

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Aplikace metody Target Costing ve vybraném podniku

Application of the Target Costing method in selected company

STUDIJNÍ PROGRAM

Ekonomika a management

VEDOUcí PRÁCE

doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.

VOLKOVÁ

TEREZA

2022

I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení: **Volková** Jméno: **Tereza** Osobní číslo: **473940**
Fakulta/ústav: **Masarykův ústav vyšších studií**
Zadávající katedra/ústav: **Institút ekonomických studií**
Studijní program: **Ekonomika a management**

II. ÚDAJE K BAKALÁŘSKÉ PRÁCI

Název bakalářské práce:

Aplikace metody Target Costing ve vybraném podniku

Název bakalářské práce anglicky:

Application of the Target Costing method in selected company

Pokyny pro vypracování:

Cíl práce: Posouzení vhodnosti metody Target Costing na vybraný produkt.
Část teoretická: Charakteristika moderních kalkulačních metod podnikové praxe - Teoretická východiska pro řešení kalkulačního systému.
Část praktická: Charakteristika společnosti Nestlé - organizační struktura, výrobní program. Analýza současné kalkulace nákladů vybraného produktu, její výhody a nevýhody.
Závěr: Zhodnocení aplikované metody, doporučení.

Seznam doporučené literatury:

MACÍK, Karel. Kalkulace a rozpočetnictví. Vyd. 3. přeprac. vydání, Praha, České vysoké učení technické, 2008, 213 s. ISBN 978-800-1039-267.
KRÁL, B., Manažerské účetnictví, Praha: 2010, Management Press, 3., dopl. a aktualiz. vyd., 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.

Jméno a pracoviště vedoucí(ho) bakalářské práce:

doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D. Masarykův ústav vyšších studií ČVUT v Praze

Jméno a pracoviště druhé(ho) vedoucí(ho) nebo konzultanta(ky) bakalářské práce:

Datum zadání bakalářské práce: **05.01.2022** Termín odevzdání bakalářské práce: **05.01.2023**

Platnost zadání bakalářské práce: _____

doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.
podpis vedoucí(ho) práce

Mgr. František Hřebík, Ph.D.
podpis vedoucí(ho) ústavu/katedry

prof. PhDr. Vladimíra Dvořáková, CSc.
podpis děkana(ky)

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

Studentka bere na vědomí, že je povinna vypracovat bakalářskou práci samostatně, bez cizí pomoci, s výjimkou poskytnutých konzultací.
Seznam použité literatury, jiných pramenů a jmen konzultantů je třeba uvést v bakalářské práci.

Datum převzetí zadání

Podpis studentky

VOLKOVÁ, Tereza. Aplikace metody Target Costing ve vybraném podniku Praha: ČVUT 2022.
Bakalářská práce. České vysoké učení technické v Praze, Masarykův ústav vyšších studií.



**MASARYKŮV ÚSTAV
VYŠŠÍCH STUDIÍ
ČVUT V PRAZE**

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Dále prohlašuji, že jsem všechny použité zdroje správně a úplně citovala a uvádím je v přiloženém seznamu použité literatury.

Nemám závažný důvod proti zpřístupnění této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Praze dne: 05. 01. 2023

Podpis:

Poděkování

Děkuji vedoucímu této práce doc. Ing. Theodor Beranovi, Ph.D. za trpělivost a cenné rady a své rodině a kamarádům za podporu.

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá posouzením a zhodnocením vhodnosti cenotvorby metodou target costing v podniku. Jejím cílem je zhodnotit způsob kalkulování z hlediska stanovení prodejní ceny metodou cílových nákladů za použití již získaných teoretických poznatků. V práci se nachází teoretická a praktická část. Teoretická část obsahuje rešerše pro práci vhodných zdrojů, zatímco v praktické jsou zpracována konkrétní data, z konkrétního podniku. Přínosem práce je stanovení vhodnosti určení ceny metodou target costing na určitý výrobek konkrétního podniku, který může ve výsledku vést ke zpřesnění a zhodnocení výpočtu prováděného samotnou firmou, k objektivnějšímu stanovování prodejních cen podniku.

Klíčová slova

Náklady, členění nákladů, kalkulace, kalkulace target costing, metoda cílové ceny, metoda cílových nákladů

Abstract

This bachelor's thesis deals with the assessment and evaluation of the appropriateness of pricing using the target costing method in a company. Its goal is to evaluate the method of calculation from the point of view of determining the selling price by the method of target costing using already acquired theoretical knowledge. The thesis contains a theoretical and a practical part. The theoretical part contains for the work suitable sources, while in the practical part specific data from a specific company are processed. The contribution of the work is the determination of the appropriateness of determining the price by the target costing method for a certain product of a specific company, which can ultimately lead to a refinement and evaluation, or even a change of the calculation method carried out by the company itself, to a more objective determination of the sales prices of the company.

Key words

Cost, cost breakdown, calculation, target costing method, target price method

Obsah

Úvod	10
1 Náklady.....	12
1.1 Definice pojmu.....	12
1.2 Pojetí nákladů	12
1.2.1 Finanční pojetí nákladů	12
1.2.2 Manažerské pojetí nákladů	12
1.3 Klasifikace nákladů.....	13
1.3.1 Třídění ve výkazu zisku a ztrát	13
1.3.2 Druhové třídění nákladů	13
1.3.3 Účelové třídění nákladů	14
1.3.4 Členění nákladů v manažerském rozhodování	16
1.3.5 Další typy nákladů	17
2 Kalkulace.....	19
2.1 Základní pojmy.....	19
2.1.1 Vymezení pojmu kalkulace	19
2.1.2 Předmět kalkulace.....	20
2.2 Kalkulační systém.....	20
2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec	21
2.2.2 Rozdělení kalkulací.....	21
2.2.3 Metody úplné kalkulace nákladů	24
2.2.4 Metody neúplné kalkulace nákladů.....	26
3 Target costing	28
3.1 Definice metody target costing	28
3.2 Podrobnější postup při aplikaci metody target costing	29
3.2.1 Užité vlastnosti výrobku	29
3.2.2 Dekompozice výrobku	29
3.2.3 Určení nákladových koeficientů a cílových nákladů na funkční jednotky.....	30
4 Charakteristika společnosti TELKO	32
4.1 Stručná historie společnosti TELKO	32
4.2 Struktura holdingu TELKO.....	33
4.3 Produkce holdingu TELKO.....	34
4.3.1 Automatizace	34

