

Návrh metody řízení nákladů ve vybrané společnosti

Bc. Tereza Talašová

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Tereza Talašová**
Osobní číslo: **M14708**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh metody řízení nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši z oblasti kalkulací a řízení nákladů v podniku.
- Popište moderní metody řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a analyzujte dosavadní řízení nákladů vybrané společnosti.
- Formou projektu implementujte vhodnou metodu řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Ekonomicky zhodnoťte navržený projekt.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ATKINSON, A. Management accounting: information for decision making and strategy execution. 6th ed. Boston: Pearson, 2012, 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.

DRURY, C. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

FIBÍROVÁ, J. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

KRÁL, B., a kol. Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press s.r.o., 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

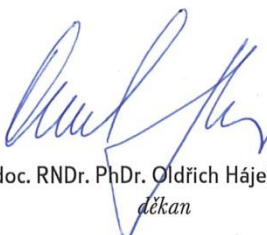
POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vydání. Praha: Grada Publishing a.s., 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **15. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14.4.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá návrhem metody řízení nákladů v konkrétní organizaci. Teoretická část práce shrnuje poznatky z oblasti kalkulace nákladů a moderních metod řízení nákladů. Nejprve je kladen důraz na význam řízení nákladů a členění nákladů. Poté jsou podrobně rozebrány jednotlivé klasické a moderní metody pro řízení nákladů. Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou část. Analytická část obsahuje stručnou charakteristiku společnosti a dále analýzu dosavadního řízení nákladů. V projektové části je vytvořen návrh nejvhodnější metody řízení nákladů. Na závěr nechybí ekonomické zhodnocení.

Klíčová slova: náklad, kalkulace nákladů, řízení nákladů, alokace, metoda ABC, kalkulace cílových nákladů, kalkulace životního cyklu

ABSTRACT

This thesis deals with the project of proposal of cost management method in a particular company. Theoretical part summarizes the cost calculation and modern methods of cost management. First, the theoretical knowledge is focused on the importance of cost management and cost breakdown. Then the various classical and modern cost management methods are analyzed. The practical part is divided into analytical and project part. The analytical part includes a brief introduction of the company and analysis of the current cost management. The project part proposes the most suitable cost management method. The economic evaluation of the project is also included.

Keywords: cost, cost calculation, cost management, allocation, Activity-based Costing, Target Costing, Life cycle Costing

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za cenné rady, připomínky a čas, který mi věnovala při řešení dané problematiky. Dále děkuji vedení společnosti za ochotu a poskytnuté informace. Poděkování patří i mé rodině a přátelům, kteří mi byli oporou při studiu.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 KALKULACE NÁKLADŮ	12
1.1 DEFINICE, VÝZNAM A VYUŽITÍ KALKULACE	12
1.2 VÝZNAM ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	13
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ	18
3 KLASICKÉ METODY KALKULACE	20
3.1 KALKULACE DĚLENÍM.....	22
3.2 KALKULACE PŘIRÁŽKOVÁ.....	23
3.2.1 Přiřazování nákladů.....	23
4 MODERNÍ METODY KALKULACE	25
4.1 KALKULACE ACTIVITY-BASED COSTING.....	26
4.2 KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ	32
4.3 KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU	38
5 SHRNUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	40
II PRAKTICKÁ ČÁST	41
6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	42
6.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	42
6.2 ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE	44
6.3 VÝROBKOVÉ PORTFOLIO	45
6.4 ORGANIZAČNÍ SCHÉMA	46
7 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	49
7.1 VYNAKLÁDANÉ NÁKLADY	49
7.2 SOUČASNÉ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	56
7.2.1 Analýza kalkulačního systému.....	57
7.2.2 Současná kalkulace	59
7.2.3 Identifikace nedostatků	61
8 IMPLEMENTACE VHODNÉ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	62
8.1 CÍL PROJEKTU.....	62
8.2 NÁVRH MODELU KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ	62
8.2.1 Cílová cena.....	63
8.2.2 Cílový zisk	64
8.2.3 Cílové náklady	65
8.2.4 Odhad prodeje	66
8.2.5 Stanovení rámcových cílů	67
8.2.6 Výsledná kalkulace	69

8.3	SROVNÁNÍ SOUČASNÉ A NOVÉ KALKULACE.....	71
8.4	OPTIMALIZACE NÁKLADŮ	71
8.4.1	Software	71
8.4.2	Terminál	72
8.5	ČASOVÝ HARMONOGRAM.....	75
8.6	MATICE ODPOVĚDNOSTI.....	77
8.7	ZHODNOCENÍ OMEZENÍ A PODMÍNEK	77
8.8	ZHODNOCENÍ RIZIK	78
9	EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ NAVRŽENÉHO PROJEKTU.....	80
	ZÁVĚR	82
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	83
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	87
	SEZNAM OBRÁZKŮ	88
	SEZNAM TABULEK.....	89

ÚVOD

S růstem technického pokroku, automatizace, tlaku trhu a globalizace jsou společnosti nuceny k rychlejší reakci na změny, k efektivnosti, konkurenceschopnosti a uspokojování potřeb zákazníka v odpovídající kvalitě a ceně, za kterou jsou zákazníci ochotni zaplatit. Společnost, která se snaží o pružnou, výkonnou a efektivní výrobu či o kvalitní poskytování služeb, nemůže těchto úkolů dosáhnout bez řízení svých nákladů, výnosů, kapitálu a zisku.

Jeden z klíčových determinantů pro dosahování podnikových cílů jsou náklady. Od nákladů se odvíjí další měřítko úspěšnosti podnikání. Sledování nákladů může manažerům pomoci k lepším manažerským rozhodováním. Manažeři si často kladou nespočet otázek. Které produkty jsou ziskové? Jsou nastavené ceny správné? Kolik stojí vnitropodnikové procesy a činnosti? Kde ztrácí hodnotu? A právě řízení nákladů a metody řízení nákladů pomáhají odpovídat na tyto otázky.

Nejstarší nástrojem pro sledování nákladů je kalkulace. Díky kalkulaci se sledují a kvantifikují náklady a přiřazují se k výkonům. Kalkulace je nástroj, který poskytuje informace pro rozhodování. Nejprve se využívala tradiční kalkulační metoda, která měla své nedostatky v nesprávném přiřazení režijních nákladů. Proto se vyhledávaly nové způsoby a techniky, které by nedostatky tradiční kalkulace odstranily.

V podnikatelské sféře se v současnosti uplatňují oba směry řízení nákladů. Některé společnosti zastávají pouze tradiční způsob, protože je pro ně známý. Jiné společnosti vnímají potřebu změnit dosavadní způsob řízení nákladů a přechází na modernější metody s cílem lépe sledovat podnikové procesy a také nalézt možnosti úspory.

Řízení nákladů je tedy významný informační zdroj, proto je předmětem této práce. Pro zpracování praktické části byla vybrána konkrétní společnost, která nevyužívá dostatečně řízení nákladů. Společnost působí v oblasti informačních technologií, která se velmi rychle rozvíjí a mění. Je proto v zájmu společnosti sledovat své vynaložené zdroje a efektivně je využívat. Ukázat jiný pohled na výnosy a náklady může iniciovat společnost k zamyšlení se nad současným stavem a k případným změnám.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je analyzovat současný stav řízení nákladů vybrané společnosti a na základě analýzy projektem vytvořit návrh vhodné metody řízení nákladů, která bude uplatnitelná ve společnosti.

Z velkého množství dostupných zdrojů věnující se manažerskému účetnictví a řízení nákladů byla vypracována teoretická část, která sumarizuje nejvýznamnější poznatky. Pro začátek je v teoretické části vysvětleno řízení nákladů a jejich důležitost. Následně jsou charakterizovány různé pohledy nákladů a nakonec jejich řízení pomocí kalkulací. Různé typy kalkulací jsou poslední částí teoretické části.

Praktická část se již zabývá konkrétní společností. Charakteristika společnosti je první částí praktické části, na kterou plynule navazuje analýza nákladů. Popis současného stavu řízení nákladů je vyústěním analýzy. Nakonec je vytvořen projekt vhodné kalkulace pro vybranou společnost a je ekonomicky zhodnocen.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 KALKULACE NÁKLADŮ

Teoretická část diplomové práce shrnuje poznatky z kalkulace a řízení nákladů na základě průzkumu dostupných literárních pramenů týkající se dané problematiky. Teoretické poznatky jsou podkladem pro zpracování praktické části práce.

1.1 Definice, význam a využití kalkulace

Podle Popeska (2009, s. 55) se kalkulace definuje jako proces přiřazení nákladů, marže, zisku či ceny k jednotce produkce, činnosti nebo služby daného podniku. Takové jednotce výkonu společnosti se říká kalkulační jednice nebo nákladový objekt. Kalkulace umožňuje propočítat jednotlivé náklady nebo také určit cenu finální produkce.

Čechová (2011, s. 86) chápe kalkulaci jako část informačního systému podniku, kterou je možné vyčlenit a je spjata s manažerským účetnictvím. Významem kalkulace je zobrazení vzájemného vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání, neboť kalkulace zobrazuje vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a finančním ohodnocením tohoto výkonu.

Také Fibírová (2005, s. 199) se vyjadřuje ke kalkulaci. Kalkulace musí být srozumitelná, stručná a poskytovat takové informace, které si management žádá. Mezi základní úlohy, pro které je kalkulace managementem vyžadována, je například pro rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu produktů, pro posuzování dlouhodobé ziskovosti výkonů, pro stanové hranice ceny nebo pro stanovení vnitropodnikových cen.

Proces přiřazení nákladů a následné zjištění skutečné výše hodnoty výkonu se odvíjí od metody kalkulace. Král (2010, s. 124) metody kalkulace se rozlišuje vymezením předmětu kalkulace, způsobem přiřazení nákladů k předmětu kalkulace a strukturou nákladů. Čechová (2011, s. 86 – 96) doplňuje, že předmětem kalkulace jsou veškeré výkony prováděny v podniku. Způsoby přiřazení nákladů jsou rozebrány v dalším textu a struktura nákladů se v každém podniku stanovuje individuálně.

Král (2010, s. 192) také hovoří o tzv. kalkulačním systému. V podniku sestavené kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří tzv. kalkulační systém. Jednotlivé kalkulace se mohou lišit například zobrazenými náklady (neúplné nebo úplné náklady), metodami přiřazení nákladů k předmětu kalkulace, podle doby sestavení kalkulace nebo podle účelu, ke kterému je kalkulace sestavena (podklad pro operativní plánování, podklad pro strategické plánování atd.).

Popesko (2009, s. 56) doplňuje, že nejvýznamnějšími typy kalkulace jsou:

- předběžná kalkulace
- výsledná kalkulace
- operativní kalkulace

Předběžná kalkulace se sestavuje pro informaci a přehled o nákladech před zahájením výroby nebo činnosti. K sestavení kalkulace nejsou ještě k dispozici všechny potřebné informace. Jedná se jen o hrubý odhad budoucích nákladů. Ve chvíli, kdy má společnost všechny informace o nákladech, například po dokončení výroby, se může sestavit **výsledná kalkulace**. Výsledná kalkulace slouží ke zhodnocení a celkovému přehledu hospodárnosti. Speciálním typem kalkulace je **operativní kalkulace**. Často se používá u výroby určité série výrobků a je sestavena již během výroby. Tato kalkulace má za úkol ukázat změny v přímých nákladech, které byly způsobeny různými faktory (př. změnou postupu, seřazením strojů). (Popesko, 2009, s. 56)

1.2 Význam řízení nákladů

V předchozím textu je vysvětlená podstata kalkulace – přiřadit náklady k nákladovému objektu a tak určit cenu výkonu. Proč se ale vůbec zabývat náklady? Veškerá manažerská rozhodnutí, aby byla ta správná nebo alespoň nejvhodnější v danou chvíli, se musí opírat o sofistikované informace. Každá společnost má za cíl maximalizaci zisku a maximalizaci tržní hodnoty podniku. Aby bylo těchto cílů dosaženo, je nezbytné sledovat náklady podniku a minimalizovat a zefektivňovat jejich využití.

Kaplan a Cooper (1998, s. 2) (vlastní překlad) definují tři funkce pro řízení nákladů:

- oceňování zásob a měření nákladů na prodané výkony pro finanční výkaznictví
- odhad nákladů na výkony, služby a zákazníky
- poskytování ekonomické zpětné vazby pro management a operativní pracovníky pro zefektivnění procesů

Fibírová (2015, s. 195) také zmiňuje význam řízení nákladů a říká, že zabývat se vznikem, příčinou a výší nákladů je jedna z nejdůležitějších činností, na kterou se podnik soustředí. Znalost nákladů v procesu tvorby výkonů je předpokladem pro účinné řízení nákladů. Náklad je klíčový determinant v tvorbě zisku a hodnoty podniku, proto je snahou rozpoznání a snižování nákladů v takové míře, která zachová plynulost výroby a navíc zajistí požadované výnosy se spokojenými zákazníky.

Popesko (2009, s. 18) se konkrétně zabývá různými faktory podnikání (zvyšování tržeb, snižování nákladů, zvyšování objemů výkonů), které mohou naplňovat cíle podniku. Například autor ukazuje rozdíl mezi zvyšováním objemu výkonů a snižováním nákladů. Z dlouhodobého hlediska není pouhé zvyšování objemů výkonů udržitelné. Tento způsob je například efektivní při počátečním zacílení na určitou tržní pozici a udržení se na trhu. Pokud je ale již podnik ustálen na určité tržní pozici, je důležité se zabývat výší nákladů. Zvyšovat nebo dosahovat stejných výnosů při snižování nákladů je významná úloha při generování zisku. Díky tomuto snížení nákladů lze vyšší dosažený zisk investovat do jiných činností, které nebyly možné uskutečnit předtím. Je tedy patrné, že sledování nákladů je klíčovou úlohou v případě, že podnik chce zvyšovat konkurenceschopnost, hodnotu podniku a samotný zisk.

Znalost tzv. nákladového chování je další významná část manažerského rozhodování. Management se zabývá otázkami:

- jak se změní náklady při změně aktivity
- jaký bude dopad na zisk v případě, že se sníží prodejní cena a ta vyvolá vyšší prodejnost
- kolik se musí prodat výkonů, aby se dosáhlo bodu zvratu a další (Drury, 2012, s. 29) (vlastní překlad)

Drury (2012, s. 11) (vlastní překlad) upozorňuje, že v současné době se zkracuje také životní cyklus výrobku, neboli čas mezi výzkumem a vývojem výrobku a dobou stažení výrobku z prodeje. Intenzivní globální konkurence a technologické inovace v kombinaci se stále diskriminačními a sofistikovanými požadavky zákazníků mají za následek dramatický pokles životního cyklu. Úspěšná společnost proto musí zrychlit tempo zavádění nových výrobků na trh. Opožděná reakce může mít dopad na ziskovost výrobku.

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Velkou váhu k členění nákladů přisuzuje Šoljaková (2009, 44 s.). Smyslem je charakterizovat jednotlivé náklady podle různých vlastností či způsobů řízení. Existuje mnoho různých členění nákladů.

Například Fibírová (2015, s. 117) na náklady nahlíží ze dvou pohledů. Náklad z pohledu finančního účetnictví je skutečné peněžní opotřebení ekonomického zdroje. Dále sem patří vynaložené zdroje na zajištění podnikatelských činností a další výdaje a položky, které rozdělují zisk (např. dary, daň ze zisku). Z pohledu nákladového jsou náklady definovány jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů.

Tato kapitola se zabývá nákladovým pohledem nákladů z různých hledisek pro pochopení vzniku a účelu nákladů a takové informace jsou jedním z podkladů pro manažerská rozhodování.

2.1 Druhé členění nákladů

Podle druhu spotřebovaného vstupu se dělí náklady na několik složek.

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb
- osobní náklady
- odpisy hmotného a nehmotného majetku
- použití externích prací a služeb
- finanční náklady (Popesko, 2009, s. 35, Čechová, 2011, s. 73)

Takové dělení nákladů je velmi hojně využíváno, především kvůli finančnímu účetnictví. Obdobně rozdělené náklady jsou také ve výkazu zisku a ztrát.

Čechová (2011, s. 73-74) také využívá toto členění a doplňuje jej ještě o jedno členění a to dělení nákladů na externí, interní a jednoduché. Externí náklady vstupují do podniku zvenčí a nevznikají uvnitř podnikového procesu. Interní náklady naopak vznikají podnikovým procesem. Jednoduché náklady jsou vyjádřené jednou položkou, jsou to externí náklady vstupující do procesu poprvé. Opakem těchto nákladů jsou náklady, které se skládají z více prvků – prvotních nákladů, nazývají se komplexní náklady.

Náklady podle druhu externího vstupu popisuje také Landa (2014, s. 251). Náklady podle druhu externího vstupu říká, která složka nákladu byla více či méně použita. Druhé členění pomáhá pochopit význam a roli jednotlivých nákladů k nákladové optimalizaci. In-

formace pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti využití zdrojů druhové členění ale nestačí.

Fibírová a Šoljaková (2005, s. 53) se ztotožňují s uvedeným rozdělením druhových nákladů. Autorky vyzdvihují výhody takového členění. Členění podle nákladových druhů umožňuje získat informace o prvotním vynaložení nákladů z externích zdrojů a řízení příslušného zdroje je důležitým úkolem pro řízení pracovního kapitálu a peněžních toků. Hospodářský výsledek ale z druhových nákladů nelze přímo kvantifikovat.

2.2 Účelové členění nákladů

Další členění nákladů je na základě účelu, ke kterému je náklad využit. Účelové třídění se snaží vyjádřit příčinnou souvislost vzniku nákladu ve vazbě na vztahy uvnitř podniku, jednotlivých útvarů nebo ve vztahu k procesu tvorby výkonů. Takové členění nákladů přispívá k řízení zisku a je základem pro řízení nákladů. (Fibírová, 2015, s. 52-53)

Nejprve je podstatné rozlišit náklady, které vyplývají ze zajištění hlavní činnosti podnik nebo mají charakter nákladu zajišťující organizaci a řízení společnosti. Podle tohoto hlediska se rozlišují **náklady technologické** a **náklady na obsluhu a řízení**. Náklady technologické vznikají při tvorbě výkonů, a proto jsou lehce přiřaditelné ke konkrétním výkonům. Naopak náklady na obsluhu a řízení se musí vynaložit k zajištění a udržení doprovodných činností nebo podnikové činnosti jako celku. Náklady na obsluhu a řízení jsou relativně nezávislé na tvorbě výkonů. (Fibírová, 2015, s. 54) Čechová (2011, s. 75) doplňuje, že takové rozlišení nákladů je objektivním procesem a odpovídá průběhu dané aktivity. Náklady na obsluhu a řízení jsou často vynakládány současně s náklady technologickými.

Konkrétnějším členěním nákladů je rozdělení nákladů na jednicové a režijní. Fibírová (2015, s. 55) a Landa (2014, s. 252) se shodují, že **jednicové náklady** patří do nákladů technologických, protože jsou vyvolány tvorbou každé jednotky výkonu. Pomocí jednicových nákladů je možné stanovit normy spotřeby pro jednotlivé výkony. Norma spotřeby se definuje jako spotřeba ekonomických zdrojů za konkrétních technologických, technických a organizačních podmínek v dané kvalitě. Jednicové náklady jsou proto hlavním východiskem pro tvorbu kalkulace jednicového nákladu. **Režijní náklady** se zahrnují jak do nákladů technologických, tak do nákladů na obsluhu a řízení. Náklady režijní se nedají přímo přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu. Lze je přiřadit k určité skupině výkonů, druhu výkonů (materiálová režie, výrobní režie, správní režie) nebo útvaru. Plánování režijních ná-

kladů je další část hospodaření, která představuje stanovení rozpočtů těchto nákladů na dané období a odpovědností řídicího pracovníka.

Popesko (2009, s. 37) zmiňuje ještě jedno členění nákladů, které se přiřazuje k účelovému členění a to je členění nákladů **podle odpovědnosti za jejich vznik**. Tato klasifikace nákladů pracuje s vnitropodnikovými útvary a náklady v nich vznikající. Útvar nebo středisko, ve kterém vzniká určitý náklad, odpovídá za jeho vznik a výši.

