury a analýzy současného stavu ve firmě, byla navržena **manažerská výsledovka** jako hlavní nástroj pro měření a řízení výkonnosti ve firmě. Je koncipována tak, aby zobrazovala hlavní hodnotové veličiny z pohledu jednotlivých poskytovaných služeb, mezi které patří: dlouhodobé ubytování (apartmány), krátkodobé ubytování, masáže, wellness, solárium, cvičení, Café bar, privátní sauna, vodoléčba a další nebytové prostory (mani a pedikúra, kosmetika, kadeřnictví). Údaje jsou sdružovány ze všech možných informačních zdrojů (pokladní systém, účetnictví, technická dokumentace, stavy měřidel atd.). Na měsíční bázi bude informovat vedení firmy o tom, jak firma hospodaří. Manažerská výsledovka má za úkol eliminovat zjištěné nedostatky – roztržitost informací, nedostatečný zpětný reporting výsledků firmy, orientaci na absolutní výši tržeb z jednotlivých služeb, bez souvislosti s vynaloženými náklady. Jednotlivým službám budou tedy přiřazeny souvztažné náklady. Náklady se budou dělit do několika skupin, tak aby bylo možné vyčíslit různé úrovně marží. Hlavní dělení nákladů je na variabilní a fixní. Už samotná **marže** (absolutní nebo procentuální ve vztahu k tržbám) je určitým ukazatelem výkonnosti. Dále je manažerská výsledovka konstruována tak, aby zobrazovala jednotlivé kategorie zisku – EBITDA, EBIT, EBT. Toto uspořádání vychází z požadavku vedení zjišťovat především ukazatel **EBITDA** (zisk před zdaněním, úroky a odpisy). Z manažerské výsledovky, případně doplněné o údaje z rozvahy, lze sestavit řadu dalších finančních ukazatelů.

Kromě zjišťování výše jednotlivých ukazatelů sloužících pro měření a řízení výkonnosti lze manažerskou výsledovku využít jako určitý **predikční nástroj**. Jako příklad jsou uvedeny tři možné trendy v oblasti poskytovaných služeb. Prvním je změna struktury poskytovaných ubytovacích služeb. Aktuálně je tendence spíše k dlouhodobějšímu pronajímání, které přináší stabilnější příjmy a zároveň je méně náročné na variabilní náklady a pracnost (úklid, administrace apod.). Pokud by se současný trend obrátil, je pravděpodobné že by klesla marže, jelikož jednotkové variabilní náklady jsou u krátkodobého ubytování vyšší a pro zachování stejné marže by muselo být dosaženo vyšších tržeb. Na druhou stranu krátkodobé ubytování, jako

doplňek, slouží k optimálnímu využití celkové kapacity. Druhým příkladem je pokles počtu zákazníků v určitém segmentu služeb. Na příkladu solária je ukázána vysoká citlivost změny tržeb na marži dané služby a potažmo zisk firmy, jelikož jsou u této služby relativně nízké jednotkové variabilní náklady. Podobně jsou na tom i služby jako solná jeskyně, wellness a privátní sauna. Pro firmu jsou pak propady v těchto tržbách velmi nepříznivé. Třetím příkladem je možnost pronájmu nebytových prostor. Prostory, v nichž není firma sama schopna zajistit poskytování služeb, lze pronajímat třetím osobám. Pokud se povede zvýšit obsazenost těchto prostor, výkonnost firmy se rovněž výrazně zvýší. Zároveň je jedná o určitou alternativu, jak s objektem pracovat. Manažerská výsledovka sleduje výkonnost i z pohledu disponibilních prostorů a z dlouhodobějšího hlediska lze uvažovat o formě jejich využití (zajišťuje firma nebo třetí osoba, nebytové či bytové využití).

Kromě finančních ukazatelů obsahuje manažerská výsledovka i několik nefinančních údajů (počty zákazníků, m² nebo jiné kalkulační jednotky). Systém měření a řízení výkonnosti je však vhodné doplnit o další nefinanční ukazatele:

- spokojenost zákazníků (kartičky spokojenosti, online dotazníky),
- stálí zákazníci (počet KOSSUTH karet s aktivním zůstatkem – Kč, vstupy, ...),
- noví zákazníci (počet nových KOSSUTH karet za čtvrtletí).