4.3.2 Didaktika	34
5 Současná kalkulace daného produktu.....	36
5.1 Popis daného produktu	36
5.2 Současná kalkulace	36
5.2.1 Výhody současné kalkulace	36
5.2.2 Nevýhody současné kalkulace	36
5.3 Aplikace metody target costing.....	36
5.3.1 Užité vlastnosti produktu a jeho dekompozice	37
5.3.2 Zjišťování nákladových koeficientů.....	37
5.3.3 Identifikace nákladově náročné položky	38
6 Závěr	39
6.1 Zhodnocení aplikované metody	39
6.2 Závěr	39
Seznam použité literatury	41
Seznam tabulek	42

Úvod

Správné tvoření ceny, představuje v našem vysoce konkurenčním světě klíčový faktor pro úspěch či neúspěch podniku, a to i podniku vysoce tradičního s dlouholetou historií a výborným jménem, které nemusí při špatném nastavení cen znenadání nic znamenat. Navíc bez tohoto rozhodujícího činitele ani zdravé podniky nemohou maximalizovat zisk. V případě, kdy podnik inovuje je také třeba stanovovat efektivně cenu inovovaných produktů tak, aby tato cena odpovídala konkurenčnímu prostředí, aby byla schopná nahradit cenu za výzkum, vývoj a inovace daného produktu a také aby brala ohled na užité vlastnosti produktu, které zákazníci požadují. Manažeři nebo, jejich za tuto aktivitu odpovědní, podřízení by tak měli být schopni nastavit prodejní ceny tak, aby podnik na jednu stranu dosahoval přiměřeného zisku a na straně druhé, aby dosahoval u daných produktů přiměřeného objemu prodejů, tedy aby tato cena byla zákazníky akceptovatelná.

Bakalářská práce se na toto téma profiluje ve své šířce a délce se zaměřením na stanovení ceny metodou target costing, která je pro práci samotnou stěžejní. Zaměřuje se ale i na téma nákladů, protože náklady je třeba umět správně a vhodně rozlišovat, třídít a dále s nimi pracovat, protože práce s nimi je klíčová i u metody jakou je target costing, tedy takové, kde je jejich stanovování až na druhém místě za stanovováním ceny. Obě tato témata práce zaměřuje na konkrétní strojírenský podnik TELKO. Práce je rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou. Cílem je provést analýzu konkrétního produktu, zpracovat jeho kalkulaci a zhodnotit výhody a nevýhody tohoto kalkulačního postupu.

Cílem teoretické části je dodat přehled pojmů z oblasti nákladů a kalkulací, rozdělení nákladů i kalkulací, ukázat fungování (nejenom) metody target costing a podat alespoň nutná teoretická fakta. Za tímto účelem byla provedena rešerše literárních zdrojů a provedeno rozdělení teoretické části na tři kapitoly – první, která řeší náklady, druhou řešící kalkulace obecně vcelku a třetí, poslední, která podrobně rozvádí všechny potřebné poznatky o metodě target costing, česky též zvané metoda cílových nákladů.

V praktické části se jedná o konkrétní analýzu produktu, jeho cenotvorby a výhod a nevýhod této cenotvorby na daný produkt, provedenou v podniku zabývající se strojírenskou výrobou – v podniku TELKO. Podnik působí na světových trzích již od dvacátých let minulého století, má více než bohatou historii a velmi široký sortiment produktů. Je součástí velké nadnárodní korporace, do níž spadá i mnoho dalších výrobních i nevýrobních podniků. Podnik je známý produkcí zařízení pro průmyslovou automatizaci a řízení, jakožto i výrobou ručního nářadí pod dceřinou firmou s vlastní značkou. V této práci bude představena historie podniku, jeho výrobní portfolio, představen jeden konkrétní druh zboží a ukázána jeho kalkulace metodou target costing. Následně budou rozebrány výhody i nevýhody tohoto postupu z hlediska stanovování prodejní ceny.

Teoretická část

1 Náklady

V první kapitole se zaměříme na náklady – na jejich definici i rozdělení a druhy, protože dané poznatky budeme potřebovat v následující kapitole.

1.1 Definice pojmu

Existuje mnoho verzí definice nákladů. Podle Synka (M. Synek, 2011, s.80) můžeme v ekonomické teorii definovat náklady jako: *„peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolávána tvorbou podnikových výnosů“*. Dále zdůrazňuje nutnost rozlišování nákladů a peněžních výdajů. Peněžní výdaj reprezentuje reálný úbytek peněžních prostředků, kdežto za náklad vzniká v okamžiku závazku (např. podepsání smlouvy).

1.2 Pojetí nákladů

Pokud jde o pojetí nákladů, rozeznáváme dva základní druhy, a to pojetí nákladů ve finančním účetnictví, které je určeno pro externí uživatele a vnitropodnikové (manažerské) pojetí nákladů, kterého využívají manažeři v řízení (M. Synek, 2011, s.80).

1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Popesko a Papadaki (B.Popesko, Š. Papadaki, 2016, s.27) říkají, že princip finančního pojetí nákladů je založen na vnímání a prezentaci nákladů jakožto *„úbytku ekonomického prospěchu“*, což se může projevit buď jako úbytek aktiv, nebo jako přírůstek dluhů.

Velmi podobně mluví o finančním pojetí nákladů i Hradecký a spol. (M. Hradecký, J. Lanča, 2008, s.72). Ti k definici finančního účetnictví využívají koncepční rámec IFRS:

„Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem, nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením kapitálu vlastníkům.“

1.2.2 Manažerské pojetí nákladů

V manažerském pojetí nákladů charakterizujeme náklady jako *„hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností“*. Toto pojetí nákladů je důležité z hlediska praxe, kdy finanční pojetí nákladů nemusí manažera

dostatečně uspokojovat, neboť pro něj jsou náklady pouze zdroje, které podnik vynaložil na nějakou svoji aktivitu. (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s.27).