Také Fibírová a Šoljaková (2005, s. 103) vyzdvihují důležitost stanovení odpovědnosti za vzniklé náklady a za využití kapacity. Jak vhodně motivovat řídicí pracovníky k odpovědnému řízení střediska je další věc. Vhodným nástrojem motivace se může jevit vnitropodniková cena na úrovni plných nákladů. Do vnitropodnikové ceny je zahrnuta i fixní část režie, a proto při překročení plánované využitelnosti kapacity dojde k vyšší uznatelnosti fixních nákladů střediska. Středisko z pohledu výtěžnosti tak vykáže relativní úspory nákladů. Vnitropodnikovou cenu je vhodné zavést v tzv. „úzkém místě“ podniku. Ve středisku, ve kterém její kapacitní možnosti určují celkovou kapacitu podniku.

2.3 Kalkulační členění nákladů

Přiřazení nákladů k jednotce výkonu se nazývá alokace a objekt, ke kterému se náklad přiřazuje, je nákladový objekt. Kalkulační členění nákladů dělí náklady podle tohoto přiřazování k nákladovému objektu na **přímé náklady** a **nepřímé náklady**. Už z názvů je patrné, že přímý náklad bude ten, co se přímo přiřadí k nákladovému objektu. Nepřímý náklad se k nákladovému objektu přiřadí nepřímo. (Popesko, 2009, s. 38)

Drury (2012, s. 25) (vlastní překlad) popisuje přímý materiál jako takovou položku nákladů, která se identifikuje přímo na nákladový objekt. Pokud je nákladovým objektem výrobek, každá změna produktu přímo zapříčiní změnu přímého materiálu. Přímé mzdy jsou mzdy, které se také dají přímo přiřadit výrobku. Takovými mzdami jsou například mzdy operativních pracovníků. Přímý materiál a přímé mzdy se řadí do přímých nákladů.

Landa (2014, s. 252) dobře popisuje nepřímé náklady. Náklady, které se nedají přiřadit k nákladovému objektu přímo. Jsou to mzdové náklady administrativních pracovníků, náklady na opravy a údržbu, náklady za energie, daně apod. Nepřímé náklady se musejí alokovat na nákladový objekt. Tato alokace nepřímých nákladů je vysvětlena v dalších kapitolách.

2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Nejvýznamnějším členěním nákladů je bezesporu rozlišení nákladů v závislosti na velikosti objemu výkonů. S tvrzením se shodují jak Fibírová (2005, s. 58), tak Popesko (2009, 40 s.)

Ve vztahu k objemu výkonů se rozdělují náklady na variabilní a fixní. Náklady, které se mění převážně v přímé závislosti na objemu vyprodukovaných výkonů, se nazývají variabilní. Naopak fixní náklady se nemění se změnou velikosti produkce v daném období. Rozdělení nákladů na variabilní a fixní se děje v krátkém období, v dlouhém období jsou všechny náklady variabilní. (Fibírová, 2015, s. 58)

Variabilní náklady jsou vyjádřeny k jednotce výkonu. Jednotka výkonu může být různá, např. 1 kilometr, 1 kus, ale také využití kapacity. Je proto nutné správně definovat jednotku výkonu, ke které se přiřadí variabilní náklady a jejich vynásobením se získá suma variabilních nákladů. (Fibírová, 2015, s. 143) Náklady variabilní se mohou dále členit na náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální, podle tempa růstu nákladů a růstu nebo poklesu přírůstkových nákladů. (Landa, 2014, s. 254)

Fixní náklady vznikají se zajištěním činnosti v určitém časovém úseku. Příkladem takových nákladů mohou být odpisy budov nebo mzdy managementu. Celkové fixní náklady jsou v určitém období neměnné, ale při rozpočítání nákladů na jednotku produkce se tyto náklady snižují. (Popesko, 2009, s. 40) Fixní náklady se často dělí na využitě a nevyužitě podle vazby na kapacitu neboli objem výkonů. Využitě fixní náklady jsou náklady vynaložené do úrovně skutečného využití kapacity. Nevyužitě fixní náklady jsou ty náklady, které se vztahují k nevyužitě kapacitě. Čím vyšší využití fixních nákladů je, tím větší je snižování průměrných fixních nákladů. (Fibírová, 2015, s. 151)

V praxi často nejde jednoduše rozdělit náklady na variabilní a fixní, protože je mnoho nákladů, které se v sobě skrývají jak část variabilní, tak fixní. Takovým nákladům se potom říká **smíšené náklady**. V zahraniční literatuře jsou označovány jako semi-variable cost. (Popesko, 2009, s. 41) Do smíšených nákladů mohou být například zařazeny náklady na údržbu. Údržba může být plánovaná a tudíž nezávislá na kapacitě a také údržba, která se odvíjí od velikosti kapacity a aktuální potřebou.

Semi-fixní náklady (semi-fixed cost) jsou zase náklady, které se mohou skokově změnit při změně určité podnikové aktivity. Po určitou úroveň objemu výroby se nemění a po překročení meze se již změní. (Drury, 2012, s. 30) (vlastní překlad)

V závislosti na změně objemu výroby se může použít ještě jedno členění nákladů, a to na:

- celkové náklady
- průměrné náklady
- přírůstkové náklady (Čechová, s. 81)

Například přírůstkové náklady představují zvýšení celkových nákladů při růstu výkonu pro konkrétní interval.

Puškarevic, Gadžo (2014, s. 417) (vlastní překlad) zmiňují příklad, kdy je možné využít informace o nákladech. Pohyb nákladů v krátkém období dává užitečné informace o využití výrobního procesu, o stanovení bodu zvratu nebo o přijetí speciální zakázky. V dlouhém období je možné sledovat např. optimální velikost výrobní linky, která byla pořízena s ohledem na náklady, které na ni byly použity. Doplňují to Nobles, Mattison a Matsumura (2013, s. 1281). Dalším využitím členění nákladů podle objemu výkonů je stanovení maximální výše variabilních a fixních nákladů, stanovení minimální ceny a vytvoření požadované úrovně zisku.

Variabilní a fixní náklady dávají navíc informaci o marži výkonu. Marže výkonu neboli **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku** je rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a variabilními náklady. Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku vyjadřuje, nakolik přispívá produkt k úhradě fixních nákladů a jaká výše zisku je i po úhradě fixních nákladů. Marže výkonů je velmi využívanou veličinou v manažerském účetnictví. (Fibírová, 2015, s. 145)

3 KLASICKÉ METODY KALKULACE

Třetí kapitola práce se zabývá klasickými metodami kalkulace, které se v praxi stále využívají. Jednotlivé kalkulační metody se liší způsobem přiřazení nepřímých nákladů. Přesto volba správné kalkulační metody by hlavně měla odrazovat danou společnost a její specifika.

Správně stanovená kalkulace podává informaci o celkových nákladech a o každé nákladové skupině. Kalkulace dále umožňuje rozhodování o potenciálním vyřazení produktu ze sortimentu a podává obraz o schopnosti podniku tvořit zisk. (Landa, 2014, s. 265)

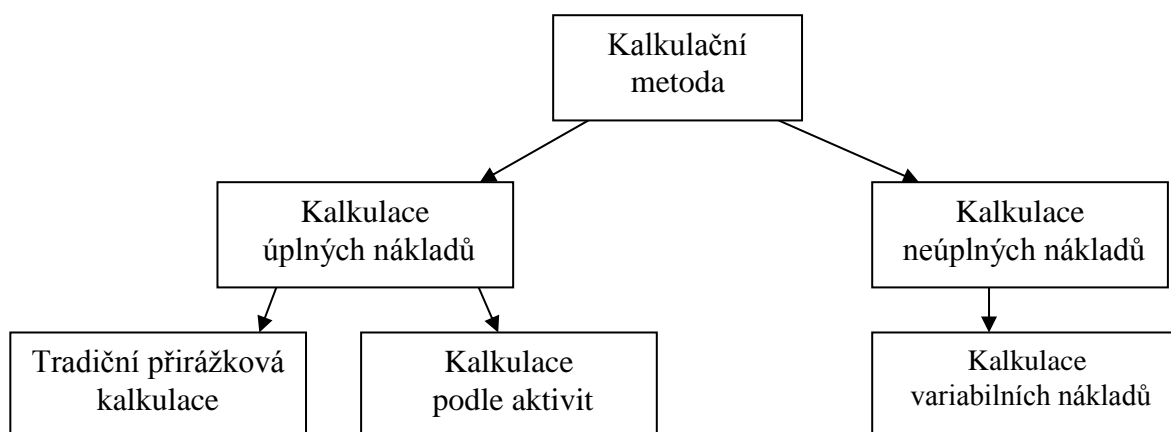
Klasické metody kalkulace vychází ze dvou kritérií. Jedním z kritérií je možnost počítat se všemi náklady či nikoliv. Druhé kritérium je způsob alokace režijních nákladů. Z těchto kritérií jsou kalkulace děleny na:

- a) kalkulace úplných nákladů
- b) kalkulace neúplných nákladů (Popesko, 2009, s. 60)

Lang (2005, s. 86) doplňuje, že kalkulace úplných nákladů počítá se zahrnutím všech nákladů podniku. Kalkulace neúplných nákladů využívá v kalkulování pouze variabilní náklady a ostatní fixní náklady již nerozpočítává.

Způsob alokace režijních nákladů je další důležitá veličiny při rozdělování kalkulací. Například mohou být nepřímé náklady přiřazeny k výkonům průměrováním nebo se nepřímé náklady přiřadí podle příčinné souvislosti, anebo nebudou všechny fixní náklady přiřazeny, ale jen jejich část. (Popesko, 2009, s. 60)

V jednoduchém grafickém schématu jsou zobrazeny jednotlivé metody kalkulace.



Obr. 1 Kalkulační metody (Popesko, 2009, s. 61)

Každá kalkulační metoda má své nedostatky a omezení. Již v kapitole 2.2 byla naopak nastíněna jedna z výhod kalkulace úplných nákladů a to zobrazování úspornosti fixních nákladů. Využíváním úplných nákladů v kalkulaci lze odvodit tzv. relativní úsporu fixních nákladů. Úspora nebo naopak ztráta se měří během porovnání využití kapacity plánované a skutečné. V případě pozitivního efektu tedy překročení plánované kapacity dochází k úspoře fixních nákladů. (Fibírová, 2015, s. 209)

Mezi nedostatky kalkulace úplných nákladů Fibírová (2015, s. 203-204, Popesko, 2009, s. 60) řadí minimální pozornost příčinných souvislostí nepřímých nákladů a z toho plynoucí zařazení celých fixních nákladů do kalkulace. Navíc k zjištění všech nákladů společnosti dochází s určitým zpožděním. Proto kalkulace úplných nákladů plně neuspokojuje informační funkci při manažerských rozhodování a posuzování o ziskovosti výkonů. Pokud například ukáže kalkulace úplných nákladů ztrátový produkt, nemusí to ihned znamenat, že se doporučuje vyřazení tohoto produktu ze sortimentu.

Omezení, která sebou nese kalkulace úplných nákladů, jsou v kalkulaci neúplných nákladů lépe podchycena. Kalkulace neúplných nákladů, resp. kalkulace variabilních nákladů pracuje s tzv. krycím příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. V kalkulaci se pouze zahrnují variabilní náklady, které se mohou navíc dělit na přímé a nepřímé variabilní náklady. Přínosem kalkulace variabilních nákladů není vytvoření přehledu nákladů, které vznikají při produkci výkonů, ale zjistit velikost přínosu - schopnost uhradit svou podnikatelskou činností fixní náklady a vytvářet zisk. Kalkulace variabilních nákladů se proto počítá odečtením variabilních nákladů od prodejní ceny. Tento rozdíl udává příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Po odečtení fixní nákladů od příspěvku na úhradu je zjištěn zisk připadající na jednotku výkonu. (Fibírová, 2015, s. 206)

Popesko (2009, s. 55) dále vysvětluje nevýhody klasických (nákladových) kalkulací. Klasifikace nákladů na přímé a nepřímé náklady, se kterým nákladová kalkulace pracuje, je nevyhovující. V dřívějších podmínkách byl větší podíl přímých nákladů a alokace přímých nákladů byla jednoduchá a podávala relativně přesné informace. V současné době ale stále roste podíl režijních (nepřímých) nákladů a právě metoda, která se využije pro alokaci těchto nákladů je klíčová.

Kwan (2011, s. 6) (vlastní překlad) také vysvětluje problémy s tradiční kalkulační metodou. Společnosti nemohou využívat pouze tradiční nákladovou kalkulaci, protože nepodává dostatek informací o nákladech. Nevýhody nákladové kalkulace jsou například využití

režijní sazby namísto přímého sledování režijních nákladů, režijní náklady se různě netřídí, jsou sledovány hromadně bez jakéhokoliv důrazu na význam těchto nákladů. Další problémem je nevhodná alokace režijních nákladů k přímým mzdám (popř. přímému materiálu) nebo úplná ignorace některých nákladů, např. nákladů prodeje a administrativních nákladů. Podniky si například neuvědomují, že jejich prodejce může vynaložit vyšší náklady za jeden prodej, než kdyby se prodej uskutečnil v prodejně nebo jinou distribuční cestou. Často jsou tyto náklady ignorovány při výpočtu celkových nákladů za produkt.

Na základě problémů, které se vyskytují při využívání tradiční kalkulace, byly vytvořeny nové modernější kalkulační metody nebo koncepce, které se snaží eliminovat problémy klasických kalkulací. Tyto koncepce jsou vysvětleny v kapitole 4.

3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se řadí mezi ty nejjednodušší metody kalkulace. Je to způsobeno jednoduchým matematickým výpočtem nákladů na jednotku výkonu. Prostá kalkulace dělením se stanovuje podílem celkových nákladů k počtu vyprodukovaných výkonů. Využití této kalkulační metody je velmi omezené. Přiřazovat náklady k výkonům lze pouze u homogenní výroby, která vytváří jednotný produkt. Kalkulaci dělením prostým může využívat společnost vyrábějící elektřinu, těžařská společnost apod. (Popesko, 2009, s. 62)

Lang (2005, s. 89-90) vysvětluje, že výkony, které se rozlišují jedním či více parametry (př. hmotností, délkou, jakostí), se mohou kalkulovat dělením s ekvivalentními čísly. Nejprve je zvolen hlavní výkon (představitel), kterému je připsáno číslo 1. Následující výkony jsou přepočteny podle stanoveného parametru k poměrovému číslu u představitele. V závěru se vypočítají náklady na jeden ekvivalent podělením celkových nákladů a sumy ekvivalentů. Náklad na konkrétní výkon se zjistí vynásobením nákladu na ekvivalent a ekvivalenčním číslem daného výrobku. S postupem také souhlasí Popesko (2009, s. 62).

Fibírová (2015, s. 218-219) doplňuje, že přiřadit nepřímé náklady odlišným výkonům prostým dělením závisí na tom, zda jsou výkony stejně nákladově náročné nebo zda je metoda zvolena z důvodu nedostatečných informací pro využití jiné vhodnější metody. Využití ekvivalenčních čísel právě zohledňuje nákladovou náročnost různých výkonů.

3.2 Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace je jedna z nejvyžívanějších kalkulací. Kalkulace se řadí do kalkula-ce úplných nákladů a je oblíbená svou relativní jednoduchostí a širokou využitelností. Principem přírážkové kalkulace je nastavení rozvrhové základny a vytvoření režijní příráž-ky.

Velmi dobře Popesko (2009, s. 69) charakterizuje rozvrhovou základnu. Je to položka, podle které se budou rozvrhovat režijní náklady. Jelikož se kalkulace využívá často u hete-rogení výroby, musí se stanovit taková veličina, která bude umožňovat rozpočítávání re-žijních nákladů k jednotlivým výkonům. Rozvrhovou základnou se nejčastěji využívají přímé mzdy. Dále to může být přímý materiál nebo i přímé energie. V minulosti by-la kalkulace přírážková relativně přesná, to umožňoval fakt, že přímé mzdy tvořily největší část celkových nákladů. Předpokladem bylo, že čím více práce výkon spotřeboval, tím vyšší spotřeba byla i režijních nákladů. S tímto předpokladem a rozvrhovou základnou jako přímé mzdy nelze v současném podnikatelském prostředí počítat. Otázkou také je, zda v současnosti rostou proporcionálně režijní náklady k přímým mzdám.

Lang (2005, s. 91-91) uvádí, že přírážková kalkulace využívá buď sumační metodu, nebo diferencovanou metodu. Sumační metoda je založena na principu jediné rozvrhové základ-ny. Ve složitějších podnikatelských podmínkách jedna veličiny pro rozvrhovou základnu nepostačuje. Proto se častěji využívá diferencovaná metoda. Různé skupiny nákladů pou-žívají různé rozvrhové základny. Fibírová (2015, s. 221) doplňuje, že ke stanovení rozvr-hových základen se uplatňuje analýza příčinných souvislostí mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou.

3.2.1 Přiřazování nákladů

„Alokace představuje přiřazení nákladů, výnosů a zisku objektu alokace, kterým mohou být výkony, zákazníci, distribuční síť, útvary, činnosti, procesy, investiční projekty.“ (Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 116)

Existuje mnoho důvodů, které vedou k nutnosti přiřazovat náklady. Jsou to převážně snahy o přehled o objemu a struktuře vyprodukovaných výkonů, o nákladové náročnosti výkonů, pro cenová rozhodování nebo pro oceňování výkonů vnitropodnikových činností. (Fibíro-vá, Šoljaková, 2005, s. 117) Landa (2014, s. 268) upozorňuje, že univerzální způsob aloka-

ce nákladů k příslušnému výkonu neexistuje. Každý zvolený způsob alokace musí respektovat vztah nákladů k objektu a také úlohu, kvůli které se přiřazování zavádí.

V samotné přírážkové kalkulaci se přímé náklady lehce přiřadí k předmětu alokace a nepřímé náklady se alokují podle rozvrhové základny. Na základě způsobu, jakým se stanoví rozvrhová základna, se rozlišují dvě vyjádření režijní přírážky. Režijní přírážka je vyjádřena buď v procentech, nebo v peněžních jednotkách. (Lang, 2005, s. 93)

Režijní přírážka v procentním vyjádření se stanovuje podílem režijních nákladů a rozvrhové základny v peněžích. Tato přírážka říká, na kolik procent rozvrhové základny tvoří režijní náklady. Peněžní rozvrhová základna se snadno kvantifikuje díky finančnímu účetnictví, ve kterém se všechny náklady sledují. (Lang, 2005, s. 93) Popesko (2009, s. 70-71) přesto říká, že procentní vyjádření přírážky nemá dostatečnou vypovídací schopnost. Procentní sazba režijní přírážky nepomůže posoudit efektivnost výkonu.

Použití naturální základny vypovídá více o změnách režijní přírážky, protože se využívá rozvrhová základna jako podíl režijních nákladů na naturální jednotky. Režijní přírážka je poté počet peněžních jednotek na jednu naturálii. Nevýhodou je, že režijní přírážka zůstává stejná i při změnách základny a naturální základna vyžaduje evidenci naturální spotřeby. (Popesko, 2009, s. 71)

4 MODERNÍ METODY KALKULACE

Další kapitola teoretické části se zabývá moderními nástroji kalkulace. V předchozích textech již byly zmíněny nevýhody tradičních kalkulačních metod, ze kterých vyústily snahy o vytvoření nových koncepcí manažerského účetnictví, které by nejlépe podložily manažerská rozhodování a měly kvalitní informační hodnotu.

Doyle (2002, s. 100-101) říká, že zavedení tradičních kalkulačních v podniku v současné době není vhodné. Podniky se potýkají se vzrůstajícím trendem režijních nákladů, tlak trhu nutí k investicím do marketingu nebo vývoje a výzkumu. Přiřazovat režijní náklady k přímým mzdám neposkytuje správné informace a navíc i účetní mají problémy zjistit, jaký podíl práce přímo přispívá k produkci a jaký ne. Nehledě na nevýrobní společnosti, které mají problém s přiřazováním nákladů vážnější, kvůli většímu podílu režijních nákladů. Proto se společnosti čím dál více ubíraly směrem k poznání a vývoji nákladů. Bylo nezbytné poznání klíčových funkcí, procesů, chování nákladů pro tvorbu správného kalkulačního systému. S úvahou se shodují i jiní autoři.