Jedná se především o **zákaznickou oblast**, která hraje v sektoru služeb významnou roli. Tyto údaje doplňují počty zákazníků (vstupy, pobyty, minuty apod.) za jednotlivé služby v manažerské výsledovce. Z dalších oblastí lze uvažovat o ukazatelích jako je fluktuace a spokojenost zaměstnanců, doba pro obsloužení zákazníka, produktivita zaměstnanců (poměr výše mezd a obrátu) apod. Celkový počet sledovaných ukazatelů by se však měl pohybovat v jednotkách a mělo by se jednat o ty důležité z pohledu výkonnosti dané firmy.

V práci bylo rovněž provedeno několik rozhodovacích úloh. Například zjištění, kolik stojí firmu vyprání prádla a možnost učinit tak externě (úloha buď anebo). Dále lze určit dolní limit ceny, speciálně u služeb jako je privátní sauna, vodoléčba apod. Podobně lze pracovat na optimalizaci cenotvorby. Zda se nevyplatí snížit cenu nebo více propagovat služby, které mají nižší jednotkové variabilní náklady. Zvýšení tržeb a lepším využitím kapacity tak lze získat více prostředků na úhradu fixních nákladů.

Navržený systém měření a řízení výkonnosti je konstruován tak, aby byl jednoduchý, srozumitelný a finančně nenáročný ve vztahu k možnostem a charakteristice firmy. Rovněž lze systém i dále aktualizovat a vylepšovat. Možnosti rozvoje lze spatřit v přesnějších alokacích například pomocí ABC, členění některých služeb na podskupiny (zvláště skupinové cvičení a posilovnu), získávání know-how a zkušeností díky obměně technologií související s lepším odhadem hodnotových veličin apod. Firma má zajisté rezervy v některých oblastech a práce poskytla nástroj, jak její výkonnost zvýšit.

Literatura

Knihy a články

1. ARORA, M. N., 2008. *Cost and management accounting: theory, problems and solutions*. 3. revidované vydání. Mumbai: Himalaya Publishing House. 746 s. ISBN 9788178668093.
2. ATES, A., GARENGO, P., COCCA, P. & BITITCI, U., 2013. The development of SME managerial practice for effective performance management. *Journal of Small Business and Enterprise Development*. Ročník 20, číslo 1, s. 28-54. ISSN 1462-6004.
3. COCCA, P. & ALBERTI, M., 2010. A framework to assess performance measurement systems in SMEs. *International Journal of Productivity and Performance Management*. Ročník 59, číslo 2, s.186-200. ISSN 1741-0401.
4. CREMA, M., VERBANO, CH. & VENTURINI, K., 2014. Linking strategy with open innovation and performance in SMEs. *Measuring Business Excellence*. Ročník 18, číslo 2, s. 14-27. ISSN 1368-3047.
5. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2003. *Manažerské účetnictví: oficiální terminologie*. Vydání 1. Přeložil HOUSKA, M. a ŠOLJAKOVÁ, L. Praha: ASPI. 296 s. ISBN 80-86395-43-X.
6. FIBÍROVÁ, J. a ŠOLJAKOVÁ, L., 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vydání 1. Praha: ASPI. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
7. FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. a PETERA, P., 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
8. FOLAN, P. & BROWNE J., 2005. A review of performance measurement: Towards performance management. *Computers in Industry*. Ročník 56, číslo 7, s. 663–680. ISSN 0166-3615.
9. GARENGO, P., BIAZZO, S. & BITITCI, U. S., 2005. Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*. Ročník 7, číslo 1, s. 25–47. ISSN 1460-8545.
10. GOSSELIN, M., 2010. Designing and implementing a performance measurement system. *CMA Management*. Ročník 84, číslo 7, s. 14–18. ISSN 1490-4225.
11. HUDSON, M., SMART, A., & BOURNE, M., 2001. Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*. Ročník 21, číslo 8, s. 1096-1115. ISSN 0144-3577.
12. KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P., 1992. The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. Ročník 70, číslo 1 (Jan/Feb), s. 71-79. ISSN 0017-8012.
13. KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P., 2007. *Balanced scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. 5. vydání. Praha: Management Press, 267 s. ISBN 978-80-7261-177-5.
14. KNÁPKOVÁ, A., PAVELKOVÁ, D. a ŠTEKER, K., 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2. rozšířené vydání. Praha: Grada. 240 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
15. KOTLER, P. & KELLER, K. L., 2007. *Marketing management*. 12. vydání. Praha: Grada. 792 s. ISBN 978-80-247-1359-5.
16. KRÁL, B., a kol., 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