1.3 Klasifikace nákladů

Nejdůležitějším pravidlem pro efektivní řízení nákladů je bezpochyby to, že je rozdělujeme do stejnorodých skupin. K rozdělení samotnému se dá přistoupit z vícero úhlů a existuje tudíž mnoho způsobů, kterými se dají náklady roztřídit. Důvodem k rozmanitosti třídění je snaha „vyjádřit různorodost pohledů pracovníků na náklady“ (B. Král, 2010, s. 68). Podle Synka (M. Synek, 2011, s.81-82) rozlišujeme následující třídění nákladů:

- Třídění ve výkazu zisk a ztrát
- Druhové třídění nákladů
- Účelové třídění nákladů
- Členění nákladů v manažerském rozhodování

1.3.1 Třídění ve výkazu zisku a ztrát

Zjednodušeně můžeme tvrdit, že výkaz zisku a ztrát můžeme vyjádřit jako výnosy – náklady. Obecně ve výsledovce pracujeme s výnosy a náklady třech typů a to provozní, finanční a mimořádné. Pokud se podíváme na náklady podniku z hlediska výkazu zisku a ztrát, můžeme podle Synka (M. Synek, 2011, s. 74) říci, že se skládají z následujících pěti položek:

- a) Běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady),
- b) Odpisy dlouhodobého majetku,
- c) Ostatní provozní náklady,
- d) Finanční náklady (úroky a jiné finanční náklady),
- e) Mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny),

Příčemž první tři položky společně spadají do obecné kategorie provozní náklady.

1.3.2 Druhové třídění nákladů

Jednou ze základních možností, jak třídit náklady je podle jejich druhů. V tomto členění vycházíme z výrobních faktorů, které byly spotřebovány a které mají obdobné znaky. Další podmínkou je, aby byly dané výrobní faktory vyjádřeny v peněžních jednotkách. V čem se od sebe nákladové druhy odlišují? Jednak svým původem, ale také tím, zda přidávají výrobku novou hodnotu (K. Macík, 2008, s.11)

Smyslem druhového třídění nákladů je odpovědět si na otázku, co vlastně bylo spotřebováno.

Mezi základní nákladové druhy řadíme:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění)
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.)
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné)

(M.Synek, 2011, s.81)

Druhové náklady jsou náklady prvotní (v dané fázi výroby jsou nové) a jednoduché (nijak je dále nečleníme). Podrobnější druhové členění lze uplatnit například ve výsledovce.

Druhové členění nákladů bývá typické pro finanční účetnictví, neboť se tu na náklady pohlíží jako na spotřebované externí zdroje. Jelikož se jedná o třídění podle druhu a nikoliv účelu, chybějící informace o účelu spotřeby nákladu poměrně omezuje využití tohoto třídění v kalkulacích (B. Popesko, Š. Papadaki, s.33).

1.3.3 Účelové třídění nákladů

V rámci účelového třídění nákladů na náklady nahlížíme z hlediska účelu jejich využití.

Rozlišujeme dva základní typy účelového třídění nákladů, a to podle místa vzniku a odpovědnosti a podle výkonů (M.Synek, 2011, s.81).

1.3.3.1 Účelové třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Dalším druhem třídění nákladů je třídění podle místa vzniku a odpovědnosti. Toto třídění má za úkol odpovědět na otázky, „*kde náklady vznikly a kdo je za jejich vznik zodpovědný.*“

Můžeme ho také nazvat jako třídění podle vnitropodnikových útvarů. Na základě velikosti podniku či náročnosti výroby produktu můžeme náklady rozdělit ve vícero úrovních. V první úrovni lze náklady dělit „*na náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti.*“ I ty je pak možno nadále dělit. Třeba náklady výrobní činnosti třídíme na náklady hlavní, náklady pomocné, náklady vedlejší a náklady přidružené výroby. Naopak náklady nevýrobní činnosti dále rozdělujeme na odbyt, správu, či zásobování. (M. Synek 2011, s. 81).

„*Ve výrobě rozlišujeme náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady, které souvisejí přímo s určitým výkonem se označují jako jednicové náklady, kdežto*

všechny ostatní náklady, které souvisí s výrobou jako celkem označujeme jako náklady režijní" (M. Synek 2011, s. 81).

Podle Popeska a Papadaki (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 34) se v praxi často uplatňuje členění nákladů v závislosti na vztahu k jednici prováděného výkonu. Zde členíme náklady na náklady jednicové a náklady režijní.

Jako náklady jednicové (prime costs) označujeme takovou část technologických nákladů, která kromě technologického procesu souvisí i s jednotkou prováděného výkonu (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 35).

Náklady režijní (overhead costs) si můžeme představit jako náklady, které nelze jednoduše přiřadit jedné konkrétní jednotce výkonu. Do režijních nákladů se započítávají položky náklady na obsluhu, náklady na řízení, nebo i část technologických nákladů, u které právě nelze jednoznačně určit, na kterou jednotku výkonu připadá. Právě tato nejednoznačnost nejvíce komplikuje alokaci nákladů. Pro představu uvádíme, že příkladem režijních nákladů jsou pronájem výrobní haly nebo mzda údržbářů (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 35).

1.3.3.2 Účelové třídění nákladů podle výkonů (kalkulační třídění nákladů)

Účelové třídění podle výkonů můžeme také nazývat jako kalkulační členění nákladů. Podstatou tohoto členění je sdělení, na co konkrétně podnik náklady vynaložil (na jaké výrobky nebo služby). Podnik z nich tedy může získat představu o tom, jaký zisk daný výrobek, či služba představuje. Pokud se nám povede výkon podniku přesně určit, můžeme ho nazvat kalkulační jednicí. A právě každé kalkulační jednici se snažíme přiřadit přesné náklady. Podle toho, zda s kalkulační jednicí dané náklady přímo souvisejí, rozlišujeme náklady přímé a náklady nepřímé. Jak jejich název napovídá, náklady přímé lze spojit s konkrétním druhem výkonu. Z logiky věci jako náklady nepřímé označujeme jejich opak čili náklady, které přiřazujeme vícero druhům výkonů. „*Do přímých nákladů řadíme náklady jednicové a takové režijní náklady, které lze jednoznačně přiřadit jednomu výrobku*“ (M. Synek, 2011, s.81). Konkrétní uspořádání přímých a nepřímých nákladů nazýváme kalkulačním vzorcem. (K. Macík, 2008, s.12)

Toto třídění nákladů se hojně využívá v kalkulacích. Jak už bylo zmíněno, náklady se tu rozdělují na přímé a nepřímé. Můžeme si všimnout podobnosti s účelovým členěním, kde jsme náklady rozdělovali na jednicové a režijní. Ač se to v některé literatuře děje, tato dvě třídění by neměla být zaměňována, neboť mezi nimi existuje rozdíl. V účelovém třídění nákladů jsme

vztahovali náklad k jednotce výkonu, u účelového náklad vztahujeme vůči druhu výkonu (což je více jednic) (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s.36).