Těmi nejpodstatnějšími požadavky, které mají současní uživatelné na nákladový systém, jsou:

- podávat informace pro rozhodování v rámci celého životního cyklu výrobku
- zahrnout čas jako významný nositel nákladů
- nesledovat náklady jen z pohledu vstupů, ale také z pohledu výstupů
- měřit plýtvání a eliminovat jej
- identifikovat procesy a výdaje, které nepřidávají hodnotu
- zaměřovat se na plánování a řízení nákladů
- podporovat všechna klíčová manažerská rozhodnutí (od zajišťování zdrojů po vyřazování produktů a zavádění produktů nových)
- podávat vícerozměrný pohled na nákladové objekty jako jsou zákazníci, produkty, procesy, aktivity atd. (Popesko, 2009, s. 100)

Také Stefanovic (2011, s. 6) (vlastní překlad) poukazuje na změny v posledních desetiletích, které směřovaly k dynamickému procesu neustálého zlepšování a vymýšlení nových technik a nástrojů. Nejvýznamnějším trendem se stalo poskytování podpory pro strategické a operativní rozhodování formou analýzy činností. Aby bylo takové účinné podpory dosaženo, byly vytvořeny koncepce, mezi které patří Activity-based Costing, kalkulace životního cyklu a kalkulace cílových nákladů. O analýze činností jako o hodnotové analýze se

také zmiňuje Král, Wágner a Stránský (2006, s. 37). Základní metodou systému nástrojů a metod pro strategické řízení je hodnotová analýza řetězce vzniku nákladů (anglicky Value Chain Analysis¹).

4.1 Kalkulace Activity-based Costing

Kalkulace Activity-based Costing (dále jen „ABC“) je nová kalkulační metoda a účinný nástroj controllingu², který pracuje s náklady procesů, produktů, náklady na zákazníka a snaží se o eliminaci nedostatků tradičních metod kalkulace. (Kaplan, Anderson, 2007, cit. Stasovou, Hudakovou, Bajusem, 2015, s. 374) (vlastní překlad)

Landa (2014, s. 274) udává příčinu vzniku ABC metody a to základní požadavek – přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin, které vedou ke vzniku nákladů. Při hledání příčin je nutné hledat skutečné vztahy mezi výkony, vnitropodnikovými činnostmi a náklady.

Náklady, se kterými ABC metoda pracuje, jsou náklady přímé, nealokovatelné náklady a alokovatelné náklady. Přímé náklady se mohou přiřadit rovnou k nákladovému objektu, proto nejsou nutné další kroky. Nealokovatelné náklady jsou náklady, u kterých se obtížně hledají příčinné vztahy k výkonům. Většinou je to malý podíl nákladů, a proto se přiřazují proporcionalně k celkovým přiřazeným nákladům. Alokovatelné náklady jsou režijní náklady a jsou hlavním předmětem ABC metody. (Popesko, 2009, s. 103, Staněk, 2003, s. 115)

Podstatou kalkulace ABC je přiřazování režijních nákladů k podnikovým aktivitám a následně přiřadit náklady k nákladovým objektům. Při tvorbě ABC metody je nutné definovat všechny existující vztahy mezi aktivitami a činnostmi. Vymezit všechny vztahy ale

¹ Value Chain Analysis se zabývá analýzou hodnotového řetězce. Hodnotovým řetězcem je myšlena řada činností, které jsou potřeba pro vytvoření výrobku nebo služby od početí ve fázi výroby až po dodání konečnému spotřebiteli a konečné likvidace po použití. Hodnotový řetězec jsou aktivity, které přidávají hodnotu podnikovému produktu. Tato metoda sebou přináší restrukturalizaci vztahů vůči dodavatelům a zákazníkům. (Kaplinsky, 2002, s. 121) (vlastní překlad)

² Podnikovou činností controllingu se zabývá controller, který má řadu povinností (vedení rozpočtů, daňové plánování, jednání s auditory a vytvářet finanční analýzy a sledovat kontrolní systémy). Přesto jsou všechny tyto důležité činnosti podřazeny hlavnímu jádru controllingu a to důkladnému pochopení firemní struktury nákladů. Bez tohoto je controller méně schopen předvídat náklady, doporučovat změny nebo hodnotit výkonnost podnikových jednotek. (Bragg, 2005, s. 11) (vlastní překlad)

není tak jednoduché. Aby byl každý spotřebovaný zdroj přiřazen k nákladovému objektu, je potřeba přesného zobrazení všech vazeb v nákladovém systému. (Popesko, 2009, s. 102)

Kachalay (2012, s. 71) (vlastní překlad) říká, že ABC metoda, která umožňuje přiřadit náklady k odpovídajícím aktivitám, v podstatě zlepšuje rozdělení nákladů. Proces přímého sledování nákladů mnoho podniků v praxi ignoruje. Vzhledem k velkému tlaku na trhu často osud podniků závisí právě na přesném a spolehlivém účetnictví a analýze nákladů. Kaplan (1990, cit. Kachalay, 2012, s. 70) (vlastní překlad) uvádí, že filozofií ABC metody je vytvářet nižší hodnotu výkonu, než je hodnota (cena), kterou skutečně zákazník zaplatí. Proto management potřebuje kontrolovat zdroje a řídit náklady v podnikatelských činnostech.

Popesko (2009, s. 101) a i Kachalay se shodují na postupu aplikace ABC metody, která je následující:

1. přiřazení nepřímých nákladů k aktivitám podle vztahové veličiny nákladů (Cost Driver)
2. stanovení celkových nákladů na aktivity (Cost Pool) a stanovení nákladů na jednotku aktivity podle vztahové veličiny aktivity (Activity Cost Driver)
3. určení nákladů na nákladový objekt

Než bude popsán výše uvedený postup ABC metody, je namístě nejprve definovat některé důležité pojmy, se kterými metoda ABC pracuje.

Aktivity³

Aktivita je činnost podniku, která se člení na aktivitu primární a podpůrnou. Primární aktivity přidávají výkonu hodnotu, kterou jsou zákazníci ochotni zaplatit. Naopak podpůrné aktivity nepřinášejí hodnotu pro zákazníky, ale zato přinášejí náklady. Podpůrnými aktivitami jsou interní procesy, které podporují primární aktivity. Podpůrné aktivity se proto přiřazují k aktivitám primárním. (Popesko, 2009, s. 103)

Definovat a sestavit aktivity je primární úkolem pro metodu ABC a správné sestavení aktivit je základem pro úspěšnou aplikaci nákladového systému. Definování aktivit bylo vyús-

³ Cooper (1990, cit. Popesko, 2009, s. 107) (vlastní překlad) rozděluje aktivity podle různých vztahů k podnikovým výkonům a podle změn, které jsou vyvolány změnami v organizaci na aktivity celopodnikové úrovně, zákaznické úrovně, podpory produktů, dávkové úrovně a jednotkové úrovně.

těním tzv. procesního řízení, které se formovalo v osmdesátých letech minulého století. Proto tvorba nového kalkulačního systému šla ruku v ruce s procesním řízením. Podporou při sestavení podnikových aktivit může být koncepce známého amerického ekonoma Michaela Portera hodnotový řetězec⁴ nebo tvorba aktivit na základě nákladových středisek. (Popesko, 2009, s. 103)

Výrostová (2007, s. 23) (vlastní překlad) doplňuje, že počet aktivit závisí na velikosti a komplexnosti podniku. Z praktického hlediska by měly být aktivity přesně charakterizovány, protože v případě nejednoznačnosti může nastat problém při přiřazování nákladů.

Staněk (2003, s. 115) ze svých zkušeností uvádí, že počet definovaných aktivit závisí na mnoha činitelích. Zejména na zdrojích časových, personálních, na informačních technologiích i na komplexnosti organizace. Kolem 20 až 50 aktivit je pro potřebu ABC metody dostačující.

Vztahové veličiny

Prvním krokem aplikace ABC metody je alokace nákladů k aktivitám a to nejvhodnějším způsobem. K tomu slouží tzv. vztahové veličiny. Vztahové veličiny jsou příčiny vzniku a výše nákladů aktivit. Vztahové veličiny se mohou dělit na tři základní typy - transakční veličina (počet výkonů na aktivitu), časová veličina (čas spotřebovaný na určitou aktivitu) a silová veličina (přiřazení spotřebovaného zdroje na aktivitu ihned po vzniku). (Popesko, 2009, s. 109-110)

Doyle (2002, s. 115) uvádí, že není zapotřebí nalézt pro každou aktivitu vztahovou veličinu, ale stačí najít takovou veličinu, která má největší vliv na aktivity. Vztahových veličin se může stanovit kolem pěti. Navíc autor upozorňuje, že vztahová veličina nemusí vznikat jen v oblasti výroby, ale může se objevit i v jiné podnikatelské oblasti.

⁴ Porterův hodnotový řetězec vychází z předpokladu, že každá podniková činnost má své vstupy a výstupy, které se v rámci transformačního procesu vytváří. Hodnotovým řetězcem je potom řetězec činností, které ze vstupů tvoří výstupy. Porterův řetězec tyto činnosti rozděluje na primární a podpůrné. Do podpůrných činností řadí firemní infrastrukturu, řízení lidských zdrojů, technologický rozvoj a obstaravatelskou činnost. Primárními aktivitami jsou vstupní a výstupní logistika, výroba, marketing s prodejem a služby. Všechny deset vyjmenovaných aktivit přináší podniku marži. (Popesko, 2009, s. 105-106)

Míra výkonu aktivity

Ukazatel počtu vykonaných jednotek aktivit ve sledovaném období se nazývá míra výkonu aktivity. Tento ukazatel není tak jednoduchý k sestavení, protože vyžaduje shromáždit data, které nemusí být evidovány v klasických účetních knihách. Jednou z možností k určení míry výkonu aktivity je skutečný výstup. Stanovit skutečný výstup pro měření míry výkonu má výhodu v plném přiřazení nákladů aktivit, zato nevýhodou je kolísavost nákladů aktivit a nemožnost určit míru nevyužité kapacity. Proto je možné využití druhé metody pro měření míry výkonu aktivity - maximální kapacitu. Maximální kapacita umožňuje na základě stanovené maximální kapacity srovnání se skutečným výkonem a určit nevyužitou kapacitu. Stanovit maximální kapacitu je ale zase obtížnější na kvantifikaci a sběr dat. (Popesko, 2009, s. 110-111)

Základními kroky implementace ABC kalkulace jsou následující:

1. úprava účetních dat
2. definice struktury ABC systému
3. procesní nákladová analýza
4. analýza aktivit
5. přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům (Popesko, 2009, s. 113)

S tímto postupem se ztotožňují i další autoři Kachalay (2012), Staněk (2003) a Kwan (2011).

Ad. 1 Úprava účetních dat

Před samotnou implementací ABC kalkulace je nutné projít veškerou účetní evidenci. Některé účetní údaje totiž mohou změnit manažerský pohled na náklady. Manažerský pohled na náklady znamená, že jsou vyhledávány pouze skutečné náklady a spotřebované zdroje. (Staněk, 2003, s. 112)

Zkreslený pohled mohou zapříčinit například inventarizační rozdíly, opravné položky, rezervy, odpisy nebo smluvní pokuty a penále. Nebo také kurzové rozdíly jsou účetně přiřazeny do nákladů, ale ve skutečnosti pokrývají časový rozdíl vystavení dokladu a jeho zaplacení. Naopak náklady, které se do systému přiřazují, ale v účetnictví nemusí být evidovány, patří náklady na budoucí opravy či údržbu. (Popesko, 2009, s. 113-114)

Ad. 2 Definice struktury ABC modelu

Po úpravě účetních dat je zapotřebí stanovit všechny potřebné veličiny. Nejprve se definují aktivity a jejich struktura a provázanost v podniku. Východiskem pro strukturu aktivit může být organizační struktura podniku a analýza pracovišť. Následně se vytvoří struktura aktivit, která může mít podobu procesní mapy⁵, která zobrazuje aktivity a popisuje činnosti každé aktivity zvlášť. (Popesko, 2009, s. 116)

Součástí druhého kroku implementace ABC kalkulace může být také definice nákladových objektů. S nákladovými objekty se bude pracovat až v poslední etapě implementace, je ale namístě mít přehled již dopředu, s kterými nákladovými objekty se bude počítat. Nákladové objekty jsou předmětem alokace nákladů. Nákladovým objektem nemusí být tradičně jen výrobek, ale mohou to být i další důležité položky, které vyvolávají náklady. (Popesko, 2009, s. 121-122) Mezi nákladové objekty se řadí zákazník, výrobek, materiál, zakázka, trh nebo distribuční kanál. Ke každé aktivitě tak je možné přiřadit jiný nákladový objekt. (Staněk, 2003, s. 120)

Ad. 3 Procesní nákladová analýza

Po sestavení veškerých důležitých podnikových aktivit se k aktivitám přiřadí náklady. Tato etapa má za úkol nastínit kolik každá aktivita stojí. Pro rozdělení nákladů na aktivity slouží již zmíněná vztahová veličina.

Vztahová veličina nákladů (Resource Cost Driver) umožňuje transformovat náklady z účetní evidence do jednotlivých aktivit. Mezi možné představitele vztahových veličin může být:

- přímé přiřazení
- kvalifikovaný odhad
- měrná jednotka
- časová analýza pracovního výkonu (Popesko, 2009, s. 126)

⁵ Procesní mapa je nejčastěji grafické znázornění procesů a činností uvnitř podniku. Procesní mapa je jedna z výstupů procesního řízení, což je způsob řízení organizace, který nahlíží na podnik jako na soubor procesů. Každý proces má své činnosti, úkoly, odpovědnosti a vlastníky procesů. Efektivní řízení procesů přináší hodnotu jak zákazníkovi, tak podniku. (Staněk, 2003, s. 216)

Výsledkem procesní nákladové analýzy je vyčíslení skutečných nákladů v definovaných aktivitách. Tyto náklady jsou poté východiskem dalšího kroku, ve kterém se stanovují náklady na jednotku aktivity.

Ad. 4 Analýza aktivit

Analýza aktivit je souhrnem několika dílčích kroků. Po zjištění celkových nákladů aktivit se stanoví vztahová veličina aktivit, míra výkonu aktivit a kvantifikují se náklady na jednotku aktivity. Součástí analýzy aktivit je také přiřazení podpůrných aktivit k primárním. (Popesko, 2009, s. 130)

Jakou vztahovou veličinu použít je možné zjistit také například podle složitosti k získávání dat. Vztahová veličina je příčina vzniku a výše nákladů, je tedy logické, aby byla veličina snadno kvantifikována. Od zjištění vztahové veličiny se odvíjí i měření míry výkonu aktivity. Ještě je důležité zmínit vztah vztahové veličiny k variabilitě nákladů aktivit. Vztahové veličiny částečně ukazují přímý vztah k nákladům. Čím více se vztahové veličiny spotřebuje, tím vyšší jsou celkové náklady. Je zmíněno, že jen částečně ukazují vztah k variabilitě nákladů. Režijní náklady totiž mají většinou jak variabilní, tak fixní složku. (Popesko, 2009, s. 132)

Zjištění jednotkových nákladů na aktivity se provádí jednoduchým podílem celkových nákladů na aktivitu a mírou výkonu aktivity, vysvětluje Bragg (2005, s. 126) (vlastní překlad) Náklady na jednotku aktivit mohou také napovědět, jaká je efektivnost jednotlivých výkonů pro možné zlepšení aktivit.

Nakonec je důležité přiřadit podpůrné činnosti. Přiřazení podpůrných činností k primárním činnostem se provádí obdobně jako alokace nákladů k aktivitám. Je nutné si nejprve stanovit u podpůrných činností míru výkonu aktivity, celkové náklady a počet jednotek vztahové veličiny, která je spotřebována primární činností. Následné přiřazení je již jednoduché. Vynásobí se počet jednotek vztahové veličiny, která se vztahuje ke konkrétní primární činnosti s jednotkovým nákladem na podpůrnou činnost. Celkové jednotkové náklady aktivity se skládají ze součtu primárních a podpůrných nákladů na jednotku aktivity. (Popesko, 2009, s. 135-136)

Tato etapa kalkulace napovídá, kolik každá aktivita stojí a které činnosti jsou drahé. Často jsou to úplně nové informace, se kterými může management počítat v rozhodování. Informace o nákladech na aktivity jsou jeden z prvních kroků k redukci nákladů. (Staněk, 2003, s. 120)

Ad. 5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Příčina vzniku nové kalkulační metody bylo průměrování režijních nákladů a nerespektování příčinných vazeb mezi náklady a výkony. A právě poslední krok se dostává k cíli kalkulace ABC, přiřadit skutečné náklady aktivit k nákladovým objektům.

V posledním kroku implementace kalkulace jsou známy veškeré aktivity, veškeré náklady alokované k aktivitám, jednotkové náklady a nákladové objekty. Aby bylo možné porovnávat náklady na jednotlivé nákladové objekty (produkty, zákazníci) a posoudit náročnost aktivit na konkrétní objekt, musí se náklady na objekty vyčíslit.

Veškeré zjištěné náklady jednotlivých aktivit se přiřadí jen k těm nákladovým objektům, které náklady aktivit skutečně spotřebovaly. Poté se mohou porovnávat náklady a výnosy nákladového objektu. (Bragg, 2005, s. 127) (vlastní překlad)

Staněk (2003, s. 167) uvádí, že kalkulace ABC má mnoho svých přínosů. Přesná alokace nákladů umožňuje managementu rozlišovat ziskovost výkonů a mít přehled o jednotlivých aktivitách a jejich nákladech. ABC kalkulace je poté východiskem ke hledání způsobů, jak snižovat náklady. Naopak je důležité si uvědomit, že ABC metoda je často náročná pro sběr dat a informací. Management musí být s nutností změny obeznámen a ztotožněn. Implementace kalkulace sebou totiž přináší různé organizační a pracovní změny. Proto je nutné do procesu změn začlenit i pracovníky.

4.2 Kalkulace cílových nákladů

Další moderní metodou kalkulace je kalkulace cílových nákladů (target costing). Cílovými náklady se rozumí takové náklady na jednotku výkonu, které umožní podniku dosáhnout zisku za přijatelnou prodejní cenu, kterou jsou zákazníci ochotni za výkon zaplatit. Aby se těchto cílových nákladů dosáhlo, je zapotřebí začlenit všechny stupně výroby a řízení. Kalkulace cílových nákladů tedy pomáhá redukovat náklady v celém životním cyklu výrobku. (Kwan, 2011, s. 12) (vlastní překlad)

Také Institute of Management Accountants (1999, s. 1) (vlastní překlad) se dívá na kalkulaci cílových nákladů jako na jinou cestu nazírání se na vztah ceny a nákladu. Ceny jsou hnány trhem a organizace jsou nuceny snižovat ceny pro zvýšení tržního podílu. Také Horváth (1993, cit. Institute of Management Accountants, 1999, s. 2) (vlastní překlad) definuje kalkulaci jako komplexní nákladové plánování, řízení nákladů a kontrolu. Proces

kalkulace vyžaduje nákladově orientovanou kooperaci všech organizačních funkcí souvisejících s produktem.

Hansen (2007, cit. Kwan, 2011, s. 12) (vlastní překlad) se také zmiňují o kalkulaci cílových nákladů. Definují cílové náklady jako rozdíl mezi prodejní cenou, potřebnou pro získání podílu na trhu, a požadovaného zisku na jednotku výkonu. Matematickým vzorcem výpočtu cílových nákladů je následující:

$$\text{Cílové náklady} = \text{prodejní cena} - \text{akceptovatelný zisk}$$

Pro dosažení cílových nákladů je nutné redukovat náklady na požadovanou úroveň. Kwan (2011, s. 12) (vlastní překlad) definuje tři kroky pro zavedení kalkulace cílových nákladů. Prvním krokem je plánování a navrhování výrobků v požadované kvalitě. V tomto kroku je důležitá činnost marketingu, která zjišťuje potřeby zákazníka, a vývojového oddělení. Vrcholové vedení v dalším kroku nastaví cílové náklady. Výroba se poté řídí nastavenými náklady a snaží se o dosažení těchto přípustných nákladů. Posledním krokem je skutečné dosažení cílových nákladů. Cílové náklady jsou trvale snižovány ve snaze o pobídnutí procesu neustálého zlepšování. Kalkulace cílových nákladů umožňuje snižování nákladů celé společnosti a dosahovat ziskového rozpětí. Tento nástroj řízení nákladů přispívá k neustálému snižování nákladů a zvyšování kvality výrobků.