17. LAITINEN, E. K., 2002. A dynamic performance measurement system: evidence from small Finnish technology companies. *Scandinavian Journal of Management*. Ročník 18, číslo 1, s. 65-99. ISSN 0956-5221.
18. LOVELOCK, C. H., PATTERSON, P. & WIRTZ, J., 2015. *Services marketing*. 6. vydání. Melbourne: Pearson Australia. 508 s. ISBN 9781486002702.
19. MASKELL, B., 1991. *Performance measurement for world class manufacturing: a model for American companies*. Cambridge, Mass.: Productivity Press, 408 s. ISBN 0-915299-99-2.
20. MICHELI, P. & MARI, L., 2014. The theory and practice of performance measurement. *Management Accounting Research*. B.m.: Elsevier Ltd. Ročník 25, číslo 2, s. 147–156. ISSN 1044-5005.
21. MOKHBER, M., GI, T. G., RASID, S. Z. A., VAKILBASHI, A., ZAMIL, N. M. & SENG, Y. W., 2017. Succession planning and family business performance in SMEs. *Journal of Management Development*. Ročník 36, číslo 3, s. 330-347. ISSN 0262-1711.
22. ODOOM, R., 2016. Brand-building efforts in high and low performing small and medium-sized enterprises (SMEs). *Journal of Small Business and Enterprise Development*. Ročník 23, číslo 4, s.1229-1246. ISSN 1462-6004.
23. PAVELKOVÁ, D., a KNÁPKOVÁ, A., 2012. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. 3. vydání. Praha: Linde. 333 s. ISBN 978-80-7201-872-7.
24. PETŘÍK, T., 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
25. PHILLIPS, P. & LOUVIERIS, P., 2005. Performance Measurement Systems in Tourism, Hospitality, and Leisure Small Medium-Sized Enterprises: A Balanced Scorecard Perspective. *Journal of Travel Research*. Ročník 44, číslo 2, s. 201-211. ISSN 0047-2875.
26. POPESKO, B., a PAPADAKI, Š., 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
27. RODRÍGUEZ-GUTIÉRREZ, M. J., MORENO, P. & TEJADA, P., 2015. Entrepreneurial orientation and performance of SMEs in the services industry. *Journal of Organizational Change Management*. Ročník 28, číslo 2, s.194-212. ISSN 0953-4814.
28. SARMIENTO, T. & DEVINS, D., 2013. Performance measurement and management in SMEs. Reading: *Academic Conferences International Limited*, s. 782-790.
29. SINGH, R. K., GARG, S. K. & DESHMUKH, S. G., 2008. Strategy development by SMEs for competitiveness: a review. *Benchmarking: An International Journal*. Ročník 15, číslo 5, s. 525-547. ISSN 1463-5771.
30. SOUSA, S. D., ASPINWALL, E. M. & RODRIGUES A. G., 2006. Performance measures in English small and medium enterprises: survey results. *Benchmarking: An International Journal*. Ročník 13, číslo 1/2, s. 120-134. ISSN: 1463-5771
31. ŠOLJAKOVÁ, L., 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press. 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
32. VAŠTÍKOVÁ, M., 2014. *Marketing služeb: efektivně a moderně*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada. Manažer. 272 s. ISBN 978-80-247-5037-8.
33. WAGNER, J., 2009. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada. 256 s. ISBN 978-80-247-2924-4.
34. ZIEGENFUSS, D. E., 2000. Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard. *Managerial Auditing Journal*. Ročník 15, číslo 1, s. 12-19. ISSN 0268-6902.

35. ŽIŽLAVSKÝ, O., 2016. Innovation performance measurement: research into Czech business practice. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. Ročník 29, číslo 1, s. 816-838. ISSN 1848-9664.