1.3.4 Členění nákladů v manažerském rozhodování

Aby byli manažeři podniku schopni racionálně a správně rozhodovat, měli by mít k dispozici podklady k tomu, jak moc ovlivní náklady změna v objemu výroby (M. Synek, 2011, s. 82). Podle Popeska a Papadaki existují tři hlavní skupiny – fixní náklady, smíšené náklady a variabilní náklady. Úplně stranou pak stojí náklady semi-fixní, které představují jakési skokově se měnící fixní náklady, tedy náklady, které jsou po velmi dlouhou dobu neměnné, s překročením určitého objemu produkce však skokově narostou (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 39-40).

1.3.4.1 Náklady fixní

Jako fixní náklady (fixed costs) nazveme takovou část nákladů, která se při změně objemu výroby nemění, tudíž ji můžeme prohlásit za nezávislou na objemu výroby. Tyto náklady vyplývají z nutnosti zajistit chod (provozní pohotovost, výrobní kapacitu) podniku jako takového. Můžeme je nazývat i jako náklady provozní připravenosti, pohotovostní náklady nebo kapacitní náklady (M. Synek, 2011, s. 87).

1.3.4.2 Náklady variabilní

Variabilní náklady (variable costs) jsou takové náklady, které se mění v závislosti na změnách objemu výroby. Podle Synka (M. Synek, 2011, s. 87) můžeme variabilní náklady podle toho, jak rychle se v porovnání se změnou vyvíjí rozřadit do tří kategorií, a to na proporcionální, naporporcionální a podproporcionální. Proporcionální jsou takové, které rostou stejně rychle jako změna výroby. Nadproporcionální (též progresivní) se vyvíjí rychleji než objem výroby. V praxi se jedná o nežádoucí jev a v takovém případě by měli manažeři zakročit a skrze jistá opatření zajistit, aby k této situaci již nedocházelo. Podproporcionální náklady (též degresivní) jsou takové náklady, které se vyvíjejí pomaleji než objem výroby.

1.3.4.3 Smíšené náklady

Smíšené náklady jsou tvořeny takovými náklady, u které je příliš obtížné rozdělit je čistě na variabilní a čistě fixní složku. V praxi tato situace nastává velice často, těmto nákladům můžeme říkat i semi-variabilní (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 40).

1.3.5 Další typy nákladů

Hlavní typy nákladů, jako fixní, variabilní, jednicové a režijní jsme si již v této kapitole definovali, přesto existují i jiné, které jsou také významné, a proto jim věnujeme tuto podkapitulu.

1.3.5.1. Oportunitní náklady

Oportunitní náklady, nazývané též jako náklady příležitosti vznikají v momentě, kdy existuje více alternativ rozhodování. Představují hodnotu zisku, kterého mohl podnik dosáhnout, kdyby se rozhodl pro druhou nejlepší alternativu (K.Macík, 2008, s. 21). Příkladem může být, pokud podnik investuje část peněz do nové výrobní linky, místo aby ty peníze uložil na spořicí účet.

1.3.5.2 Relevantní náklady

Jako relevantní náklady označujeme takové náklady, které ovlivní dané rozhodnutí, jelikož výsledek rozhodování tyto náklady buďto zvýší nebo sníží. Zkrátka tyto náklady jsou na rozhodnutí závislé. Naopak ostatní náklady, jež výsledek rozhodování nikterak neovlivní a zůstávají tak pro všechny případy stejné nazýváme jako irelevantní náklady (M. Synek, 2011, s. 86).

1.3.5.3 Explicitní náklady

Podle Synka (M. Synek, 2011, s.86) mají explicitní náklady „*formu peněžitých výdajů*“ a označujeme tak náklady, které podnik zaplatí, ať už za nákup výrobních zdrojů, za pronájem výrobních prostorů, nebo za nákup materiálu. Explicitní náklady bývají velmi přesně evidovány.

1.3.5.4. Implicitní náklady

Implicitní náklady představují opak k explicitním nákladům, nemůžeme o nich tedy tvrdit, že by měli „*formu peněžních výdajů*“ a je tudíž velmi obtížné takové náklady vyčíslit. Pokud se o to chceme pokusit, doporučuje se využít oportunitních nákladů. Mezi implicitní náklady

řadíme například mzdu, již by podnikatel obdržel, kdyby nepodnikal, ale místo toho byl někde zaměstnán, nebo také úroky, které by mu vynesly jiné investice, kdyby svůj kapitál použil na ně místo svého aktuálního podnikání. Implicitní náklady nejsou zachyceny ve finančním účetnictví, přesto jsou velmi významné pro určitá manažerská rozhodování a manažeři by je měli znát (M. Synek, 2011, s. 86).

1.3.5.5 Celkové náklady

Jako celkové náklady označujeme náklady, které podnik vynaložil na celkový objem své produkce (M. Synek, 2011, s. 83).

1.3.5.6 Průměrné náklady

Průměrné, též jednotkové, jsou takové náklady, které odpovídají jednotce produkce. Získáme je velice jednoduše, stačí vzít celkové náklady a podělit je celkovým počtem produktů (M. Synek, 2011, s. 83).

1.3.5.7 Kauzální náklady

Kauzální náklady (můžeme je též nazývat vyvolanými náklady) vznikají ve spojitosti s konkrétním výkonem. Výkonem rozumíme výrobu výrobku, nebo poskytování služeb. Kauzální náklady mohou mít variabilní i fixní charakter a jejich nerozpoznání, například u režijní přirážky, dovede náklady připadající na jeden výrobek velmi zkreslit (K. Macík, 2008, s. 22-23).