Bragg (2005, s. 144) (vlastní překlad) kalkulaci cílových nákladů rozděluje do čtyř etap. Nejprve je etapa, která se zaměřuje na marketingový výzkum. Jedná se o přezkoumání konkurenčního prostředí a konkurenčních produktů, které jsou nebo budou na trhu dostupné. Nutné je také stanovit velikost trhu, na který vstoupí výrobek a jakou část tržního podílu je možné získat. Společnost získává informace o pravděpodobném objemu produktů, které může na trhu prodat. Následně je potřeba si vyjasnit vlastnosti produktu, které zákazník vyžaduje, a vytvořit návrh. Na základě předchozího bodu se stanoví prodejní cena, která bude odrážet i nákladové požadavky. Dalším krokem je vývojem vytvořit takový produkt, jehož tvorba splní dané náklady. Nakonec jsou sledovány veškeré podnikové procesy a jejich náklady pro zajištění odchylek a neustálého zlepšování.

Atkinson (2012, s. 329) a Drury (2012, s. 545) (vlastní překlad) se shodují na cíli kalkulace cílových nákladů. Kalkulace, která byla vyvinuta v 60. letech 20. století v Japonsku, se soustřeďuje na prvotní fázi produktu – výzkum a vývoj produktového návrhu a plánování – pro dosažení takového výrobku, který dosáhne nejnižších nákladů a následně už není potřeba snižovat náklady ve výrobní etapě.

Šoljaková (2009, s. 51) doplňuje autory údajem, že až 90 % nákladů souvisejících s produkty jsou výsledkem rozhodnutí učiněných v etapě výzkumu, vývoje a technické přípravy produktu. S tímto údajem operují i Cooper a Chew (1999, cit. The Chartered Institute of Management Accountants, 2005, s. 5) (vlastní překlad), kteří říkají že 70-80 % nákladů vznikne již v předvýrobní etapě. Výrobek by neměl být vypuštěn do výroby, pokud by náklady převýšily cílové. Cílem je navrhnout výrobek s co nejnižšími náklady a rovněž splňuje cílovou úroveň funkčnosti. Atkinson (2012, s. 329) navíc říká, že kalkulace cílových nákladů je strategický systém, který měří výkonnost v rámci celého hodnotového řetězce.

Swenson (2013, cit. Pazarceviren, 2013, s. 4) (vlastní překlad) uvádí šest principů kalkulace cílových nákladů. Principy představují rozsáhlý přístup v rámci řízení nákladů a plánování zisku. Jsou jimi:

- kalkulace v souladu s prodejní cenou
- koncentrace na zákazníka
- koncentrace na produktový design
- rozsáhlé zapojení v organizaci
- snižování nákladů v celém průběhu životního cyklu výrobku
- pozornost věnována hodnotovému řetězci

Kalkulací cílových nákladů se také zabývá i Popesko (2009, s. 185). Zařazuje kalkulaci mezi metody strategického řízení. Využití této kalkulace je nejpřínosnější u výrobně složitějších výrobků, který vyžadují výzkum a vývoj. Složitější výrobky nabízí větší prostor pro nová technologická řešení a možnosti snižování nákladů. Výchozím bodem kalkulace je tržní cena, od které se odvíjí cílové náklady. V tradičních kalkulacích se naopak zjišťují náklady, které pomáhají stanovit prodejní cenu. Postup tvorby kalkulace cílových nákladů Popesko (2009, s. 185-191) rozděluje takto:

1. stanovení cílových nákladů

Součástí prvního kroku je stanovení cílové ceny. Ceny, za kterou se produkt bude prodávat. Stanovené cílové ceny se vytváří se zohledněním na výrobek, zda je nový nebo má nové vlastnosti. Dále se musí určit marketingová strategie, se kterou výrobek vstoupí na trh. Marketingové oddělení v tomto případě hraje velmi důležitou roli. Výsledek marketingové činnosti musí dát strategii, která se odvíjí od analýzy výrobku, trhu a zákazníka. Je

možné také provést analýzu konkurence. Výrobek se srovnává s konkurencí a zjišťují se rozdíly v kvalitě, vnímané značky a užité hodnoty. (Popesko, 2009, s. 185-186)

Dále se stanoví cílový zisk. Podnik chce dosahovat zisku, je tedy jasné, že každý výrobek musí mít určitou míru ziskovosti. Nakonec se cílový zisk odečte od cílové ceny a získají se cílové náklady. Cílový zisk se kvantifikuje buď procentním vyjádřením pomocí směrné ziskové přírážky, nebo absolutně přímo vyjádřením nákladů kapitálu na jednotku výkonu. Podnik může například využít směrné ziskové přírážky vycházející z rentability vlastního kapitálu nebo rentability aktiv. (Šoljaková, 2009, s. 53) S postupem také souhlasí Institute of Management Accountants (1999, s. 7).

Výpočet směrné ziskové přírážky je následující: (1)

$$\text{Směrná zisková přírážka} = \frac{\text{ROA}}{\text{obrátko aktiv}}$$

(Šoljaková, 2009, s. 53)

Rentabilita aktiv (anglicky Return On Assets, ROA) patří mezi nejsledovanější ukazatele finanční analýzy. Tento ukazatel vyjadřuje minimální požadovanou ziskovost aktiv. Cílem ukazatele je zjistit, jaký je dosažený efekt z celkových aktiv. Výpočet rentability aktiv může mít jak tzv. hrubou podnikovou podobu, tak čistou podnikovou podobu. Záleží na výnosu, který se použije. Pro hrubou podnikovou podobu se využívá tzv. EBIT vyjadřující hrubý zisk před zdaněním a úroky, naopak čistá podniková podoba pracuje s tzv. EAT vyjadřující čistý zisk (zisk po zdanění). Výpočet je následující:

(2)

$$\text{Rentabilita aktiv} = \frac{\text{EBIT (EAT)}}{\text{aktiva}}$$

(Kislingerová, Hnilica 2008, s. 29)

Obrat aktiv patří do ukazatelů aktivity. Obrat aktiv vyjadřuje počet obrátů aktiv za určité období, ve kterém bylo dosaženo tržeb použitých v ukazateli. Výpočet je následující:

(3)

$$\text{Obrat aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}}$$

(Kislingerová, Hnilica, 2008, s. 32)

2. stanovení rámcových cílů

Stanovení rámcových cílů znamená stanovení nákladů, které musejí být uhrazeny z tržeb za výrobky. Cílové náklady zahrnují veškeré náklady, které se spotřebují na výrobu produktu. V tomto kroku se tedy stanoví, jakou měrou musí výrobek přispět k úhradě daných nákladů.

Náklady na správu a řízení společnosti

Veškeré vynaložené zdroje, které zajišťují řízení společnosti, jako celku spadají do nákladů na správu a řízení nákladů. Pod těmito náklady si lze představit správu administrativních budov, mzdy managementu, outsourcingové služby, právní náklady a další. (Šoljaková, 2009, 52 s.)

Náklady na výzkum a vývoj

Významnými náklady kalkulace cílových nákladů jsou náklady na výzkum a vývoj, jelikož tato kalkulace nejčastěji pracuje s produkty s rozsáhlým vývojem. Přímá alokace těchto nákladů je ale velmi obtížná. Proto produkt kalkulovaný pomocí cílových nákladů musí s těmito náklady počítat. Produkt by měl být schopen ze svých tržeb uhradit tyto náklady. (Kwan, 2011, 13 s.) S tím souhlasí i Popesko (2009, 186 s.) a také doplňuje, že se tyto náklady nejčastěji stanovuje procentní sazbou.

Náklady na strategický marketing

Strategický marketing se zabývá přístupy a metodami, které umožňují hodnotit pozici produktu na trhu a vytvářet marketingové strategie pro vyšší prosperitu společnosti. Marketingové strategie zahrnují různé druhy nástrojů podle toho, na co konkrétního se strategie zaměřuje. Nejznámější strategie je výrobková, cenová, komunikační nebo distribuční. (Hindl a kol., 2003, cit. Jakubíková, 2008, s. 58)

Odbytové náklady

Do odbytových nákladů se řadí veškeré využívané zdroje, které zajišťují jednoduchou manipulaci a plynulou distribuci z výroby k zákazníkovi. Do odbytových nákladů patří náklady na objednání, balící materiál, náklady na manipulaci nebo dopravní náklady.

Nejprve se od cílových nákladů (často procentní sazbou) odečtou náklady na strategický marketing, správu a řízení, odbytové náklady a náklady za vědu a výzkum. Jsou to náklady, které společnost musí nějakým způsobem financovat, proto se musí zařadit do cílových nákladů. Po odečtení těchto nákladů se vyčíslí tzv. čistý výnos. Jsou to náklady, které již souvisí s výrobou. Nejprve se odečtou režijní náklady, které jsou důležitou složkou a musí se také zafinancovat. Odečtením všech zmíněných nákladů zůstanou jednicové náklady. Právě jednicové náklady se dostávají do střetu zájmů, protože představují zdroj snižování nákladů. (Šoljaková, 2009, 55 s.)

3. rozdělení do úrovně dílů

Již bylo výše zmíněno, že kalkulace cílových nákladů není pouhou kalkulací, ale je také nástrojem pro řízení a ovlivňování nákladů. Jednicové mzdy nejdou tak jednoduše snížit, proto největší pozornost přitahuje jednicový materiál. U složitých výrobků, které se skládají z často velkého počtu součástí, se stanovují dílčí celky. K jednotlivým dílčím celkům se poté přiřadí cílové náklady. Cílem tohoto kroku je řízení vstupů a výroby takovým způsobem, aby se dosáhlo stanovených nákladů. Popesko (2009, s. 190-191)

4. přizpůsobení nákladů

Cílem posledního kroku je snižování nákladů. Mezi metody, které se řídí do nástrojů pro snižování nákladů, se řadí analýza bodu zvratu, Zero-based Budgeting nebo také Reengineering.

Analýza bodu zvratu se zabývá bodem zvratu neboli dosaženým hospodářským výsledkem, který je nulový. Při bodu zvratu dochází ke stejné dosažené hodnoty jak nákladů, tak výnosů. Tento bod zvratu poskytuje informaci o minimální kapacitě vyrobených produktů, které je třeba dosáhnout, aby společnost mohla začít generovat zisk. (Popesko, 2009, s. 45)

Zero-based Budgeting je nástroj rozpočtování, který stanovuje rozpočty od nuly. Při provádění rozpočtu se zkoumají doposud prováděné aktivity a vynaložené náklady. Cílem je

kritické zhodnocení prováděných aktivit před rozdělováním zdrojů. (Popesko, 2009, s. 218)

Pojem **Reengineering** vysvětlují Hammer a Champy (2000, s. 38) (vlastní překlad). „*Reengineering v podstatě znamená zásadní přehodnocení a radikální rekonstrukci (redesign) podnikových procesů tak, aby mohlo být dosaženo dramatického zdokonalení z hlediska kritických měřítek výkonnosti, jako jsou náklady, kvalita, služby a rychlost.*“

V dnešním globálním a konkurenčním trhu je potřeba mít nastavené ceny výrobků před počátkem výrobního procesu. Ceny musí být nastaveny podle tržních a konkurenčních podmínek, cílů managementu a cenových cílů při pronikání na trh. Náklady musí umožnit přijatelný zisk a návratnost kapitálu. Produktový vývoj, výrobní procesy, investice a ostatní nákladové veličiny musí vzájemně kooperovat v kontextu s tržní cenou. Tohle vše umožňuje strategický nástroj kalkulace cílových nákladů. (Institute of Management Accountants, 1999, s. 9, Kachalay, 2012, s. 69) (vlastní překlad)

4.3 Kalkulace životního cyklu

Kalkulace životního cyklu je nástroj spojující veškeré náklady, které vznikají již od konceptu výrobku až po jeho odstranění z výrobního programu a stažení z trhu. Takové výrobky jsou analyzovány za účelem zjištění, zda přinesou zisk po celou dobu jejich životního cyklu. (Zimmerman, 2000, cit. Stefanovic, 2011, s. 10) (vlastní překlad)

Také Pazarceviren (2013, s. 128) (vlastní překlad) vyzdvihuje nutnost vypočítat náklady ve všech fázích života výrobku od výzkumu a vývoje po poprodejní náklady. S rostoucím počtem konkurentů a intenzivnější hospodářské soutěže je potřeba stanovit cenu jasnějším způsobem.

Šoljaková (2009, s. 50) doplňuje, že je důležitý i tzv. ekonomický životní cyklus výrobku. Je to období, po které produkt vyvolává náklady a přináší výnosy.

Životní cyklus nového výrobku je definován ve čtyřech fázích – zavádění, růst, zralost, útlum. Každá fáze by měla být podrobena hodnocením podle různých kritérií. Protože v každé fázi jsou různé ceny a náklady na výrobek. (Pazarceviren, 2013, s. 128) (vlastní překlad)

Kalkulace životního cyklu se zavádí z důvodů:

- zkracování životního cyklu výrobku
- nárůst nákladů na přípravu nových výrobků a nákladů na likvidaci vyražených výrobků
- nástroj pro řízení nákladů na výzkum a vývoj (Popesko, 2009, s. 194)

Poté, co se charakterizuje životní cyklus výrobku, jeho délka a odhad objemu prodeje se odhadují náklady v jednotlivých etapách životního cyklu. Nejprve se odhadují náklady předvýrobní etapy. Do těchto nákladů se řadí náklady na výzkum a vývoj, náklady na design, konstrukci výrobku, náklady na marketing apod. Výrobní etapa zahrnuje převážně jednicové a režijní náklady. Povýrobní etapa v sobě zahrnuje náklady na demontáž výrobní linky, likvidace zásob apod. (Šoljaková, 2009, s. 62)

Délka životního cyklu bývá různá pro každý výrobek. Zpravidla přesahuje jeden rok a při kalkulaci je to zapotřebí brát v potaz. Kalkulace životního cyklu nepočítá pouze s náklady, které zde byly zmíněny, ale zahrnuje i další vlivy, které mohou výsledný výpočet ovlivnit. Mezi vlivy se mohou řadit změny prodejní ceny výrobku, konstrukční změny, změny designu, změny měnových kurzů, legislativní podmínky nebo časovou hodnotu peněz. (Popesko, 2009, s. 197)

5 SHRUTÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ

Teoretická část práce je zpracována s pomocí dostupných literárních zdrojů a poznatků z oblasti řízení nákladů a kalkulace. Cílem teoretické práce bylo formou literární rešerše vytvořit podklad pro zpracování analytické a projektové části diplomové práce.

Nejprve je definován význam a využití kalkulace s následným poukázáním na důležitost řízení nákladů. Další kapitola již vymezuje různé pohledy na nahlížení nákladů. Náklady jsou roztrženy podle nejvyužívanějších členění a následně jsou tato členění rozebrána a je poukázáno na případná omezení.

Vymezení klasických metod kalkulace je další kapitola. V této kapitole jsou popsány tradiční kalkulační metody, jako je kalkulace dělením a kalkulace přírážková. Tradiční kalkulace mají svá omezení, která jsou také zmíněna. Následně se poslední kapitola teoretické části detailně zabývá moderními metodami kalkulace.

Omezení a nedostatky klasických kalkulačních metod byly východiskem pro vznik nových moderních kalkulací. Mezi tyto kalkulace patří Activity-based Costing, s pomocí které je společnost schopna přiřadit nepřímé náklady na základě příčinné souvislosti na nákladový objekt a tedy přesněji, než to bylo u klasických kalkulací. Kalkulace cílových nákladů je naopak zaměřena na zákazníka a na neustálou snahu o snižování nákladů s cílem dosáhnout stanovených cílových nákladů a cílové tržní ceny. Další popisovanou metodou je kalkulace životního cyklu, která pracuje s náklady vznikající po celé délce životního cyklu výkonu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Pro zpracování praktické části byla vybrána společnost PRINT, a.s., která se potýká s nízkým stupněm řízení nákladů. Jméno společnosti má pouze informativní charakter. Na žádost vedení bylo jméno změněno.

6.1 Základní údaje o společnosti

Již 15 let na trhu je akciová společnost PRINT, která působí v odvětví výroby a informačních technologií. Převážně se společnost zabývá výrobou hardwarových komponent k tiskárnám a vývojem softwaru pro efektivní tiskový management. Sídlem společnosti je Brno, kde také společnost vznikla. V Brně se nachází veškeré pracovní zázemí od výroby a logistiky po řízení lidských zdrojů.

V současnosti společnost zaměstnává celkem 272 zaměstnanců. Společnost má několik obchodních zástupců po celém světě, kteří zajišťují prodej pro určitou část trhu. Organizace obchoduje v rámci tzv. B2B trhu, na kterém své služby a produkty prodává svým partnerům a následně si partneři zprostředkovávají prodej koncovým uživatelům. Koncoví zákazníci jsou převážně obchodní společnosti, státní a příspěvkové instituce (př. nemocnice, školí zařízení).

Společnost klade neustále důraz na výzkum a vývoj svých produktů, proto také stále rozšiřuje své vývojářské oddělení. Také je na prvním místě kvalita produktů a služeb. Produkty a služby dodává v takové kvalitě, že je ve svém oboru mezi předními dodavateli. Za své působení na trhu si získala silný okruh zákazníků a velkou oblibu, proto se podíl na trhu odhaduje na 60 %.

Z analýzy vnitřního a vnějšího prostředí vyplývá, že společnost má stabilní pozici na evropském trhu, na kterém obchoduje s kvalitními produkty. Veškerou výrobu, servis a zákaznickou podporu si zajišťuje vlastními silami. Společnost také investovala do svých prostor, proto při vývoji nové verze softwaru nebude potřeba zvyšovat kapacity a tudíž se nebudou ani zvyšovat fixní náklady. Společnosti se také otvírají nové příležitosti jako například získáním dotace z Evropské unie nebo spolupráce s novými partnery a z toho plynoucí rozšíření trhu. Hrozbu substitučních produktů, která plyne společnosti z vnějšího prostředí, je možné odstranit prodejem kvalitních produktů, které vytěsní produkty konkurentů. Další hrozbou se rovněž jeví digitalizace a snižování potřeby tisknutého papíru. Šetrnost k životnímu prostředí je jedna ze strategií společnosti, proto i své produkty vyvíjí

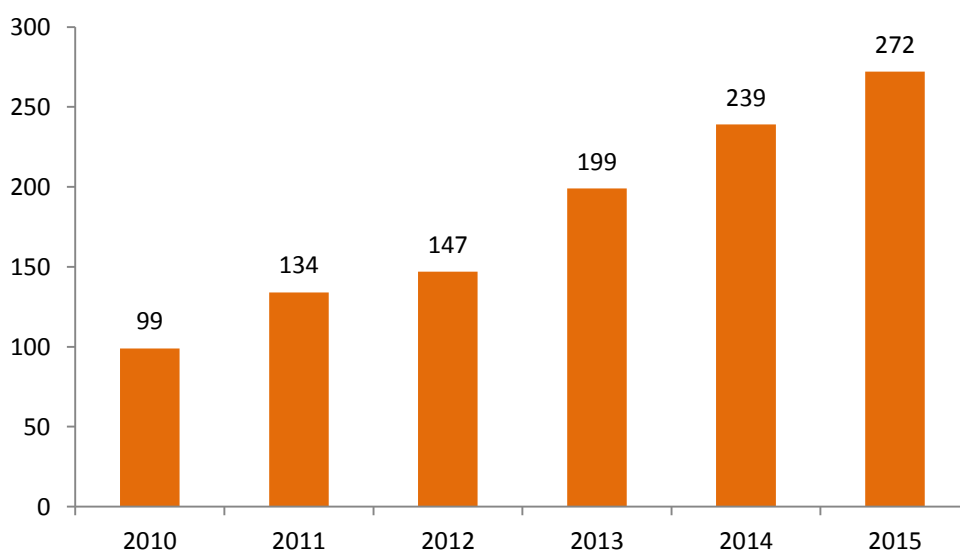
tak, aby umožňovala efektivní tisk. Navíc v některých organizacích je stále nutné archivovat dokumenty v tištěné podobě, proto bude pořád software potřeba. Přesto se musí společnost začít zaměřovat na diverzifikaci svého výrobního portfolia a využít příležitost technického pokroku.