Elektronické zdroje

1. Cambridge Advanced Learners Dictionary and Thesaurus [online]. Cambridge University Press. Dostupné z: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/performance>
2. Evropský fond pro regionální rozvoj. *Aplikační výklad MSP k Doporučení 2003/361/ES*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/definice-maleho-a-stredniho-podniku-2-1112.pdf>
3. HAMPEJS, V., 2013. *Tři miliony Čechů žijí v paneláku. Desítky tisíc domů volají po záchraně*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: http://bydleni.idnes.cz/rekonstrukce-paneloveho-bytu-dkl-/stavba.aspx?c=A130530_124711_reality_bdp_web
4. CHESBROUGH, H., 2011. *Everything You Need to Know About Open Innovation*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <https://www.forbes.com/sites/henrychesbrough/2011/03/21/everything-you-need-to-know-about-open-innovation/#5250479275f4>
5. PAYNE, A. 2002. The value creation process in customer relationship management. *Insight Interactive*. s. 1-17. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.470.4009&rep=rep1&type=pdf>
6. POLOLÁNÍK, L., 2016. *Byty zdražily za 2 roky o pětinu. V roce 2017 ceny výrazně neporostou*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/482488-ceny-bytu/>
7. Prádelna Quido: *Ceník praní a mandlování prádla* [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.pradelnaquido.cz/cenik.htm>
8. ŘEZNÍČKOVÁ, A., 2011. *Mýty o praní. Údaje o spotřebě vody nelžou, ale jsou zavádějící*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: http://bydleni.idnes.cz/myty-o-prani-udaje-o-spotrebe-vody-nelzou-ale-jsou-zavadejici-ptt-/spotrebice.aspx?c=A111109_200650_spotrebice_rez
9. SŮRA, J., 2015. *Jančura zkouší restartovat taxíky. Se škodovkami a voňavými řidiči*. [online]. [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/jancura-zkousi-restartovat-taxiky-du5-/eko-doprava.aspx?c=A151103_095844_eko-doprava_suj

Zákony a právní předpisy

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Dimenze výkonnosti	5
Obr. 2 Faktory v integrovaném systému měření a řízení výkonnosti (IPMS)	7
Obr. 3: Karta spokojenosti ubytovaných hostů	61

Seznam tabulek

Tab. 1 Nejvýznamnější ukazatele z jednotlivých faktorů IPMS	18
Tab. 2 Metody měření výkonnosti	20
Tab. 3 Manažerská výsledovka v produktovém členění	25
Tab. 4 Poskytované služby a jejich průměrná výše tržeb	31
Tab. 5 Kategorizace nákladů a jejich členění	34
Tab. 6 Vybrané možnosti alokace recepčních služeb	36
Tab. 7 Časová náročnost úklidu v minutách pro jednotlivé služby	39
Tab. 8 Kalkulace nákladů na obnovu (vyprání) prádla včetně ztraceného	42
Tab. 9 Propojení výnosů a nákladů – manažerská výsledovka	48
Tab. 10: Manažerská výsledovka s číselnými hodnotami	52
Tab. 11 Možný trend I.: pokles zájmu o dlouhodobé ubytování	54
Tab. 12 Možný trend II.: pokles zájmu o slunění v soláriu o 20 %	56
Tab. 13 Kalkulační nájemné	58
Tab. 14 Možný trend III.: pronájem nebytových prostor	59
Tab. 15: Přehled navrhovaných nefinančních ukazatelů	65

Seznam příloh

Příloha 1 – Postup sestavení manažerské výsledovky

Příloha 2 – Kartička spokojenosti

Příloha 1 – Postup sestavení manažerské výsledovky

Po konci daného měsíce je provedena kontrola správnosti účtenek a různých dokladů, ale také záznamů v systému KOSSUTH karet (KK). Obvykle se drobné chyby najdou a opraví, tak aby čísla odpovídala skutečnosti. Teprve poté se vytvoří finální sestavy ze systému Alto, které jsou hlavním podkladem pro zpracování manažerské výsledovky.