1.3.5.8 Ztracené náklady

Ztracené náklady (v literatuře se setkáme i s označeními umrtvené náklady, nebo utopené náklady) vznikají v takové situaci, kdy bez ohledu na konkrétní rozhodnutí v onu chvíli, jsme již nějaké náklady vynaložili. Ztracené náklady by ovšem neměly hrát roli v rozhodování, protože je podnik nedostane zpátky, ať už bude výsledek rozhodování jakýkoliv (K. Macík, 2008, s. 23).

2 Kalkulace

V této kapitole se budeme věnovat kalkulaci v obecné rovině, jejímu vymezení, jejím druhům i rozdělení, což nám poslouží jako základní kámen pro detailnější rozbor jedné konkrétní kalkulační metody v příští kapitole.

2.1 Základní pojmy

Kalkulace je jedním z nástrojů nezbytných k řízení nákladů. Najít přesnou definici tohoto pojmu je ovšem obtížné, neboť v odborné literatuře k tomu autoři přistupují odlišně. Přesto se pokusíme tento pojem alespoň přibližně vymežit.

2.1.1 Vymezení pojmu kalkulační metody

Na začátek vymezení pojmu kalkulační metody se budeme zabývat hned tím nejvíce komplikovaným, Macík (K. Macík, 2008, s. 7) považuje kalkulaci za velmi těžko uchopitelný pojem, na který můžeme nahlížet ve vícero rovinách, konkrétně ve třech. V první významové rovině se na kalkulaci dívá jako na činnost, postup, nebo výpočet, díky kterému získáváme náklady na určitý výkon. Pod druhým výrazem pojmu kalkulační metody si můžeme představit výsledek oné kalkulační činnosti, z prvního významu. Tento výsledek vypočtených nákladů určitého výrobku můžeme vyjádřit ve fyzických jednotkách (jako příklad uvedeme kusy, kilometry nebo gramy). Jako třetí význam slova kalkulační metody označuje Macík informační subsystém, který na vypočítávání (kalkulování) nákladů spolupracuje.

„Kalkulací se rozumí výsledek výše uvedené činnosti, sestavený či zjištěný na stanovenou jednotku výkonu (kalkulační jednotici) ve stanovených kalkulačních položkách a rovněž úhrn těchto položek“ (M. Hradecký, J. Lanča, 2008, s. 181).

Kalkulaci nákladů můžeme označit za nejstarší, a i přes to za nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení. Kalkulaci lze definovat jako *„propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost, operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy“* (B. Popesko a Š. Papadaki, 2016, s. 59).

Zatímco většina autorů vysvětluje pojem kalkulační metody obšírně, Lazar (J. Lazar, 2012, s.20) ji naopak definuje velmi stručně. *„Kalkulační metody je stanovení nákladů na jednotku produkce.“*

2.1.2 Předmět kalkulace

Ačkoliv definice samotného pojmu kalkulace se dá označit za nejednoznačnou, v podstatě všichni odborní autoři se shodují, že tento pojem nelze vymežit bez předmětu kalkulace. V tom, co může být předmětem kalkulace se jejich názory víceméně neodlišují.

Škála možností, co všechno může být předmětem kalkulace je velmi rozsáhlá. Nemusí se totiž bezpodmínečně jednat jen o jeden výrobek. V případě, že je daný výrobek drobný, bývá často prodáván nikoliv kusově, ale v balení určitého objemu. V praxi k tomu dochází třeba u šroubků. Funguje to ovšem i obráceně, tedy že jeden větší výrobek, může být z pohledu kalkulace rozčleněn na jednotlivé díly, takovéto výrobky však musí být dostatečně rozměrné a složité, aby vůbec bylo možno dílčí kusy jednoznačně identifikovat. Mimo výrobek můžeme za předmět kalkulace považovat i službu. Pokud bychom to chtěli zobecnit, můžeme říci, že *„předmětem kalkulace je kalkulovaný výkon neboli tzv. kalkulační jednice“*. Je podstatné, tuto jednici jednoznačně vymežit.

Kalkulační jednici můžeme definovat jako určitý výkon. Výkonem může být výrobek, polotovar, práce nebo i práce či služba. Důležité je, aby byl přesně vymezen měřicí jednotkou, tou mohou být jednotky hmotnosti (kilogramy), jednotky množství (kusy), jednotky času (hodiny) a mnoho dalších. Kalkulační jednicí mohou být jak výkony odbytové, tedy výkony, které se prodávají mimo podnik, tak výkony vnitropodnikové, které se předávají uvnitř podniku (M. Synek. 2011, s. 101).

2.2 Kalkulační systém

„Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony.“ Kalkulační systém může být tvořen několika různými druhy kalkulací, je ovšem podstatné, aby tyto druhy byly mezi sebou provázané. Rozhodnutí, kolik a jaké druhy kalkulace podnik využije je libovolné, podnik si to většinou volí s ohledem na svoji velikost, na typ podnikání, či s ohledem na využití kalkulací v různých časových obdobích (M. Hradecký, J. Lanča, 2008, s. 182).

2.2.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Všeobecný kalkulační vzorec je velmi prostý a minimalistický, nicméně je dostačující pro obecnou představu o tom, jak by měl kalkulační vzorec vypadat, a právě proto může být využíván v podstatě jakýkoliv podnikem (M. Hradecký, J. Lanča, 2008, s.178).

„Jednotlivé složky nákladů se vyčíslují v kalkulačních položkách. Doporučené kalkulační položky obsahuje všeobecný kalkulační vzorec, který je používán většinou podniků v České republice“ (M. Synek, 2011, s. 101).

Podle Synka (M. Synek, 2011, s. 101) má všeobecný kalkulační vzorec následující položky:

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní režie)
vlastní náklady výroby – položky 1 až 4
5. správní režie
vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6. odbytové náklady
úplně vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7. zisk (ztráta)
cena výkonu

Tento uvedený vzorec se uplatňuje při kalkulacích ceny, kde cena vzniká přičtením požadovaného zisku k nákladům. Jedná se o *"nákladovou cenu"* (M. Synek, 2011, s. 101).