Společnost navíc každý rok hledá nové možnosti rozšíření svého produktového portfolia a investuje do dalších technologií. Nejaktuálnější je významná investice v roce 2015 do společnosti zabývající se 3D tiskem. Tím společnost rozšířila své produktové portfolio o 3D tiskárny a komponenty k nim. Touto investicí si chce organizace zajistit stabilitu a budoucí růst.

V tabulce je dále pro přehled nastíněn vývoj zaměstnanců společnosti. Za posledních šest let se společnost neustále rozrůstá a od roku 2010 zvýšila počet zaměstnanců více než dvojnásob.

Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců za jednotlivé hospodářské roky (vlastní zpracování)

Počet zaměstnanců	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Česká republika	99	134	147	199	239	272



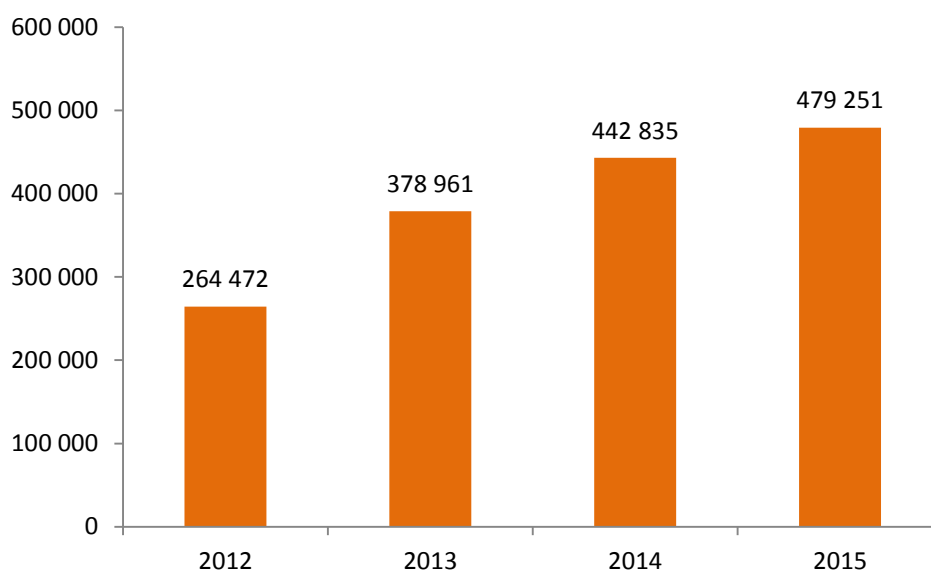
Obr. 2 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

S růstem společnosti je spojeno najímání nových pracovníků. Největší nárůst je zaznamenán v posledním hospodářském roce 2015. Vzrůst počtu zaměstnanců je zapříčiněn již zmíněnou koupí nové společnosti podnikající s 3D tiskárnami.

6.2 Základní ekonomické ukazatele

Finanční analýza je často důležitou součástí podniku. Finanční analýza vypovídá o stavu majetku a zdrojů a je často podkladem pro další rozhodování nebo zjišťování příčin různých změn a finančních problémů. Společnost PRINT finanční analýzu neprovádí. Pro účely práce byly zpracovány základní ekonomické ukazatele.

Společnost hospodaří v účetním období shodným s hospodářským rokem, který vždy začíná 1. července a končí 30. června následujícího roku.



Obr. 3 Vývoj tržeb v tis. Kč (vlastní zpracování)

Tab. 2 Finanční ukazatelé v tis. Kč nebo v procentech
(vlastní zpracování)

Finanční ukazatel	2012	2013	2014	2015
Rentabilita aktiv	19,15 %	21,13 %	14,21 %	12,35 %
Rentabilita vlastního kapitálu	32,30 %	54,10 %	36,04 %	29,73 %
Čistý pracovní kapitál	24 052	117 948	149 475	179 926
Potřeba čistého pracovního kapitálu	41 960	69 886	113 634	101 705
Koeficient samofinancování	28,92 %	33,55 %	32,95 %	35,65 %
Celková zadluženost	71,08 %	66,45 %	67,05 %	64,35 %

Nejprve je vypočtena rentabilita aktiv v tzv. hrubé podnikové podobě, která pracuje se ziskem před zdaněním a úroky. V roce 2015 se z jedné koruny vložených aktiv vrátí v podobě hrubého zisku 0,1235, tedy 12,35 %.

Následně je nahlíženo na čistý pracovní kapitál. Čistý pracovní kapitál vyjadřuje velikost prostředků, ze kterých jsou hrazeny náklady nutné k fungování podniku poté, co jsou uhrazeny krátkodobé dluhy. Kromě roku 2012, kdy byl čistý pracovní kapitál nižší než potřeba čistého pracovního kapitálu, se každým rokem pracovní kapitál zvyšuje. Potřeba pracovního kapitálu se ale výrazně nezvyšuje, proto není nutné takový kapitál uchovávat v oběžných aktivech. Společnost v oběžném majetku hromadí více prostředků než je nutných.

Dále byl zjištěn poměr cizího a vlastního kapitálu. Poměr vlastního a cizího kapitálu je v každém roce přibližně na stejné úrovni. Struktura vložených zdrojů je v poměru vlastní zdroj : cizí zdroj 36 : 64 na konci hospodářského roku 2015. Společnost disponuje vyšším objemem cizího kapitálu. Znamená to, že převážnou část podnikání společnost hradí z cizího kapitálu.

6.3 Výrobní portfolio

Společnost ve svém produktovém portfoliu disponuje jak hardwarovými, tak softwarovými produkty. Stěžejním produktem je software, který se neustále vyvíjí a zlepšuje.

Podnikový software

Podnikový software je inteligentní modulární řešení pro správu tisku, kopírování a skenování. Hlavním posláním tohoto produktu je snižovat náklady a zvyšovat zabezpečení dokumentů a produktivitu s ohledem na udržitelnost a ekologii. Je to licence, která zajišťuje efektivní tiskový management s řadou podpůrných vlastností. Mezi vlastnosti a služby připadající k produktu je například tisk na základě nastavitelných pravidel, mobilní tisk, správa skenování, účtování za tisk nebo reporting (přehled o tiskovém prostředí).

Software je klíčovým produktem společnosti, od kterého se odvíjí všechny další hardwarové a softwarové produkty. Společnost má proto velmi provázané produktové portfolio.

Terminál

Další položkou v portfoliu jsou terminály. Datové zařízení podporující všechny funkce tisku, kopírování a skenování. Pomocí plastové karty nebo PINu a hesla lze načíst a zpracovat data. Plastové karty navíc společnost umožňuje různě potisknout dle přání zákazníků. Terminály jsou navrženy tak, aby byly kompatibilní s multifunkčními tiskárnami.

Další komponenty

K významným produktům společnost dodává další komponenty. Z hardwarových jsou to například čtecí karty, kabely, USB. Mezi softwarové to jsou různé vlastnosti, které jsou přidány k softwaru a služby – instalace technikem, reakční doby pro vyřízení nefunkčnosti nebo reklamace.

6.4 Organizační schéma

Představení společnosti je důležité také z pohledu organizační struktury. Náhled na organizační strukturu společnosti je zobrazen v následujícím grafu.



Obr. 4 Organizační schéma společnosti (vlastní zpracování)

Na základě organizačního schématu je patrné, že společnost člení podnikové činnosti do sedmi divizí. Jednotlivé divize se dále rozdělují na útvary. Každý útvar sdružuje podobné činnosti a úkoly vykonávající v rámci divize. V každém útvaru pracuje několik zaměstnanců, kteří jsou podřízeni manažerovy útvaru. Manažer útvaru se přímo odpovídá řediteli konkrétní divize. Vedení společnosti je vrcholovým orgánem společnosti, kterému se podřizují ředitelé všech divizí. V organizaci panuje funkční organizační struktura.

Divize financí – útvary účetnictví, controllingu a mezd se řadí do divize financí. Tato divize zajišťuje finanční stránku organizace. Veškeré finanční toky a operace jsou zde zpracovávány. Jako jediná z divizí má celkový přehled o stavu organizace a jejím úkolem je také zachytit případné finanční problémy.

Divize výroby – výrobní divize zajišťuje výrobu hardwarových komponentů. Divize v sobě sdružuje jak útvar výroby, tak útvar logistiky. V této divize se zajišťují veškeré výrobní a logistické procesy od nákupu materiálu, výroby, montáže až po expedici.

Divize obchodu a marketingu – prodej veškerých služeb a produktů musí zajišťovat obchodní zástupci, kteří je nabízejí partnerům. Útvar marketingu, který je součástí divize, organizuje akce, vytváří propagační materiály a účastní se veletrhů a konferencí.

Divize zákaznické podpory – zákazník, který si zakoupí produkt či službu má nárok na různé služby od zajištění implementace softwaru, customizační úpravy až po vyřízení reklamace a upgradu nové verze softwaru.

Divize výzkumu a vývoje – nejvýznamnější divize, jejíž činností je vývoj softwaru a zabezpečování a udržování stávajících verzí. Divize se rozděluje na útvar vývoje, který se věnuje pouze vývoji nové verze a dále na útvar produktového managementu a produktové architektury.

Divize administrativy a řízení lidských zdrojů – tato divize obstarává administrativní podporu všech podnikových činností a také řídí lidské zdroje. Smyslem divize je zajistit pro všechny podnikové procesy zázemí a kvalifikované pracovníky.

Divize správy a řízení – tato divize se stará o celkový chod společnosti.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Další část práce se zabývá analýzou nákladů a nákladového managementu ve společnosti PRINT, a.s. Nejprve jsou rozebrány jednotlivé vynakládané náklady, a jakým způsobem je společnost člení. Následně je nahlíženo na současný stav nákladového managementu a poukázáno na případné nedostatky.

7.1 Vynakládané náklady

První část kapitoly pojednává o vynaložených nákladech uvnitř společnosti. Společnost v rámci své podnikatelské činnosti využívá druhové členění nákladů, které je jednoduše zjištělné z finančního účetnictví.

*Tab. 3 Druhové rozdělení nákladů (tis. Kč)
(vlastní zpracování z účetních závěrek)*

Náklady	2015
Spotřeba materiálu, energie a služeb	195 680
Osobní náklady	210 898
Odpisy	24 177
Finanční náklady	7 878
Ostatní náklady	2 402
Celkem	441 035

Z účetnictví vyplývá, že největší část nákladů tvoří spotřeba materiálu, energie a služeb a dále osobní náklady. **Do spotřeby materiálu, energie a služeb** jsou zahrnuty veškeré spotřebované materiálové potřeby pro výrobu výkonů, ale také kancelářské potřeby či propagační materiály. Spotřeba elektrické energie, plynu a vody je také součástí této položky. **Osobní náklady** představují mzdové náklady všech zaměstnanců organizace spolu s odměnami, bonusy, zákonným zdravotním a sociálním pojištěním a ostatními sociálními a zdravotními náklady (např. stravenkami). Není překvapivé, že největší podíl z nákladů jsou právě položky spotřeba materiálu a mzdové náklady. Na výrobě, vývoji a prodeji stojí celá podnikatelská činnost. Zbylou část nákladů tvoří **odpisy** k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, **ostatní provozní náklady** a **finanční náklady**, mezi které patří úroky, daně a ostatní finanční náklady.

Dále společnost své náklady rozděluje podle nejvýznamnějších divizí, které vyplývají z organizační struktury. Dle divizí jsou sledovány pouze náklady provozní a mzdové. Do provozních nákladů jsou zahrnuty veškeré náklady, které jsou v divizi vynaloženy, např. náklady na marketing, informační technologie, vzdělávání, cestovné, certifikace, nájemné, telefon a další. V následující tabulce je toto dělení zachyceno za fiskální rok 2013/2014.

Tab. 4 Mzdové a provozní náklady v tis. Kč nejvýznamnějších divizí za fiskální rok 2013/2014 (vlastní zpracování z interních dat)

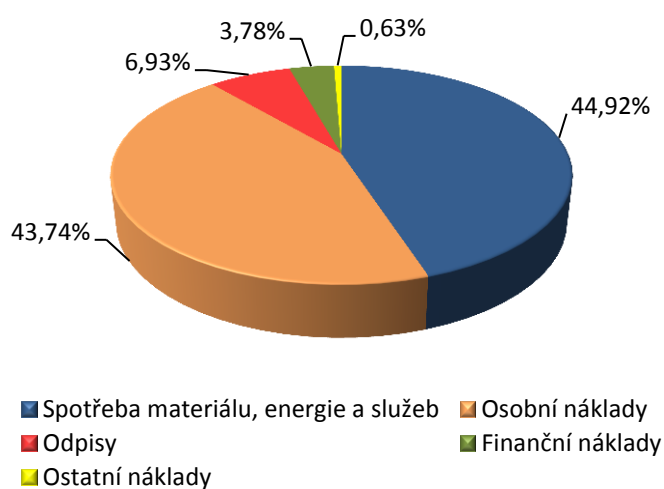
Divize	Provozní náklady	Mzdové náklady	Celkem
Výroba a logistika	5 572,0	9 395,9	14 967,9
Obchod a marketing	22 601,0	37 185,9	59 786,9
Vývoj a výzkum	9 181,7	62 803,1	71 984,8
Zákaznická podpora	9 899,0	37 849,6	47 748,6
Administrativa a řízení lidských zdrojů	1 841,0	3 325,8	5 166,8

Z tabulky lze vyčíst, že nejvíce nákladů se spotřebovává v divizi **vývoje a výzkumu**. Největší podíl na tom mají mzdové náklady. Každým rokem se oddělení vývoje rozrůstá o nové vývojáře. Společnost hledá nové mladé talenty, často již na univerzitách.

Další v pořadí s vysokými náklady je divize **obchodu a marketingu**. Propagace a snadný přístup k produktu jsou prioritou společnosti. Společnost využívá nejrůznějších forem komunikačních kanálů, od vlastních webových stránek, sociálních sítí až po účasti na konferencích či pořádání vlastních událostí. Obchod probíhá přes obchodní zástupce, kteří mají rozdělený trh a komunikují s partnery. Také je vytvořeno webové rozhraní pro snadnější objednávání, ale zatím jej mnoho partnerů nevyužívá. Partneři pro své zákazníky objednávají prostřednictvím emailové komunikace a zpracování objednávky již patří do divize **výroby a logistiky**. Oproti divizi vývoje a Obchodu nemá divize výroby tak vysoké náklady. Je to zapříčiněno nižším počtem zaměstnanců ve výrobě a logistice. Výroba hardwarových komponent je v celkové produkci méně výrazná. Software v prodeji zaujímá nejvyšší místo. Nákup softwaru vyžaduje pouze zpracování objednávky a elektronické zaslání licenčního klíče.

Zákaznická podpora je další divize s vysokými mzdovými náklady. Jak Vývoj a výzkum, tak Zákaznická podpora je založena na pracovnících a vysoké mzdové náklady jsou pochopitelné. Zákaznická podpora se stará o partnery a koncové zákazníky. V případě implementace softwaru, technických konzultací či řešení problémů s chodem softwaru si zákazníci volají zákaznickou podporu.

Zjištěné náklady jsou také graficky zobrazeny v následujícím grafu. Graf znázorňuje průměrný podíl jednotlivých nákladových položek ve společnosti.



*Obr. 5 Průměrný podíl nákladů ve společnosti
(vlastní zpracování z účetní závěrky)*

Dalším nákladovým rozdělením je **kalkulační rozdělení**, které rozlišuje náklady na přímé a nepřímé. Vlastním zpracováním z účetních závěrek a analytické evidence jsou analyzovány tyto náklady pro všechny výkony dohromady.

*Tab. 5 Kalkulační rozdělení nákladů
(vlastní zpracování)*

Kalkulační rozdělení	
Přímé náklady	130 360 268 Kč
Nepřímé náklady	326 644 996 Kč

Následně bylo provedeno rozdělení do skupin jednotlivých přímých a nepřímých nákladů. Převážná část nákladů patří do nepřímých.

*Tab. 6 Přímé náklady
(vlastní zpracování)*

Přímé náklady	
Spotřeba materiálu	52 499 095 Kč
Osobní náklady	72 199 000 Kč
Spotřeba energie	1 409 569 Kč
Ostatní přímé náklady	4 252 604 Kč

V tabulce jsou uvedeny celkové přímé náklady za fiskální rok 2014/2015. Tyto přímé náklady jsou přímo vztaženy k produktům organizace. Přes 52 mil. Kč tvoří jen spotřeba materiálu potřebného pro výrobu výkonů. Dále mzdové náklady indikují vysokou část přímých nákladů. Ostatní přímé náklady již tvoří jen malou část.

Spotřeba materiálu – Do spotřeby materiálu jsou aktivní součástky, pasivní součástky a další komponenty:

- kondenzátory
- rezistory
- reproduktory
- tlumivky
- tranzistory
- pojistky
- a další

Osobní náklady – Výrobní pracovníci jsou zahrnuti do přímých nákladů spolu se zaměstnanci v divizi výzkumu a vývoje. Součástí jejich osobních nákladů jsou zahrnuti mzdové náklady, odměny ze čtvrtletních hodnocení výkonnosti, přesčasy a zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Spotřeba energie – Součástí spotřeby energie je veškerá spotřebovaná elektrická energie jak ve výrobě, tak ve vývoji. Dále se při výrobě uplatňuje technický plyn pro různé technologické procesy, např. řezání. Spotřeba vody je také součástí této položky.

Ostatní přímé náklady – V ostatních přímých nákladech lze nalézt materiálové potřeby ve výzkumu a vývoji, technické služby ve výrobě a ostatní provozní náklady.

*Tab. 7 Nepřímé náklady
(vlastní zpracování)*

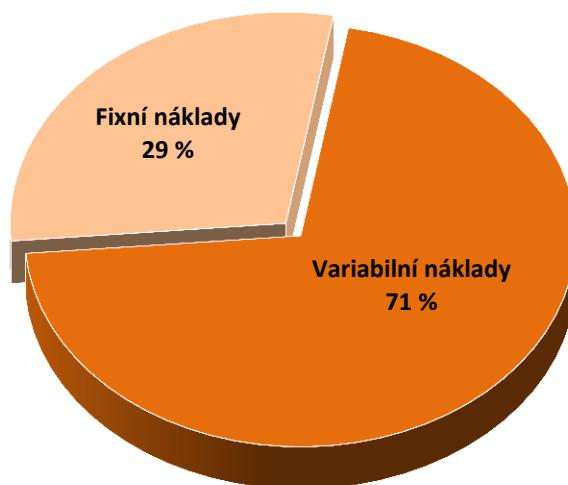
Nepřímé náklady	
Osobní náklady	150 363 225 Kč
Ostatní provozní náklady	10 689 015 Kč
Spotřeba energie	693 744 Kč
Cestovné	25 534 767 Kč
Oprava a udržování	419 870 Kč
Ostatní náklady	126 671 554 Kč
Daně a poplatky	12 272 821 Kč

Další tabulka zachycuje roční nepřímé náklady. Osobní náklady ostatních zaměstnanců jsou největší položkou nepřímých nákladů. Mezi další položky patří cestovné, spotřeba energie a vody v administrativních částech budov, opravy a udržování, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku či finanční náklady jako jsou úroky, daně a kurzovní ztráty.

Mezi další důležité dělení nákladů je v návaznosti na objem vyprodukovaných výkonů. Variabilní a fixní náklady jsou zachyceny v následující tabulce.

*Tab. 8 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu
produkce (vlastní zpracování)*

Náklady	
Fixní náklady	133 029 116 Kč
Variabilní náklady	323 976 148 Kč



*Obr. 6 Procentní podíl nákladů
(vlastní zpracování)*

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce je stanovena z analýzy analytické evidence s konzultací vedení. Každá položka v účetnictví byla podrobena analýze, nakolik je ovlivněna objemem vyprodukovaných produktů. Nejprve bylo nutné nahlédnout do účetnictví a na jednotlivé položky nákladů, které společnost eviduje. Pod každým nákladovým účtem se skrývaly jednotlivé účetní případy. Na některých účtech bylo až statisíce účetních případů, proto bylo zapotřebí je seskupit do skupin. Nejvíce položek bylo zhodnoceno jako velmi proměnlivých. Ve společnosti převládají variabilní náklady, které jsou skoro 324 mil. Kč, v procentním vyjádření 71 %.