Jedná se o několik sestav tržeb – souhrnně za jednotlivé skupiny tržeb, tržby podle jednotlivých druhů plateb a služeb, tržby jednotlivých masérů, případně další. Podrobnější sestavy tržeb slouží ke kontrole návazných dokladů jako jsou faktury masérů nebo jako podklady pro jejich mzdy, kontrola na stav vybraných poukázek, plateb kartami a řada dalších. Na základě těchto sestav je vytvořena excelová tabulka, která slouží jako podklad pro zaúčtování tržeb za jednotlivé služby. Po zaúčtování veškerých dokladů vztahující se k danému měsíci, se hodnoty analytických účtů tržeb zaznamenají do excelové tabulky s manažerskou výsledovkou.

Kromě sestav tržeb se pracuje se sestavami prodaného zboží a stavem zásob. Stav zásob slouží k výpočtu nákladové položky prodané zboží a spotřeba materiálu. Přehled prodaného zboží zahrnuje mimo skutečného zboží také prodej jednotlivých služeb (vstupy – wellness, solná jeskyně, cvičení; minuty solária, provedené masáže, permanentky atd.). I tyto hodnoty jsou přeneseny do manažerské výsledovky.

Další údaje v naturálních jednotkách poskytují tabulky zpracované zaměstnanci firmy. Jedná se například o stav počítadel minut provozu solárií (kontrola s údaji minut v systému Alto), lekce cvičení a posilovny s trenérem včetně jeho obsazenosti, seznam ubytovaných hostů apod.

Tímto způsobem jsou do manažerské výsledovky zaneseny údaje: počet obsazených apartmánů (včetně přepočtu na obsazené dny), počet ubytovaných hostů (včetně počtu nocí), počet poskytnutých masáží, vstupů do wellness, počet minut provozu solárií, počet cvičení a vstupů do posilovny, vstupy do solné jeskyně, vstupy do privátní sauny a počet procedur ve vodoléčbě. Většina z těchto hodnot tvoří kalkulační jednici z pohledu nákladů (ve vztahu k použitému prádlu, provizi za zprostředkování a dalším poplatkům, spotřebované energii, vyvolanému úklidu a jiným činnostem) a zároveň je vhodné sledovat jejich absolutní výši. Zadáním těchto hodnot do tabulky se automaticky spočítají některé variabilní náklady (úklid, energie, prádlo, poplatky, opotřebení trubic) vztahující se ke konkrétním službám.

Další náklady jsou zaznamenány z účetnictví potažmo přímo z jednotlivých účetních dokladů (faktur). Jde o provizi za zprostředkování ubytování serverem Booking.com, které se váže ke krátkodobému ubytování, dále faktury masérů a lektorů za provedenou práci. Také zde patří skupina především správních nákladů, která má často pevně danou výši na určité období (revize, pojištění, fixní poplatky) nebo se jen nepatrně mění (účet za telefon, poštovné, další poplatky).

Spíše z interních tabulek jsou pak zaznamenány do manažerské výsledovky mzdy recepčních včetně SP a ZP (ty jsou následně podle zvoleného klíče alokovány na služby, které si recepční služby vyžádaly), mzdy masérů a lektorů a mzdy v administrativě. Podobně je tomu u spotřeby energií, kdy na konci měsíce recepční zaznamená hodnoty všech měřidel (hlavní, podružné i u jednotlivých apartmánů). Na základě odhadu ceny za jednotku, jsou náklady přiřazeny, pokud možno konkrétní službě (především pro ubytování). Z celkových nákladů na energie jsou odečteny ty, které se spotřebovaly v apartmánech, dále se odečtou energie, které byly spotřebovány pro konkrétní službu (elektřina na provoz solárií, saunových kamen; voda ve vodoléčbě) zbylá spotřeba energií je bez dalšího členění ponechána na wellness provoz. Úroky z dlouhodobého úvěru jsou zjištěny z úvěrového výpisu. Většina ostatních fixních nákladů se pouze přenáší z minulého období beze změny. Jedná se například o pravidelný úklid a odpisy. Tímto postupem lze manažerskou výsledovku zaplnit hodnotami, které slouží jako podklad pro měření a řízení výkonnosti.

Příloha 2 – Kartička spokojenosti



Datum:

Pokoj:

Jméno:

E-mail:

				
Recepce				
Vinárna				
Služby				
Úklid				

Komentáře:.....

.....

.....

Zdroj: Vinařství Nosreti, s.r.o. (Zaječí)