2.2.2 Rozdělení kalkulací

Ke kalkulaci nákladů se dá přistoupit několika způsoby. Základně rozdělujeme kalkulace na kalkulace úplných nákladů (absorpční metody) a kalkulace neúplných nákladů (neabsorpční metody). Také je můžeme dělit z hlediska doby sestavování (kalkulace předběžné a kalkulace výsledné), Nebo z hlediska struktury – má to význam ve stupňovité výrobě, ve které se polotovary vlastní výroby předcházejících stupňů spotřebovávají ve výrobě následujících stupňů.

2.2.2.1 Rozdělení kalkulací z hlediska doby sestavování

Z hlediska doby sestavování můžeme rozdělit kalkulace na kalkulace předběžné a kalkulace výsledné.

Kalkulace předběžné

Kalkulace předběžné se sestavují před tím, než dojde k provedení výkonu a jsou tak využívány hlavně pro plánování nákladů pro daný výkon. Tato kalkulace má tři typy, a to kalkulaci operativní, kalkulaci plánovou a kalkulaci propočtovou. (M. Synek, 2011, s. 115-116).

Kalkulace plánované, sestavujeme „na základě plánovaných norem přihlížejících k racionalizačním opatřením, která se mají v plánovaném období uskutečnit“. Základní úroveň plánové kalkulace, je plánová kalkulace roční, jež se váže na výkonový plán, na plán nákladů a také na plán tvorby zisku. Pokud bychom chtěli býti konkrétnější můžeme sestavit plánovou kalkulaci čtvrtletní (M. Synek, 2011, s. 116). Jelikož je plánová kalkulace vytvářena na základě norem, může podnik sestavovat až v momentě, kdy mu jsou spotřební a výkonové normy známy. Plánová kalkulace, sestavená na dané rozpočtové období, sděluje podniku, jakých nákladů výkonu mělo být v tom daném rozpočtovém období dosaženo. (J.Fibírová, L. Šoljaková, 2010, s.157).

Kalkulace operativní jsou založené na operativních normách, které vyjadřují konkrétní podmínky (technické, organizační), jež platí v době, kdy kalkulaci sestavujeme. Rozeznáváme dva typy operativní kalkulace, a to operativní kalkulaci výchozí (ta jest platná k prvnímu dni období) a operativní kalkulaci běžnou. Tyto kalkulace jsou využívány v operativním řízení výroby (M. Synek, 2011, s. 116). Podle Fibírové (J.Fibírová, L. Šoljaková, 2010, s.157) operativní kalkulací vyjadřujeme dopředu určené náklady, odpovídající „*konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti*“ a tato kalkulace hraje důležitou roli při řízení hospodárnosti podniku, neboť na jejím základě si podnik stanovuje spotřebu jednicových nákladů a současně si ji i kontroluje.

Kalkulace propočtové podnik sestavuje především pro nové, neobvyklé nebo neopakovatelné výrobky, a to tehdy, když pro ně nejsou dostupné žádné spotřební normy. Tyto kalkulace uplatňujeme hlavně v dlouhodobém plánování (M. Synek, 2011, s. 116).

Kalkulace výsledné

Kalkulace výsledné jsou sestavovány až po provedení výkonu. Význam těchto kalkulací spočívá především v „*následné kontrole hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů*“. Všeobecně je doporučováno sestavit je rozdílovým způsobem. (M. Synek, 2011, s. 115).

Pokud sestavujeme výslednou kalkulaci, musíme být nejprve nezbytně obeznámeni se skutečnými náklady, které byly vynaloženy na celkový objem produkce. Potřebné příslušné podklady podniku poskytne vnitropodnikové účetnictví, které by mělo být vedeno tak, aby bylo v jakýkoliv okamžik možné výslednou kalkulaci sestavit, ať už je v podniku používán kterýkoliv kalkulační vzorec (J.Lazar, 2012, s.21).

2.2.2.2 Rozdělení kalkulací z hlediska struktury

Kalkulace z hlediska struktury členíme na postupnou kalkulaci a průběžnou kalkulaci.

Postupná kalkulace

Postupná kalkulace je kalkulace obsahující položku nazvanou „*polotovary vlastní výroby*“. V této položce jsou uváděny vlastní náklady, vynaložené na výrobu polotovarů během předcházejících stupňů výroby (M. Synek, 2011, s. 116).

Průběžná kalkulace

Průběžná kalkulace je opakem vůči kalkulaci postupné. Nenajdeme v ní položku „*polotovary vlastní výroby*“, vlastní náklady, vynaložené na výrobu těchto polotovarů nalezneme rozčleněné do položek všeobecného kalkulačního vzorce (M. Synek, 2011, s. 116).

2.2.2.3 Rozdělení kalkulací z hlediska úplnosti nákladů

V tomto rozdělení dělíme kalkulace na kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů.

Kalkulace úplných nákladů

Jsou prístupem k tvorbě kalkulací, při jehož použití se do nákladů na výrobek zahrnují přímé náklady plus alokovaný a rozvržený podíl nepřímých nákladů. Alokace nepřímých nákladů se provádí pomocí předem zvolené rozvrhové základny. Na rozvrhovou základnu se podle

Hradeckého (M. Hradecký, J. Lanča, 2011, s.192) kladou požadavky ohledně její spojitosti s náklady, poměru s náklady a velikosti základny. Rozvrhová základna musí být v dostatečném vztahu s náklady, pokud bychom zvolili jako rozvrhovou základnu veličinu, která není provázána s většinou nákladů, postrádalo by to smysl. Základna také musí být dost velká na to, aby malé změny udělané v jejím rozsahu, nemohly způsobit velké výkyvy v rozvrhovaných nákladech na jeden produkt. V neposlední řadě by měl být poměr mezi veličinou zvolenou pro rozvrhovou základnu a náklady víceméně stabilní (proporcionální). A z hlediska těch, kdo kalkulace sestavují je dobré zvolit si jednoduchou veličinu, která se dá lehce zjistit.

Mezi kalkulace absorpční metody patří kalkulace dělením prostá, kalkulace přírážková, kalkulace ve sdružené nebo fázové výrobě a kalkulace rozdílová. Jen pro pořádek si všechny tyto typy později v této kapitole krátce představíme, abychom později mohli snáze pochopit odlišnost metody target costing.

Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů klade důraz na přiřazení variabilních nákladů výkonu, čímž bychom se měli vyhnout utopeným nákladům. Fixní náklady uhrazujeme z rozdílu mezi variabilními náklady a výnosy.