Do variabilních nákladů je zahrnuta spotřeba materiálu a veškerých komponent a dílů. Dále se do variabilních nákladů, které jsou ovlivněny objemem vyprodukovaných výkonů, zařazuje spotřeba energie a oprava strojů. Nedílnou součástí jsou osobní náklady pracovníků výroby a zaměstnanců výzkumu a vývoje.

Tab. 9 Variabilní náklady (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	
Spotřeba materiálu	148 574 443 Kč
Spotřeba energie	3 266 123 Kč
Oprava a udržování strojů	75 251 Kč
Osobní náklady	168 739 854 Kč
Přeprava	3 320 478 Kč
Celkem	323 976 148 Kč

Do fixních nákladů jsou zařazeny veškeré náklady vznikající i při neprodukování žádných výkonů. Jedná se o položky, které přímo nesouvisí s výrobou a vývojem softwaru jako je nájemné, odpisy, leasingové splátky, mzdy administrativních pracovníků a různé potřebné certifikace.

Tab. 10 Rozdělení fixních nákladů (vlastní zpracování)

Fixní náklady	
Spotřeba energie	4 192 227 Kč
Oprava a udržování budov	419 870 Kč
Nájemné	14 771 652 Kč
Daně a poplatky	10 237 505 Kč
Odpisy	24 177 468 Kč
Certifikace	1 273 785 Kč
Cestovné	24 312 867 Kč
Leasing	5 767 657 Kč
Osobní náklady THP	36 864 438 Kč
Úroky	2 051 004 Kč
Ostatní provozní náklady	1 539 224 Kč
Ostatní služby	7 421 419 Kč
Celkem	133 029 116 Kč

Z analýzy vyplývá, že fixní náklady zaujímají značnou část nákladů organizace. Je proto důležité zjistit, zda je společnost schopna svou činností fixní náklady uhradit.

*Tab. 11 Výpočet krycího příspěvku na úhradu
fixních nákladů a zisku (vlastní zpracování)*

Výnosy	513 144 478 Kč
- Variabilní náklady	323 976 148 Kč
= Krycí příspěvek na úhradu FN a zisku	189 168 330 Kč
- Fixní náklady	133 029 116 Kč
= Zisk	56 139 214 Kč

Společnost je schopna ze svých výnosů a po úhradě variabilních nákladů uhradit i fixní náklady a vytvořit zisk. V minulém hospodářském roku 2014/2015 byla výše zisku až 56 mil. Kč.

Indikovány vysoké fixní náklady jsou způsobeny technologickými a jinými investicemi, které jsou příčinou většího objemu fixních nákladů. Jednou z investice je přesídlení do nové budovy. Růst fixních nákladů také způsobuje prudká expanze organizace. V období krize ale není tak lehké fixní náklady snížit. V zájmu společnost by proto mělo být snižování těchto nákladů, což přinese prospěch. Pokles odbytu výkonů totiž může způsobit problémy při úhradě fixních nákladů.

7.2 Současné řízení nákladů

Náklady společnosti budou vznikat neustále, je proto důležité, jak je společnost eviduje, sleduje, řídí a využívá informace, které sebou nesou. Na základě konzultace s manažerem controllingu bylo zjištěno řízení nákladů sledované společnosti.

Sledovaná společnost řízení nákladů nepovažuje za prioritní a je odsunuto na vedlejší kolej. Prioritou organizace je růst odbytu, expanze na nové trhy a rozšíření tržního podílu po celém světě.

Aktuálně se společnost zabývá pouze druhovým členěním nákladů, které vyplývá z finančního účetnictví a také sleduje náklady v rámci významných divizí. Analytickou evidenci používá jen pro některé účty. Veškeré náklady tedy eviduje pouze na syntetických účtech a v divizích. Jak bude uvedeno níže, společnost rovněž sleduje náklady pro účely vytvoření předběžné kalkulace.

Společnost vytváří také report, který každý měsíc aktualizuje a ve kterém sleduje vzniklé měsíční náklady v divizích. Jediný účel, proč report vzniká, je pro účely vrcholového managementu a pro představu o výši celkových nákladů a výnosů. Z reportu jde také vyčíst velikost hrubého zisku za každý měsíc hospodářského roku.

7.2.1 Analýza kalkulačního systému

Společnost pro sestavení kalkulace svých výrobků využívá podnikový informační systém Helios Orange. Na základě konzultace s provozním manažerem byl zjištěn způsob sestavování kalkulace hardwaru. Před výrobou nového kusu výrobku je sestavena předběžná kalkulace. Tato předběžná kalkulace je vytvořena z kvalifikovaného odhadu nákladů jednotlivých položek vstupující do výrobního procesu. Předběžná kalkulace dává pouze podklad pro budoucí srovnávání se skutečnými údaji. Na základě předběžné kalkulace se často vytvoří již prodejní cena, která je nabídnuta odběratelům. Časem se ale může cena modifikovat na základě výsledné kalkulace, pokud se velmi odchyluje od předběžné.

Výrobní proces pracuje s výrobními dávkami. Pro každý druh výrobku je stanovená minimální výrobní dávka jednoho druhu výrobku, která se vyrobí. Při každé výrobní dávce je sestavena tzv. kmenová karta v informačním systému, do které se zaznamenávají veškeré náklady, které byly zapotřebí pro výrobu jedné dávky. Jakmile je dávka vyrobena, náklady se podělí počtem vyrobených kusů a je stanoven náklad na jeden kus výkonu.

Pro každý druh výkonu je stanoven výrobní proces. Postup výroby jednotlivého výrobku. Náklady výkonu se přiřazují k jednotlivému dílčímu výrobnímu procesu. Náklady na pracovníky nebo náklad na práci strojů jsou shrnuty právě v kmenové kartě výrobní dávky a poté rozpočítány. Kmenová karta obsahuje také náklady za nájemné, energie i provozního. Tyto nepřímé náklady jsou rozpočítány podle režijní přírážky. Podílem nepřímých nákladů a rozvrhové základny (mzdové náklady) je zjištěno procento přírážky. Nejčastěji je režijní přírážka 20 %.

Obecná forma kalkulačního vzorce sledované společnosti má následující podobu:

*Tab. 12 Obecný kalkulační vzorec
(vlastní zpracování)*

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

4. Zásobovací režie

5. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady

6. Zisk

Cena výkonu

Do **výrobní režie** v kalkulačním vzorci jsou zahrnuty mzdové náklady vedoucích pracovníků, náklady na opravy strojů nebo také náklady na čisticí prostředky a další potřeby pro výrobu. Ve výrobní režii jsou ty náklady, které nelze přiřadit k jednomu kusu výkonu. **Zásobovací režie** obsahuje náklady vznikající příjmem materiálu a jeho evidencí. A nakonec náklady na expedici výrobků, obaly a další náklady jsou součástí **odbytových nákladů**. Sumou položek v kalkulačním vzorci vznikají úplné vlastní náklady, se kterými se dále pracuje při stanovování tržní ceny.

Stanovení nákladů pro podnikový software je obdobné jako u stanovení výrobků. Náklady, které jsou potřebné pro správu softwaru, patří převážně mzdové náklady části pracovníků divize výzkumu a vývoje. Dále to jsou náklady na projekční práce či testování.

Cenová politika společnosti vychází z tzv. nákladových cen, průzkumu trhu a z přání managementu. Tržní cena je většinou stanovena z nákladové ceny a připočtu ziskové přírážky. Výsledkem cenové politiky je vytvořený ceník všech položek, které organizace prodává. Tento ceník je ale dále upravován podle různých skupin partnerů nebo je pro určitého partnera modifikován. Upravené ceníky jsou často výsledkem přidáním slevy.

7.2.2 Současná kalkulace

V následující tabulce je zpracována současná kalkulace pro nejprodávanější produkty software a terminál. Tabulka zachycuje přímé a nepřímé náklady na jeden kus výkonů.

*Tab. 13 Současná kalkulace nákladů softwaru
(vlastní zpracování)*

Software	Výpočet	Současná kalkulace
Mzdové náklady	6 pracovníků * 5 h * 250 Kč/h	7 500 Kč
Ostatní náklad		2 000 Kč
Nepřímé náklady	20 % ze 7 500 Kč	1 500 Kč
Celkem		11 000 Kč

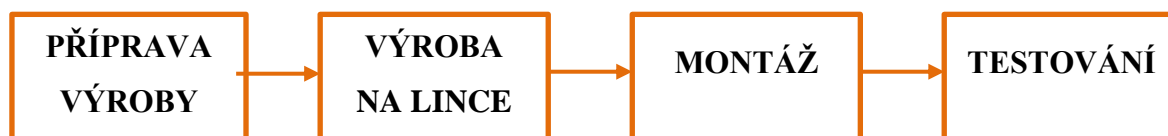
Nejprve je pozornost zaměřena na software a náklady, které jsou nevyhnutelné při poskytování tohoto produktu. Nejen, že se software musí vyvinout, ale následně se musí zachovávat jeho funkčnost a pravidelně se musí provádět upgradování, které zajistí bezproblémový chod. Zaměstnanci, kteří mají na starost udržování softwaru, také řeší různé problémy, které nastávají u zákazníků.

Jako první důležitou položkou kalkulace jsou mzdové náklady. V útvaru, který má na starost údržbu softwaru, pracuje 6 zaměstnanců. Každý zaměstnanec stojí společnost 40 200 Kč měsíčně. V přepočtu na jednu hodinu je hodinová sazba jednoho zaměstnance zaokrouhleně 250 Kč. Předpokládá se celkově na jeden softwarový produkt v průměru potřeba až 5 hodin údržby a upgrade. Mzdové náklady jsou 7 500 Kč. Do kalkulace jsou zahrnuty i ostatní náklady na testování apod. Stanovená přírážka dvacet procent pro nepřímé náklady je již známá skutečnost. Nepřímé náklady společnost počítá z režijní přírážky. Základem režijní přírážky jsou mzdové náklady. Nejčastěji je režijní sazba právě 20 %. Celková nákladová náročnost na jeden software je **11 000 Kč**.

Tab. 14 Současná kalkulace nákladů na terminál
(vlastní zpracování)

Terminál	Výpočet	Současná kalkulace
1. Příprava výroby		
Materiál		3 500 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč
2. Výroba na lince		
Výroba	30 min * 1 880 Kč/h	940 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč
Ostatní náklady		488 Kč
3. Montáž		
Mzdový náklad	30 min * 150 Kč/h	75 Kč
Materiál		590 Kč
4. Testování		
Mzdový náklad	24 min * 150 Kč/h	60 Kč
Nepřímé náklady	20 % z 235 Kč	47 Kč
Celkem		5 800 Kč

Výrobní proces byl již krátce popsán při popisu dosavadního řízení nákladů. Výrobní proces společnosti se skládá z několika dílčích činností a procesů, které jsou navzájem propojeny a jako celek zabezpečují výrobu produktu. Při výrobě terminálu je výrobní proces následující.



Obr. 7 Výrobní proces (vlastní zpracování)

Každá fáze v sobě skrývá náklady, které zajišťují plynulý chod celého procesu. První část výrobního procesu je příprava výroby, která má za úkol nachystat v požadovaném množství a kvalitě materiál do výroby. Společnost mi při poskytování dat ke kalkulaci byla ochotna sdělit jen souhrnné údaje. Náklady v první fázi jsou celkem 3 550 Kč a zahrnuje potřebný materiál (součástky, komponenty, plast) a čas strávený jedním zaměstnancem.

Hodinová sazba zaměstnance je 150 Kč. Samotná výroba se z větší části odehrává na lince. Náklady výroby jsou 1 478 Kč. Výroba na lince zahrnuje potřebný čas výrobní linky a jednoho pracovníka, který linku kontroluje a seřizuje polotovary. Jakmile jsou polotovary výrobní linkou vyrobeny, pracovník polotovary smontuje dohromady. Montáž jednoho produktu trvá asi 30 minut a je při ní spotřebován dílčí materiál. Nakonec je potřeba, aby byl terminál otestován pro svou funkčnost a byly podchyceny chyby a zmetky.

Spolu s nepřímými náklady je kalkulace jednoho terminálu 5 800 Kč.

7.2.3 Identifikace nedostatků

Pro společnost jsou náklady jen nutnou položkou pro provozování činnosti podniku. Nejdůležitější je měsíční růst výnosů a všechny činnosti v organizaci jsou tomu podřízeny. Náklady proto nejsou podrobeny detailnějšímu pohledu a snaha o snižování a zefektivnění není brána v úvahu. Nedostatečné řízení nákladů je prvním problémem, který byl ve společnosti zachycen.

Náklady jsou sledovány a poskytují společnosti různé informace, přesto jsou zachyceny pouze na účtech, které shromažďují náklady podobného charakteru, ale nejsou rozlišeny podle další funkce nebo účelu, ke kterému vznikají. Dále jsou náklady sledovány v jednotlivých divizích, ale také jen podle syntetických účtů. Společnosti chybí rozsáhlejší analytická evidence, která by poskytovala úplné a přesné informace o jednotlivých nákladových položkách.

Společnost vůbec nerozlišuje fixní a variabilní náklady a proto se o jejich výši nezajímá. V organizaci by měl být nastaven kontrolní mechanismus, který by detekoval případný vysoký podíl fixních nákladů. Následně by se provedla analýza příčin a možných rizik.

Společnost provádí přírážkovou kalkulaci pro své výkony. Nepřímé náklady jsou stanovovány stejnou režijní přírážkou pro všechny typy produktů. Společnost nezohledňuje výkony podle toho, kolik spotřebuje zdrojů, a proto zde nelze jednoznačně určit, který výkon přináší více či méně nákladů.

Analýza nákladů a kalkulace se stala podkladem pro zhodnocení současného stavu nákladů ve společnosti a úkolem následující kapitoly je navrhnout projekt využití moderní metody řízení nákladů, která přinese jiný pohled na výnosy a náklady.

8 IMPLEMENTACE VHODNÉ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Projektová část práce vychází ze zjištěných nedostatků řízení nákladů ve vybrané společnosti. Vytvořený projekt vychází z údajů a informací získaných ve sledované organizaci z informačního systému nebo konzultací s vedením společnosti.

Projekt je navržen tak, aby poskytl nový pohled na vynaložené náklady a pomohl společnosti k efektivnějšímu řízení nákladů. Součástí projektu je také časový harmonogram a zhodnocení rizik. V závěru projektu nechybí ekonomické zhodnocení navržené metody.

V projektu zmiňované přímé a nepřímé náklady jsou identické s jednicovými a režijními náklady, resp. přímé náklady jsou shodné s jednicovými. Tak i nepřímým nákladem se rozumí režijní náklad.

8.1 Cíl projektu

Cílem projektu je představit jiný způsob stanovení cen a přiřazení nákladů ve společnosti. Vhodná moderní metoda kalkulace byla zvolena na základě analýzy dosavadního stavu společnosti.

8.2 Návrh modelu kalkulace cílových nákladů

Společnost PRINT bude v následujícím hospodářském roce zavádět nový produkt – software, který je vylepšenou verzí stávajícího softwaru. Podnikový software se vyvíjí přibližně rok v divizi výzkumu a vývoje a již před samotným prodejem a implementací u zákazníků vznikají nejrůznější náklady potřebné k vývoji takového produktu.

Z informací zjištěných přímo v organizaci a z analytické části práce je navržena nejvhodnější kalkulační metodu a to kalkulace cílových nákladů.

Důvodem pro výběr právě kalkulace cílových nákladů byl hlavně vývoj, který si společnost zajišťuje pro uvedení nového produktu. Výsledek vývoje musí uhradit ze svých tržeb náklady, které musely být vynaloženy při vývoji. Dále má společnost vysoký podíl na trhu, proto si může stanovit svou tržní cenu a kalkulace rovněž umožňuje zachovávat stanovený zisk.

Následující část práce obsahuje konkrétní postup zavedení moderní kalkulační metody. Po jednotlivých krocích jsou nastíněny doporučené postupy pro stanovení konkrétních nákladů a jejich způsob výpočtu.

Kalkulace cílových nákladů vychází ze stanovení cílových nákladů, které jsou podkladem pro hledání možností úspor a efektivnějšího nakládání se zdroji. Nejprve je zapotřební stanovit takovou tržní cenu, za kterou je společnost ochotna prodávat daný produkt a v konkurenčním prostředí je odběratelem na akceptovatelné úrovni. I nový produkt musí vytvářet zisk, proto se od tržní ceny odečte požadovaná ziskovost. Cílové náklady jsou poté stanoveny odečtem zisku od cílové (tržní) ceny.

8.2.1 Cílová cena

Na základě analýzy konkurenčního prostředí, kterou pravidelně provádí divize obchodu a marketingu a také podle požadavků managementu se stanovuje tržní cena pro jednotlivé výkony. Na trhu se dostane vylepšená verze produktu spolu s již prodávanými hardwareovými komponenty. Nastavení ceny existujícího produktu, byť vylepšeného, je pro rozhodování cílové ceny relativně jednodušší. Společnost má již podklady z minulých let o prodejích a cen. Přesto je také potřeba zhodnotit kvalitu, funkcionality, nové technologie, design a environmentální změny na trhu pro správné stanovení ceny.

Bylo již zmíněno, že společnost má na trhu převládající podíl a to šedesát procent, proto si může nastavit cenu. Navíc organizace svůj softwarový produkt prodává již deset let, proto nelze mít strach o stanovení vyšší ceny. Odběratelé mají již v podvědomí záruku kvality. Již během roku vývoje je divize marketingu a obchodu informována o novém produktu a před vstupem produktu na trh se marketing soustřeďuje na jeho propagaci, obchodní zástupci informují své odběratele (partnery) a hledají se noví odběratelé a popř. i nové trhy.

Pro potřeby sestavení kalkulace bude sledováno nastavení cen nejprodávanějších produktů společnosti. Je to nový podnikový software a terminál. Další komponenty a služby nejsou pro kalkulaci tak významné.

Cílová (tržní) cena je zobrazena v následující tabulce.

*Tab. 15 Cílová cena produktů
(vlastní zpracování)*

Položky	Cena
Software	18 000 Kč
Terminál	9 500 Kč

V předešlých letech byla průměrná standardní cena softwaru nastavena na 14 000 Kč. Výzkum a vývoj pracuje na novém designu a nových nástrojích v softwaru, které zvýší kvalitu a uživatelskou funkčnost na vyšší úroveň. Tento vývoj sebou přináší mnoho nákladů, které se musí započítat do finální ceny produktu. Cena je proto stanovena na vyšší úrovni než předešlá verze.

Cílová cena terminálu vychází z průměrných cen, které byly nastaveny v jednotlivých letech prodeje a navíc v sobě obsahují přírážku na požadavek managementu.

8.2.2 Cílový zisk

Dalším krokem je nastavení cílového zisku. Po konzultaci s vedením bylo zjištěné, že pro své produkty jsou stanoveny různé míry ziskovosti. Průměrná požadovaná ziskovost se pohybuje kolem deseti procent.

Pro účely diplomové práce bude nastíněn jiný postup výpočtu míry ziskovosti, který je poté možné porovnat se skutečnou mírou ziskovosti. V nabídce mohou být dva způsoby. Jeden se zakládá na výpočtu směrné ziskové přírážky vypočtené z rentability aktiv a obrátky aktiv, naopak druhý způsob pracuje s rentabilitou aktiv a aktiv potřebných pro zajištění tvorby produktů. Jelikož společnost prodává jak hardware, tak software, způsob výpočtu podle nákladů na kapitál, který je k produkci a distribuci potřeba, je hůře vyčíslitelný. U hardware je možné stanovit využití výrobní kapacity, u softwaru by se to obtížněji vyjadřovalo. Proto bude využit způsob stanovení zisku pomocí směrné ziskové přírážky.

Pro potřebu výpočtu směrné ziskové přírážky je nutné vypočítat rentabilitu aktiv a obrátku aktiv.

Obrat aktiv udává, kolikrát se aktiva obrátí za sledované období. Obrat aktiv se proto počítá jako podíl tržeb a aktiv. V hospodářském roce 2014/2015 byla obrátka aktiv následující:

$$\text{Obrat aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}} = \frac{479\,251 \text{ tis.}}{547\,678 \text{ tis.}} = 0,8751$$

Tento ukazatel vyjadřuje úroveň intenzity využití aktiv. Čím je obrátka vyšší, tím intenzivněji se pracuje s aktivy. Pokud se obrátka zpomalí, značí to, že této oblasti se musí věnovat pozornost, aby se zvýšila výkonnost.

Společnost dokáže své aktiva přeměnit v tržby v rozmezí jednoho roku pouze 0,88. To znamená, že za rok se zdroje v tržby neobráti ani v jednom obratu. Tato hodnota je nižší, ale ne natolik, aby indikovala vážný problém.

Následně se zjišťuje rentabilita aktiv, která udává, kolik korun ze zisku vyprodukuje jedna koruna vloženého aktiva do podnikání. Ve společnosti byla rentabilita aktiv stanovena na základě tzv. hrubé podnikové podoby, která pracuje se ziskem před zdaněním a úroky (EBIT):

$$\text{ROA} = \frac{\text{EBIT}}{\text{aktiva}} = \frac{67\,640 \text{ tis.}}{547\,678 \text{ tis.}} = 0,1235$$

Vypočtená rentabilita aktiv říká, že jedna koruna všech vložených zdrojů (jak cizích, tak vlastních) vytvoří přes 12 % hrubého zisku. Tato zjištěná hodnota je velmi dobrá.

Výpočet směrné ziskové přírážky poté bude následující:

$$\text{Směrná zisková přírážka} = \frac{\text{ROA}}{\text{Obrat aktiv}} = \frac{0,1235}{0,8751} = 0,14 = 14 \%$$

Zisk je 14 %.

8.2.3 Cílové náklady

Na základě stanovení cílové ceny a požadované ziskovosti je teď snadné stanovit cílové náklady.

a) software:

$$\text{Cílové náklady} = \text{cílová cena} - \text{požadovaný zisk} = 18\,000 - 2\,520 = 15\,480 \text{ Kč}$$

b) terminál:

$$\text{Cílové náklady} = \text{cílová cena} - \text{požadovaný zisk} = 9\,500 - 1\,330 = 8\,170 \text{ Kč}$$

Stanovení cílových nákladů je nejdůležitější mezník v kalkulaci cílových nákladů. Tyto náklady jsou podkladem pro srovnávání se skutečným stavem a jsou podnětem pro hledání možností ke snižování nákladů.

Vypočtené cílové náklady představují veškeré náklady i spolu s náklady na správu a řízení, marketing apod., které musí výkon uhradit.

8.2.4 Odhad prodeje

Odhad doby a objemu prodeje produktů byl stanoven z předcházejících let. Z podnikového systému byly zjištěny počty kusů v posledních pěti letech. Před dvěma lety došlo k prodeji novější verze, a proto bylo jednoduché srovnat prodej při zavádění nového softwaru s ubývajícím prodejem starší verze.

*Tab. 16 Objem prodeje softwaru
v hospodářských letech 2014 a 2015
(vlastní zpracování)*

Software	2014	2015
Počet ks	5 735	8 289

*Tab. 17 Předpokládaný objem prodeje softwaru
v jednotlivých letech (vlastní zpracování)*

Objem prodeje	Počet ks	Předpokládané tržby (tis. Kč)
2014/2015	0	0
2015/2016	6 000	108 000
2016/2017	8 000	144 000
2017/2018	11 000	198 000
2018/2019	8 500	153 000
2019/2020	5 300	95 400
2020/2019	3 200	57 600

V prvním roce se nepředpokládá žádný prodej. Tento čas je vyměřen na výzkum a vývoj nového produktu a propagaci před uvedením na trh. V prvním roce společnost očekává mnoho objednávek, ale spíše u nových zákazníků či partnerů. Je odhadnuto, že se prodá 6 000 ks. Stávající zákazníci budou spíše pozdní většina, která si produkt koupí později

v dalších letech. Vrcholem předpokládaného prodeje je třetí rok, v kterém se prodá až 11 000 ks. Bude to zapříčiněno tím, že bude produkt již osvojen na trhu. V posledních třech letech se již očekává nasycení a úpadek objednávek. Odhaduje se, že v těchto letech již na trh společnost uvede novou vylepšenou verzi produktu. Přesto se produkt bude stále prodávat pozdní většinou, které bude stačit stávající verze. Největší útlum bude v šestém roce, kdy se prodá kolem 3 200 kusů a software bude ukončen a nadále nebude společnost podporovat služby.

Obdobným způsobem byl stanoven prodejní odhad terminálu.

*Tab. 18 Předpokládaný objem hardwaru
v jednotlivých letech (vlastní zpracování)*

Objem prodeje	Počet ks	Předpokládané tržby (tis. Kč)
2014/2015	0	0
2015/2016	3 500	33 250
2016/2017	5 000	47 500
2017/2018	8 000	76 000
2018/2019	6 400	60 800
2019/2020	4 000	38 000
2020/2019	2 100	199 500

8.2.5 Stanovení rámcových cílů

Dalším krokem kalkulace je stanovení rámcových cílů. Tato etapa v sobě zahrnuje fixní náklady, které jsou potřebné pro řízení organizace a generaci zisku. Tyto náklady se v prvním kroku odečítají od cílových nákladů jako první, protože jsou to položky, které musí každý výkon uhradit.

a) náklady na správu a řízení společnosti

Náklady na správu a řízení společnosti jsou sumou vynaložených zdrojů, které se musejí spotřebovat na řízení společnosti jako celku. Pod těmito náklady si lze představit například náklady na mzdy managementu, správu administrativních budov, konzultace, zajišťování outsourcingových služeb, právní náklady a výdaje na certifikace, ale také náklady na podnikový systém a další.

Je nutné stanovit, jakou měrou by produkt měl přispívat k úhradě těchto nákladů. Jsou sledovány nejtypičtější položky objednávky, tudíž nejsou zohledněny úplně všechny druhy výkonů, které společnost produkuje. Na základě kvalifikovaného odhadu konzultací s vedením byla stanovena procentní sazba – **5 %**.

b) náklady na výzkum a vývoj

Nejvýznamnější strategické náklady jsou investice do výzkumu a vývoje. Nový softwarový produkt vyžaduje několikaměsíční vývoj, který zajistí vyvinutí konkurenceschopného produktu s potřebnými uživatelskými funkcemi. Vývoj softwaru v sobě zahrnuje mzdy vývojarů, spotřebu nejrůznějšího materiálu. Při testování různých funkcí a designu je potřeba vytvořit prototypy a zajistit speciální softwary pro vývoj.

Vývoj softwaru je klíčovou činností společnosti, proto je vývoji přisouzena nejvyšší priorita. Pro požadavky kalkulace a nutnosti hradit náklady na vývoj je stanovena procentní sazba – **15 %**

c) náklady na marketing

Produkty se nebudou prodávat bez řádné propagace. Již v průběhu vývoje je divize marketingu a obchodu obeznámena s novým produktem a plánuje marketingové akce pro partnery, účastní na konferencích či reklamy. Do propagace jsou začleněni jak marketéři, tak i prodejci, kteří i nových službách informují své partnery a shání nové klienty. Proto musí nový produkt uhradit také část nákladů na marketing, do kterého spadají investice do akcí pro partnery, účasti na konferencích a veletrzích, reklamy, mzdové náklady, náklady na propagační materiály a dárky.

Na úhradu marketingových potřeb byla zvolena procentní sazba – **5 %**.

d) odbytové náklady

Odbytovými náklady se rozumí veškeré potřebné činnosti pro zajištění distribuce k zákazníkovi. V případě distribuce softwaru je potřeba zpracovat objednávku v podnikovém softwaru a elektronicky zaslat licenční klíč. Hardwarové součástky jsou zapotřebí také zadat do systému jako impuls pro výrobu. Hardware se zabalí a pošle k zákazníkovi prostřednictvím přepravních společností. Ostatní případné služby jsou zajištěny divizí zákaznické podpory. Do odbytových nákladů proto patří balení, distribuce, reklamace, mzdy pracovníků ve skladu a administrativním pracovníkům zpracovávající objednávky a další. Odbytovým nákladům je přisouzen vysoký význam, proto je potřeba, aby bylo produktem uhrazeno alespoň – **10 %**.

8.2.6 Výsledná kalkulace

V závěru stanovení výsledné kalkulace je potřeba veškeré shromážděné informace sestavit do kalkulačního vzorce.

a) software

*Tab. 19 Kalkulace cílových nákladů softwaru
(vlastní zpracování)*

Cílová cena	18 000 Kč
- Cílový zisk	2 500 Kč
Celkové cílové náklady	15 480 Kč
- náklady na správu a řízení společnosti (5 %)	774 Kč
- náklady na výzkum a vývoj (15 %)	2 322 Kč
- náklady na marketing (5 %)	774 Kč
- odbytové náklady (10 %)	1 548 Kč
Cílové náklady po úhradě strategických nákladů	10 062 Kč

Sestavený kalkulační vzorec je hlavním zdrojem pro zjišťování a hledání efektivního vynaládání s vynaloženými zdroje. Každá produkt musí uhradit strategické náklady, které byly definovány v práci, a proto jsou v kalkulačním vzorci pevně dané. Celkové náklady, které musí být uhrazeny z každé jednotky produktu, jsou 5 418 Kč. Po odečtení strategických

kých nákladů od celkových jsou vyjádřeny cílové náklady, které jsou výchozí částkou pro odvození přímých a nepřímých nákladů.

Cílové náklady, se kterými se dále bude pracovat a které udávají přípustnou hodnotu nákladů produktu, je 10 062 Kč.

b) terminál

Stejný způsob sestavení kalkulace je i u terminálu.

*Tab. 20 Kalkulace cílových nákladů terminálu
(vlastní zpracování)*

Cílová cena	9 500 Kč
- Cílový zisk	1 330 Kč
Celkové cílové náklady	8 170 Kč
- náklady na správu a řízení společnosti (5 %)	408,5 Kč
- náklady na výzkum a vývoj (15 %)	1 225,5 Kč
- náklady na marketing (5 %)	408,5 Kč
- odbytové náklady (10 %)	817 Kč
Cílové náklady po úhradě strategických nákladů	5 311 Kč

Ze stanovené cílové ceny a po odečtu zisku jsou celkové náklady 8 170 Kč. Po úhradě strategických nákladů, které jsou v sumě 2 859, 5 Kč, jsou cílové náklady na jeden kus vyprodukovaného výkonu 5 311 Kč. Od této částky se odvíjí veškeré sledování skutečných nákladů ve výrobě.

8.3 Srovnání současné a nové kalkulace

Se stanovením nové kalkulace je na místě srovnat dosavadní kalkulované náklady s nově vytvořenými.

Tab. 21 Srovnání současné kalkulace a nové kalkulace celkových nákladů (vlastní zpracování)

Kalkulace	Současná	Nová	Rozdíl
Software	11 000 Kč	10 062 Kč	938 Kč
Terminál	5 800 Kč	5 311 Kč	489 Kč

Porovnáním obou kalkulací vyplývá, že současné náklady na výkon jsou vyšší než podle vypočtené nové kalkulace. Na základě tohoto zjištění je potřebné nahlédnout detailněji na jednotlivé kalkulované položky a najít příležitosti ke snižování nákladů.

8.4 Optimalizace nákladů

Kalkulace cílových nákladů vyjadřuje maximální přípustnou výši nákladů, která se může spotřebovat. V případě, že jsou skutečné náklady vyšší, vzniká podnět pro hledání možností ke snižování nákladů. Společnost vynaloží vyšší objem nákladů na produkty, než bylo novou kalkulační metodou stanoveno, proto se musí hledat možné cesty, jak zredukovat spotřebované zdroje.

Do cílových nákladů po úhradě strategických nákladů jsou zahrnuty přímé náklady a také nepřímé náklady. V práci je použita přírážka 20 % z přímých mezd jako nepřímý náklad. Důvodem je přiblížení se současné kalkulace pro lepší přehled o změnách.

8.4.1 Software

Hledat možnosti snížení nákladů u softwaru není tak jednoduché, protože největší položkou jsou mzdové náklady, které nejde snížit tak snadno. Důsledkem snižování mezd je velmi často nespokojenost zaměstnanců, a proto touto cestou společnost směřovat nechce.

Již bylo zmíněno, že společnost často nabírá nové pracovníky s nízkou až žádnou praxí nejčastěji studenty. Proto se navrhuje snížit počet stálých zaměstnanců z šesti na pět a na-

hradit volné místo dvěma studenty na poloviční úvazek. Dva poloviční úvazky se rázem stanou jako jeden plný úvazek, ale s nižší mzdovou sazbou. Brigádníci dostanou nižší hrubou mzdu. Spolu s povinnými odvody bude každý brigádník společnost stát 12 000 Kč. Tato částka je zprůměrovaná osobními náklady současných brigádníků.

Hodinová sazba pro výpočet kalkulace se proto sníží na 234 Kč/h. Měsíční náklad na 6 zaměstnanců je 225 000. To znamená v přepočtu na jednu hodinu (předpokládá se 160 hodin za měsíc) a jednoho zaměstnance 234 Kč na hodinu práce. S touto variantou může společnost ušetřit až 576 Kč.

Nahradit jednoho zkušeného zaměstnance dvě nezkušenými nemusí hned znamenat snížení kvality nebo výkonnosti. Společnost má dobře nastavený proces zaškolování (standardizované postupy práce popsány v interních dokumentech, pravidelné sledování zapracování) a po pár měsících je pracovník schopen zastat kvalitní práci. Navíc nový pracovník může přijít s novými nápady a myšlenkami.

Tab. 22 Přepočet nákladů na software (vlastní zpracování)

Software	Výpočet	Současná kalkulace	Výpočet	Nová kalkulace
Mzdové náklady	6 pracovníků * 5 h * 250 Kč/h	7 500 Kč	6 pracovníků * 5 h * 234 Kč/h	7 020 Kč
Ostatní náklad		2 000 Kč		2 000 Kč
Nepřímé náklady	20 % ze 7 500 Kč	1 500 Kč	20 % ze 7 020 Kč	1 404 Kč
Celkem		11 000 Kč		10 424Kč

8.4.2 Terminál

Výrobní proces umožňuje více variant pro efektivnější spotřebu nákladů. Společnost vyrábí své výrobky již několik let a má již osvojený nejrychlejší možný způsob výroby terminálu.

Vlastním pozorování bylo zjištěno, že si společnost veškerou výrobu zajišťuje sama. Pokud by si zajistila subdodávku například základní desky terminálu, mohla by dosáhnout nižších výrobních nákladů.

Následkem zajištění subdodávky by se snížila celková spotřeba materiálu. Během přípravy výroby by ale musel zaměstnanec zajistit objednání a přípravu základní desky. Dále je zapotřebí započítat do kalkulace skladovací náklady a testování subdodávek. Proto se náklady na přípravu výroby zvýší na 3 468 Kč.

Jelikož subdodávka zajistí část produktu, výrobní čas linky se sníží a taky čas pracovníka, který stojí u výrobní linky. Dále se také zkrátí čas montáže finálního produktu.

a) zajištění subdodávky

Tab. 23 Přepočet nákladů na terminál (vlastní zpracování)

Terminál	Výpočet	Současná kalkulace	Výpočet	Nová kalkulace
1. Příprava výroby				
Materiál		3 500 Kč		3 000 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč	27 min * 150 Kč/h	68 Kč
Ostatní náklady				400 Kč
2. Výroba na lince				
Výroba	30 min * 1 880 Kč/h	940 Kč	28 min * 1 880 Kč/h	877 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč	18 min * 150 Kč/h	45 Kč
Ostatní náklady		488 Kč		488 Kč
3. Montáž				
Mzdový náklad	30 min * 150 Kč/h	75 Kč	29 min * 150 Kč/h	73 Kč
Materiál		590 Kč		590 Kč
4. Testování				
Mzdový náklad	24 min * 150 Kč/h	60 Kč	24 min * 150 Kč/h	60 Kč
Nepřímé náklady	20 % z 235 Kč	47 Kč	20 % z 245 Kč	49 Kč
Celkem		5 800 Kč		5 649 Kč

b) nákup materiálu od jiného dodavatel

Na trhu je velké množství dodavatelů elektrotechnický součástek, kteří jsou nuceni tlačít cenu dolů. Při důkladné analýze konkurenčního prostředí může společnost nalézt levnějšího dodavatele nebo usmlouvat výhodnější dodávku při odběru určitého množství. Analýzu

dodavatelů provádí nákupčí v oddělení logistiky, který zajišťuje, aby veškerý potřebný materiál byl na skladě. Pro výběr vhodného dodavatele se provede průzkum možných dodavatelů a jejich nákupní a dodací podmínky. Z velkého okruhu se vyberou ti nejpříjemnější.

Například pro kondenzátory byly naleznuti tři vhodní dodavatelé. Na přání společnosti nejsou dodavatelé jmenováni.

*Tab. 24 Analýza dodavatelů pro kondenzátory
(vlastní zpracování)*

Dodavatel	Cena	Doprava
Dodavatel 1	1,30 Kč/ks	79 Kč, nad 3 000 Kč doprava zdarma
Dodavatel 2	1,90 Kč/ks	95 Kč
Dodavatel 3	2,10 Kč/ks	90 Kč, nad 5 000 Kč doprava zdarma

Dodavatelé jsou hodnoceni podle ceny materiálu, kvality a dopravních podmínek. Dodavatelé také mohou nabízet množstevní slevy nebo jiné služby. V roli nákupčího je zjistit, který dodavatel bude nejlepší a nakoupit v požadované kvalitě.

Tab. 25 Přepočet nákladů na terminál (vlastní zpracování)

Terminál	Výpočet	Současná kalkulace	Výpočet	Nová kalkulace
1. Příprava výroby				
Materiál		3 500 Kč		3 465 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč	20 min * 150 Kč/h	50 Kč
2. Výroba na lince				
Výroba	30 min * 1 880 Kč/h	940 Kč	30 min * 1 880 Kč/h	940 Kč
Mzdové náklady	20 min * 150 Kč/h	50 Kč	20 min * 150 Kč/h	50 Kč
Ostatní náklady		488 Kč		488 Kč
3. Montáž				
Mzdový náklad	30 min * 150 Kč/h	75 Kč	30 min * 150 Kč/h	75 Kč
Materiál		590 Kč		590 Kč
4. Testování				
Mzdový náklad	24 min * 150 Kč/h	60 Kč	24 min * 150 Kč/h	60 Kč
Nepřímé náklady	20 % z 235 Kč	47 Kč	20 % z 235 Kč	47 Kč
Celkem		5 800 Kč		5 765 Kč

8.5 Časový harmonogram

Důležitou součástí projektu je i naplánování jednotlivých činností, které jsou zapotřebí ke zdárnému projektu. Vytvořená posloupnost činností v čase je přehledně vyhotovena v tabulce.

Vytvoření nové metody kalkulace musí předcházet celá řada činností. Nejprve se zahájí projekt a informují se zainteresované osoby o chystané změně. S novou kalkulací musí být všichni pracovníci seznámeni. Hlavně zaměstnanci oddělení výroby a výzkumu a vývoje.

Následně se rozdělí úkoly. Musí být přímo jasné, kdo bude kontrolovat plnění plánu, kdo bude provádět analýzu, kdo bude kalkulovat náklady apod. Rozdělením úkolů nastává realizace projektu. Pro sestavení nové kalkulace se musí nashromáždit co nejvíce dostupných

informací, které pomohou k lepšímu sestavení. Konzultace s odborníky z řad veřejnosti i akademické půdy je také možností.

Dalším krokem je analýza nákladů. Důkladné projití všech nákladových položek společnosti a jejich analýza a rozdělení. Pro potřeby projektu je zapotřebí podrobně sledovat všechny náklady. Důležité je také odhadnout, nakolik opravdu přispívají strategické náklady výkonu.