2.2.3 Metody úplné kalkulace nákladů

Metody úplné kalkulace nákladů dále Synek (M. Synek, 2011, s. 104) člení na kalkulace dělením, kalkulaci přírážkovou, kalkulace ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové.

2.2.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením můžeme podle Synka (M. Synek, 2011, s. 104) rozdělit na prostou kalkulaci dělením, stupňovitou kalkulaci dělením a kalkulaci dělením s poměrovými čísly.

Prostá kalkulace dělením spočívá v tom, že vezmeme souhrnné náklady (označujeme je N) a vydělíme je počtem (q) kalkulačních jednic, které podnik vyrobil za zadané období, čímž získáme náklady patřící jedné kalkulační jednici (n).

$$n = \frac{N}{q}$$

Největší využití mívá tato kalkulace v hromadné výrobě, kde je výrobní sortiment dostatečně omezený (M. Synek, 2011, s. 104).

Nejjednodušším případem stupňovitou kalkulace dělením je „*použití při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů*“, zohledníme tak rozličný počet vyrobených a prodaných kusů. Tím pádem nebudou výrobky, vyrobené (nikoliv však prodané) v tomto časové období zatíženy náklady na odbyt, respektive správu. Hlavní uplatnění má tato metoda ve stupňovité výrobě, převážně v chemickém průmyslu (M. Synek, 2011, s. 106).

Kalkulaci dělením s poměrovými čísly využíváme především při výrobě rozličných výrobků, jež se však navzájem odlišují pouze tvarem, velikostí, hmotností, pracností nebo jakostí, u nichž by zjišťování výrobních nákladů bylo obtížné. Poměrová čísla se zvolí podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, přímých mezd, nebo případně vícera ukazatelů (M. Synek, 2011, s. 107).

2.2.3.2 Kalkulace přírážkové

Kalkulaci přírážkovou používáme, pokud chceme kalkulovat režijní náklady při výrobě rozmanitých výrobků, ať už v sériové či hromadné výrobě. V této kalkulaci využijeme rozdělení nákladů na režijní a přímé. Přímé náklady jednoduše vypočítáme konkrétně na jednu kalkulační jednici, režijní zjistíme díky vhodnému zvolení základny a zúčtovací přírážky, kterou posléze použijeme jako přírážku k přímým nákladům. Přírážku stanovíme buď procentem, které lze zjistit jako „*podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený na rozvrhovou základnu, nebo sazbou, kterou vypočteme jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny*“. Ideální je vykázat co nejvíce nákladů jako přímých (M. Synek, 2011, s. 109).

2.2.3.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě (občas bývá nazývána i jako kalkulace ve vázané výrobě) se z logiky věci používá tehdy, kdy podnik využívá sdruženou výrobu, tedy že v jednom technologickém postupu vzniká vícero druhů výrobků. Tyto výrobky spolu sdílejí vzniklé náklady a ty je tudíž nutno přerozdělit jednotlivým výrobkům. Tato kalkulace má dvě základní metody, a to metodu zůstatkovou a metodu rozčítací. (M. Synek, 2011, s. 110).

Zůstatková (odečítací) metoda se využívá, pokud je zjevné, že jeden výrobek lze jednoznačně označit jako hlavní a ostatní jako vedlejší. Metoda je poměrně jednoduchá, vedlejší výrobky oceníme jejich prodejní cenou, a tu prohlásíme za jejich náklady. Odečteme tuto sumu od celkových nákladů a zbylé náklady budeme považovat za náklady hlavního výrobku.

Nevýhodou metody je, že se nedají kontrolovat náklady vedlejších produktů. (M. Synek, 2011, s. 110).

Rozčítací metodu naopak využijeme, pokud rozdělení výrobků na jeden hlavní a ostatní vedlejší není možné. Použijeme tedy poměrová čísla, podle kterých rozvrhneme celkové náklady na jednotlivé výrobky. Poměrová čísla můžeme vypočítat například „z množství získaných výrobků nebo podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků“ (M. Synek, 2011, s. 110).

2.2.3.4 Kalkulace rozdílové

Kalkulace rozdílová se odlišují od všech zatím zmíněných kalkulací (které můžeme nazývat úhrnné), rozdílové metody kalkulací nemají náklady zpětně přiřazovat, ale stanovovat jejich hodnotu předem. I tato kalkulace má více metod, my se tu zmíníme o dvou, o normové metodě a o metodě standardních nákladů (M. Synek, 2011, s. 112).

Princip normové metody tkví ve stanovení normy přímých nákladů a zjišťování, jak moc se skutečné náklady odchyľují od těchto norem (M. Synek, 2011, s. 112).

Metoda standardních nákladů (standard costing) je v podstatě obdobou normové kalkulace. Nicméně zahrnuje i „*standardy režijních nákladů, standardy využití výrobní kapacity, cenové standardy aj.*“ (M. Synek, 2011, s. 114).

2.2.4 Metody neúplné kalkulace nákladů

2.2.4.1 Kalkulace ABC

Kalkulaci ABC můžeme podle Synka (M.Synek, 2016, s.114-115) nazývat i jako kalkulaci nákladů podle elementárních procesů. Za svůj cíl tato kalkulace považuje rozdělení režijních nákladů podle opravdové příčinnosti jejich vzniku. V rámci kalkulace jsou náklady přiřazovány dílčím aktivitám, aby to však bylo možné, je nejprve nutné rozložit podnikové činnosti do elementárních aktivit, a to zejména do těch, ve kterých dochází ke vzniku režijních nákladů.

Macík (K. Macík, 2008, s.185) považuje za silné stránky metody ABC přesné informace o nákladech elementárních činností, zvýšenou kvalitu vnitropodnikového řízení nebo zvýšenou pozornost vůči řízení obslužných procesů. V čem naopak spatřuje slabinu metody ABC je její časová náročnost a nutnost kvalifikovaných pracovníků během zavádění metody.

Popesko a Papadaki (B. Popesko, Š. Papadaki, 2016, s. 135) upozorňují na příčinu vzniku této metody, který vidí ve zkreslených výsledcích tradičních kalkulačních metod. Dalším důvodem

jsou zvyšující se nároky manažerů na kalkulace, ve vysoce konkurenčním prostředí potřebují vědět, které produkty jsou skutečně ziskové, jaké jsou skutečné náklady jednotlivých činností, nebo zda jsou vykonávané aktivity účinné.