Po analýze nákladů se může plynule přejít na sestavení kalkulace. Před sestavením kalkulace se provede finanční analýza, marketingová analýza a průzkum dalších potřebných informací. Poté se stanoví kalkulace.

Poslední hlavní činností projektu je implementace. Implementací se rozumí veškeré sledování nákladů a jejich evidence a analýza. Každá odchylka musí být zaznamenána. Každá divize by měla být zapojena, aby mohla hledat možné úspory.

Nakonec se projekt vyhodnotí a nastaví se kontrolní mechanismy. Pro každou konkrétní činnost musí být zodpovědný pracovník.

Odhadovaná doba projektu je 50 dní.

*Tab. 26 Časový harmonogram projektu
(vlastní zpracování)*

	Časový harmonogram	Doba trvání (dny)
1.	Zahájení projektu	1
2.	Rozdělení úkolů	3
3.	Shromáždění dostupných informací	6
4.	Analýza nákladů	8
5.	Vytvoření kalkulace cílových nákladů	12
6.	Zaškolení pracovníků	3
7.	Implementace kalkulace cílových nákladů	15
8.	Vyhodnocení projektu	2
	Doba trvání projektu	50

8.6 Matice odpovědnosti

Součástí projektu je také rozdělení odpovědnosti jednotlivým pracovníkům.

Tab. 27 Matice odpovědnosti projektu (vlastní zpracování)

Osoba Činnost	Ředitel společnosti	Ředitel financí	Pracovník controll. útvaru	Pracovník výzkumu a vývoje	Pracovník výroby
Zahájení projektu	S	O	O		
Rozdělení úkolů		O	O		
Shromáždění dostupných informací		K	O		
Analýza nákladů		K	O		
Vytvoření kalkulace cílových nákladů		K	O		
Zaškolení pracovníků		K	O		
Implementace kalkulace cílových nákladů		K	O	O	O
Vyhodnocení projektu	S	O	O		

Legenda:

S – schvaluje

O – je odpovědný

K - koordinuje

Za celý projekt je odpovědný pracovník controllingového útvaru, který zajistí vytvoření kalkulace cílových nákladů na základě analýz vnitřního a vnějšího prostředí a hlavně analýzy nákladů. Pracovníka controllingu bude koordinovat a dohlížet ředitel financí. Vyhodnocení projektu provede pracovník se součinností ředitele financí.

8.7 Zhodnocení omezení a podmínek

Důležitou součástí celého projektu je také zhodnocení omezení a podmínek, které z projektu vyplývají. První nutnou podmínkou pro zavedení nové kalkulační metody je seznámení všech zaměstnanců s chystanou změnou. Je zapotřebí vysvětlit zaměstnancům v čem spočívá nová kalkulace a co bude od nich vyžadováno. Převážně zaměstnanci výroby a výzkumu a vývoje budou muset nově sledovat více čas strávený výrobou hardwaru

a správou softwaru. Budou vítány jakékoliv podněty, které mohou zkrátit výkonový čas a tudíž i náklady.

Jelikož společnost nemá útvar rozpočetnictví, veškeré tyto úkoly přechází na pracovníka controllingového útvaru, který bude zajišťovat analýzu nákladů a sestavování kalkulace. Tento pracovník musí znát veškeré podnikové procesy a musí mít kvalifikaci na kalkulaci nákladů. Pracovník rovněž musí každý měsíc sledovat odchylky a další změny týkající se nákladů.

Pro správné evidování a sledování nákladů je zapotřebí mít nastavený podnikový systém. Podnikový systém Helios, současný používaný společností, má mnoho nedostatků. Software neumožňuje například přímé přiřazení objednávky ke skladovým zásobám, špatná orientace v kmenových kartách výrobků nebo delší reakce mezi objednávkou a zahájením výroby. Nedostatky podnikového systému chce společnost vyřešit implementací nového podnikového softwaru, který umožní efektivně řídit podnikové zdroje.

8.8 Zhodnocení rizik

Za největší riziko je považováno **personální riziko**. Zda je pracovník controllingového útvaru schopen při své běžné práci navíc začít s nastavením nového kalkulačního systému. Také je nutné posoudit dostatečnou kvalifikaci pracovníka. Jednou z možností je například ulevit pracovníkovi od části svých každodenních povinností, aby měl dostatek času na projektovou činnost. Přijatelné je také zaměstnat nového pracovníka na pozici kalkulanta, který bude mít potřebnou kvalifikaci a bude se starat pouze o stanovování rozpočtů, nákladové kalkulace a sestavování reportů.

Dalším rizikem je **časové riziko**. Stanovený časový harmonogram nemusí být dodržen a mohou jej zdržet různé okolnosti, např. vyčerpání pracovníků. Průběh realizace projektu je potřeba stále hlídat a kontrolovat dodržování termínů.

Velmi významným rizikem je **podnikové riziko**. S neustálou snahou o snižování nákladů může docházet ke snížení kvality poskytovaných produktů či služeb. Pravidelná kontrola výrobků a pracovních podmínek je důležitá. V případě kalkulace cílových nákladů je zákazník na prvním místě, proto se nejprve musí veškeré poskytované výkony podřídit jeho přáním.

Nejpodstatnějším rizikem je ale **riziko sestavení**. Stanovení kalkulace cílových nákladů sice vychází ze skutečností v organizaci, přesto jeho sestavení vyžaduje také odhad budou-

cích prodejů a odhady nákladů. Odhad sebou přináší určitou míru rizika chyby. Eliminací chyb se lze vyvarovat podrobnými analýzami a použitím ekonometricko-statistických metod k odhadu. Takové metody mohou pomoci k odhadu poptávky, potenciálu trhu, míře růstu oboru apod.

9 EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ NAVRŽENÉHO PROJEKTU

Navržený projekt je ještě nutné zhodnotit po finanční stránce. S jakými náklady musí společnost při zavedení projektu počítat.

Celkový přínos projektu je snížit náklady ve výrobě hardwaru a správě softwaru. Hlavní návrhy byly v práci popsány a názorně zobrazeno nákladové snížení. Pokud bude tímto způsobem společnost pokračovat, může nalézt další možnosti pro redukci nákladů nebo alespoň zefektivnění některých činností při stálosti velikosti spotřebovaných zdrojů.

V závěru projektu byly nastíněny povinnosti pro tvorbu kalkulace a největší odpovědnost připadající na pracovníka controllingu. Celková implementace a sledování nákladů je náročnou činností, proto je navrženo pro co nejlepší implementaci stanovit odpovědnou osobu novou. Stanovit osobu, která se bude zabývat jen kalkulací a řízením nákladů. V úvahu připadá zaměstnat nového zaměstnance nebo využít outsourcingu. Najmutí externího pracovníka by nebylo výhodné. Pracovník, který pracuje s náklady, kalkulací a rozpočtem musí mít neustále přehled o finanční stránce podnikových procesů a proto je vhodnější najmout nového interního pracovníka.

Nový pracovník bude společnost stát i se sociálním a zdravotním pojištěním kolem 33 500 Kč za měsíc. S dalšími benefity a odměny se osobní náklady zvýší na 34 700 Kč měsíčně.

*Tab. 28 Měsíční osobní náklady nového pracovníka
(vlastní zpracování)*

Osobní náklady	
Hrubá mzda	25 000 Kč
Pojištění hrazené zaměstnavatel	8 500 Kč
Stravenky	700 Kč
Odměny	500 Kč
Celkem	34 700 Kč

Společnost chce implementovat nový podnikový software, který zefektivní všechny podnikové procesy. Implementace softwaru není tak rychlá a jednoduchá, ale vyžaduje několi-

kaměsíční přípravy a školení. Podnikový softwaru musí odpovídat individuálním požadavkům každé divize. Po implementaci softwaru vznikají každý rok další náklady na různé aktualizace a další služby.

*Tab. 29 Náklady na nový podnikový software
(vlastní zpracování)*

Podnikový software	
V 1. roce	
Nákup softwaru	750 000 Kč
Implementace	200 000 Kč
V dalších letech	
Pravidelná roční údržba	500 000 Kč

ZÁVĚR

Hlavním posláním práce bylo vytvořit moderní metodu kalkulace pro konkrétní společnost. Tato společnost se potýká s nedostatečným řízením nákladů, které bylo v práci nastíněno a současně společnost vyvíjí novou verzi svého softwarového produktu. Z těchto důvodů byla společnost vybrána pro zpracování práce.

Z průzkumu literárních zdrojů na téma řízená nákladů a kalkulace bylo také zjištěno, že je mnoho autorů, kteří se zabývají kalkulací cílových nákladů, ale ne všichni podávají konkrétní obraz sestavení kalkulace. To byl další podnět ke zpracování právě této metody v praktické části.

Analytickou částí bylo zjištěno, že společnost sleduje své náklady pouze pro potřeby finančního účetnictví a podle svých divizí. Nezabývá se detailnějším vznikem a příčinou nákladu.

Navržený model kalkulace cílových nákladů v projektové části přináší jiný náhled na kalkulaci nákladů a také umožňuje nalézt možnosti ke snížení vynaložených zdrojů. V případě sledované společnosti se vyvíjí jak hardware, tak software. Oba produkty sebou přináší náklady již od stádia vývoje. Snahou vývoje je vytvořit takový produkt, který bude ve fázi výroby a správy co nejméně náročný a budou vznikat jen nejnútnejší náklady. Nová kalkulace také umožňuje zahrnovat do kalkulace strategické náklady v takové výši, v jaké jsou pro produkt významné.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, A., 2012. *Management accounting: information for decision making and strategy execution*. 6th ed. Boston: Pearson, 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.

BRAGG, S. M., 2005. *Controller's guide to costing*. N.J.: John Wiley & Sons, ISBN: 0-471-71394-5.

COOPER, R., 1990, cit. podle POPESKO, B., 2009. *Moderní metody řízení nákladů – Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing a.s., 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

COOPER, R., CHEW, W. B., 1999, cit. podle THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. 2005. *Target costing in the NHS*. London, [online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z WWW: <http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ReformingtheNHSfromwithin.pdf>

ČECHOVÁ, A., 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, C., 2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

FIBÍROVÁ, J., 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vydání první. Praha: ASPI, 263 stran. ISBN 80-7357-084-x

HAMMER, M., CHAMPY, J., 2000. *Reengineering - radikální proměna firmy: manifest revoluce v podnikání*. 3. vyd. Praha: Management Press, 212 s. ISBN 8072610287.

HANSEN, D., 2007, cit. podle KWAN, L. H., 2011. *Competing Globally with Cost Accounting*. University of Tennessee Honors Thesis Projects. [online]. [cit. 2016-01-20]. Dostupné z WWW: http://trace.tennessee.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2417&context=utk_chanhonoproj

HINDL R. A KOL., 2003, cit. podle JAKUBÍKOVÁ, D. 2008. *Strategický marketing*. 1. vyd. Praha: Grada, Expert (Grada). ISBN 978-80-247-2690-8.

HORVÁTH, P., 1993, cit. podle INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, 1999. *Practices and techniques: implementing target costing*. Montvale, ISBN 1894091256. Dostupné také z WWW: http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/management_control_systems/implementing_target_costing.pdf?sfvrsn=2

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, 1999. *Practices and techniques: implementing target costing*. Montvale, ISBN 1894091256. Dostupné také z WWW: <http://www.imanet.org/docs/default->

sour-
ce/thought_leadership/management_control_systems/implementing_target_costing.pdf?sv
rsn=2

JAKUBÍKOVÁ, D., 2008. *Strategický marketing*. 1. vyd. Praha: Grada, Expert (Grada). ISBN 978-80-247-2690-8.

KACHALAY, V., 2012. *Modern techniques of product costing at industrial enterprises. Management Theory* [online]. 66-73 [cit. 2016-10-31]. ISSN 18226760. Dostupné z WWW:
<http://web.a.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=7fa3634c-41eb-4d6e-b72c-5f77cf58ddaf%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209>

KAPLAN, R. S., 1990, cit. podle KACHALAY, V., 2012. *Modern techniques of product costing at industrial enterprises. Management Theory* [online]. 66-73 [cit. 2016-10-31]. ISSN 18226760. Dostupné z WWW:
<http://web.a.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=7fa3634c-41eb-4d6e-b72c-5f77cf58ddaf%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209>

KAPLAN, R. S., ANDERSON, S. R., 2007, cit. podle STASOVA, HUDAKOVA, L., BAJUS, R., 2015. *Cost management using Activity-based costing model. Actual Problems of Economics* [online]. 373-386 [cit. 2016-01-31]. ISSN 19936788. Dostupné z WWW:
<http://web.a.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=5c1fa6ae-7d1f-44ae-bd16-686c35cc3d33%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209>

KAPLAN, R. S., COOPER, R., 1998. *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press, 357 stran. ISBN 0-87584-788-9.

KAPLINSKY, R., 2002. *Globalisation and Unequalisation*. *Journal of Development Studies*. [online]. [cit. 2016-04-02]. Dostupné z WWW:
<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=35595852-4dff-4544-a086-d93a17c29485%40sessionmgr198&vid=0&hid=105&preview=false>

KISLINGEROVÁ, E., HNILICA, J., 2008. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, ISBN 978-80-7179-713-5.

KRÁL, B. A KOL., 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press s.r.o., 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, B., WÁGNER, J., STRÁNSKÝ, J., 2006. *Vývojové tendence v systémech řízení výkonnosti*. *Český finanční a účetní časopis*. [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z WWW:
https://scholar.google.cz/scholar?q=anal%C3%BDza+aktivit+activity+based+costing&hl=cs&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar&sa=X&ved=0ahUKEwidhI2D4dnKAhXLBSwKHaeIDU4QgQMIHDAA

KWAN, L. H., 2011. *Competing Globally with Cost Accounting*. University of Tennessee Honors Thesis Projects. [online]. [cit. 2016-01-20]. Dostupné z WWW:
http://trace.tennessee.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2417&context=utk_chanhonoproj

LANDA, M., 2014. *Podnikové účetnictví*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 318 s. ISBN 978-80-7418-219-8.

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

NOBLES, T. L., MATTISON, B. L., MATSUMURA, E.M., 2013. *Horngrén's Financial & Managerial Accounting*. Student Value Edition. Pearson College Div, 1645 s. ISBN 978-0133251296.

PAZARCEVIREN, S. Y., 2013. Target Costing Based on The Activity-based Costing Method and a Model Proposal. *European Scientific Journal*. [online]. [cit. 2016-02-02]. ISSN 1857- 7431. Dostupné z WWW:

<https://www.google.cz/search?client=opera&q=http%3A%2F%2Fwww.target%2520costing%2520based%2520on%2520the%2520activity-based-costing%2520method%2520and%2520a%2520model%2520proposal.com%2F&sourceid=opera&ie=UTF-8&oe=UTF-8#q=Target+Costing+Based+on+The+Activity-based+Costing+Method+and+a+Model+Proposal>

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

STASOVA, HUDAKOVA, L., BAJUS, R., 2015. *Cost management using Activity-based costing model*. *Actual Problems of Economics* [online]. 373-386 [cit. 2016-01-31]. ISSN 19936788. Dostupné z WWW:

<http://web.a.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=5c1fa6ae-7d1f-44ae-bd16-686c35cc3d33%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209>

STEFANOVIC, R., J., 2011. *Cost Accounting and Company Management in a World Without Walls*. Faculty of Economics. Belgrade, Serbia. [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z WWW: http://www.culturaldiplomacy.org/academy/content/pdf/participant-papers/2010www/Cost_Accounting_and_Company_Management_in_a_World_without_Walls.pdf

SWENSON, N. G., 2013, cit. podle PAZARCEVIREN, S. Y., 2013. Target Costing Based on The Activity-based Costing Method and a Model Proposal. *European Scientific Journal*. [online]. [cit. 2016-02-02]. ISSN 1857- 7431. Dostupné z WWW:

<https://www.google.cz/search?client=opera&q=http%3A%2F%2Fwww.target%2520costing%2520based%2520on%2520the%2520activity-based-costing%2520method%2520and%2520a%2520model%2520proposal.com%2F&sourceid=opera&ie=UTF-8&oe=UTF-8#q=Target+Costing+Based+on+The+Activity-based+Costing+Method+and+a+Model+Proposal>

ŠOLJAKOVÁ, L., 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. 2005. *Target costing in the NHS*. London, [online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z WWW: <http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ReformingtheNHSfromwithin.pdf>

VÝROSTOVÁ, E., 2007. *ABC/M – Jedna z moderných metód riadenia nákladov*. Manažment v teórii a praxi. [online]. [cit. 2016-02-02]. roč. 3. č. 1-2. ISSN 1336-7137. Dostupné z WWW: <http://casopisy.euke.sk/mtp/clanky/1-2-2007/3.vyrostova.pdf>

ZIMMERMAN, J. L., 2000, cit. podle STEFANOVIC, R., J., 2011. *Cost Accounting and Company Management in a World Without Walls*. Faculty of Economics. Belgrade, Serbia. [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z WWW: http://www.culturaldiplomacy.org/academy/content/pdf/participant-papers/2010www/Cost_Accounting_and_Company_Management_in_a_World_without_Walls.pdf

Ostatní zdroje

Účetní závěrky společnosti PRINT, a.s.

Interní materiály společnosti PRINT, a.s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-based Costing.

EBIT Zisk před zdaněním a úroky.

ROA Rentabilita aktiv.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Kalkulační metody (Popesko, 2009, s. 61)</i>	20
<i>Obr. 2 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Obr. 3 Vývoj tržeb v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Obr. 4 Organizační schéma společnosti (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Obr. 5 Průměrný podíl nákladů ve společnosti (vlastní zpracování z účetní závěrky).....</i>	51
<i>Obr. 6 Procentní podíl nákladů (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Obr. 7 Výrobní proces (vlastní zpracování)</i>	60

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Vývoj počtu zaměstnanců za jednotlivé hospodářské roky (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 2 Finanční ukazatelé v tis. Kč nebo v procentech (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tab. 3 Druhové rozdělení nákladů (tis. Kč) (vlastní zpracování z účetních závěrek)</i>	49
<i>Tab. 4 Mzdové a provozní náklady v tis. Kč nejvýznamnějších divizí za fiskální rok 2013/2014 (vlastní zpracování z interních dat).....</i>	50
<i>Tab. 5 Kalkulační rozdělení nákladů (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tab. 6 Přímé náklady (vlastní zpracování).....</i>	52
<i>Tab. 7 Nepřímé náklady (vlastní zpracování).....</i>	53
<i>Tab. 8 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce (vlastní zpracování).....</i>	53
<i>Tab. 9 Variabilní náklady (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tab. 10 Rozdělení fixních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	55
<i>Tab. 11 Výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tab. 12 Obecný kalkulační vzorec (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 13 Současná kalkulace nákladů softwaru (vlastní zpracování).....</i>	59
<i>Tab. 14 Současná kalkulace nákladů na terminál (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 15 Cílová cena produktů (vlastní zpracování)</i>	63
<i>Tab. 16 Objem prodeje softwaru v hospodářských letech 2014 a 2015 (vlastní zpracování).....</i>	66
<i>Tab. 17 Předpokládaný objem prodeje softwaru v jednotlivých letech (vlastní zpracování).....</i>	66
<i>Tab. 18 Předpokládaný objem hardwaru v jednotlivých letech (vlastní zpracování)</i>	67
<i>Tab. 19 Kalkulace cílových nákladů softwaru (vlastní zpracování).....</i>	69
<i>Tab. 20 Kalkulace cílových nákladů terminálu (vlastní zpracování)</i>	70
<i>Tab. 21 Srovnání současné kalkulace a nové kalkulace celkových nákladů (vlastní zpracování).....</i>	71
<i>Tab. 22 Přepočítání nákladů na software (vlastní zpracování)</i>	72
<i>Tab. 23 Přepočítání nákladů na terminál (vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tab. 24 Analýza dodavatelů pro kondenzátory (vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tab. 25 Přepočítání nákladů na terminál (vlastní zpracování)</i>	75
<i>Tab. 26 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tab. 27 Matice odpovědnosti projektu (vlastní zpracování)</i>	77

<i>Tab. 28 Měsíční osobní náklady nového pracovníka (vlastní zpracování).....</i>	<i>80</i>
<i>Tab. 29 Náklady na nový podnikový software (vlastní zpracování)</i>	<i>81</i>