2.2.4.2 Target costing

Tato metoda spadá pod metody neúplné kalkulace nákladů a bude detailněji rozebrána v následující kapitole.

3 Target costing

Další z moderních metod kalkulace je metoda target costing, která je pro tuto práci zásadní, proto je na ni vyčleněna samostatná kapitola, abychom se jí mohli věnovat podrobněji.

3.1 Definice metody target costing

Přestože tuto kalkulační metodu řadíme mezi moderní, podle Popeska a Papadaki (B.Popesko, Š. Papadaki, 2016, s.204-205) můžeme tuto metodu pozorovat již v roce 1965, kdy byla použita v japonské společnosti Toyota. Fakt, že ji od 70. let začaly postupně přejímat i další japonské firmy svědčí o její účinnosti. Toyota ovšem nebyla první firmou, která začala používat principy kalkulace cílových nákladů, ty jsme mohli pozorovat již na začátku dvacátého století na českém území, konkrétně ve firmě Baťa.

V kalkulaci target costing vycházíme ze základního principu, že cena výrobku není určována na základě vzniklých nákladů. Cenu produktu nám určuje trh. Z tržní ceny (tedy vlastně z ceny konkurence) odečteme přírážku představující plánovaný zisk podniku a z toho si snadno odvodíme přípustné náklady, tedy náklady, jež jsou trhem akceptovatelné. Pokud jsou přípustné náklady vyšší než reálné náklady, je to z hlediska podniku v pořádku, pokud jsou ovšem přípustné náklady nižší, je třeba podrobit výrobu analýze a lokalizovat, kde se dá ušetřit, aby se reálné náklady snížily na úroveň těch přípustných. Šetřit se ovšem nemusí jen ve výrobě, úspory se týkají i marketingu nebo výzkumu (M. Synek, 2011, s. 115).

Podle Macíka (K.Macík 2008, str.189) je výchozí myšlenkou metody target costing "*stanovení kalkulace cílových nákladů*". Po zjištění trhem přípustných nákladů (allowable costs) zjistíme pomocí odčítací metody, kdy odečteme plánovaný zisk od dosažitelné ceny, tedy od ceny, se kterou je podnik schopen obstát v konkurenci. Zjištěné přípustné náklady poté porovnááme s tzv. drifting costs, což jsou náklady, které by se měly blížit těm přípustným, čehož lze dosáhnout například úpravami v konstrukci výrobku.

Hradecký (M.Hradecký, J.Lanča, 2011, s.198) říká o metodě cílových nákladů, že narozdíl od hodnotové analýzy se nezaměřuje na výrobky uvnitř podniku, vychází z potřeb a požadavků uživatelů výrobku. Dále popisuje průběh metody podobně jako ostatní. V první kroku jde o zjištění ceny konkurence, aby podnik věděl, za kolik maximálně může prodávat, poté dochází k odečtu ziskového rozpětí (tedy požadovaného zisku) a tím podnik získá přípustné náklady, které následovně porovná s těmi, které mu vycházejí z výrobních podmínek.

Metoda target costing se tedy od ostatních podstatně odlišuje tím, že nestanovujeme přípustnou cenu podle nákladů, nýbrž opačně. Důležité je tedy znát tržní cenu konkurence, abychom mohli stanovit cenu, za kterou budeme prodávat. A budoucí náklady musíme poté dané ceně přizpůsobit. Budoucí náklady však nelze analyzovat pro výrobek jako celek. Je proto nutné analyzovat náklady na jednotlivé funkční jednotky. Funkční jednotkou rozumíme jednotlivé komponenty výrobku.

3.2 Podrobnější postup při aplikaci metody target costing

Na začátek jen zmíníme, že metoda target costing je zatím rozšířená především ve strojírenském průmyslu, a především u výrobků, jež se skládají z mnoha komponentů, a proto i postup jejího použití je velmi technický.

3.2.1 Užité vlastnosti výrobku

Postup, jak určit cílové náklady, začíná se zjišťováním cílové ceny. K té se můžeme dostat pomocí rozboru konkurenčního postavení výrobku a preferencí zákazníků. Cílový zisk si podnik stanoví sám, na základě požadované rentability. Cílové náklady získáme odečtením cílového zisku od cílové ceny. Součástí cílových nákladů jsou jak náklady variabilní, tak náklady fixní. Pokud nejsme schopni zjistit variabilní náklady, lze je nahradit náklady přímými, ale za cenu přesnosti, neboť nahrazení příspěvku na krytí fixních nákladů a zisku na výrobek hrubým rozpětím může zapříčinit snížení celkové spolehlivosti této metody. Výrobce se musí snažit co nejpřesněji identifikovat užité vlastnosti výrobku z pohledu spotřebitele a také zjistit důležitost těchto vlastností pro uživatele. (K. Macík, 2008, s. 189-190).

3.2.2 Dekompozice výrobku

V následujícím kroku je potřeba rozdělit výrobek na jeho jednotlivé složky (komponenty). Podobně jako jsme u užitečných vlastností zjišťovali hladinu jejich významnosti, obdobně je nutné ji znát i u každé funkční jednotky výrobku. Tato fáze většinou bývá nejkomplicovanější. Zpravidla nebývá obtížné určit tu nejzásadnější funkční jednotku (z hlediska jejího vlivu na konečný výrobek), rozhodování u těch dalších už tak jednoznačné být nemusí. Existují ovšem postupy, jak si určování významnosti funkčních jednotek zjednodušit.

Je například možné použít vztažnou veličinu, tento postup funguje na principu rozvrhových základů používaných v kalkulacích nákladů výrobků. Za vztažnou veličinu můžeme vzít třeba hmotnost materiálu, který byl na výrobek použit. Může ovšem nastat i situace, kdy je výrobek z materiálů velmi odlišných svou cenou, v takovém případě je nutné udělat přepočty na tzv. kilogramové ceny. Kromě hmotnosti můžeme použít jako vztažnou veličinu třeba energetickou náročnost jednotlivých složek nebo „náročnost na vlastní technologii výroby“ (K. Macík, 2008, s. 190).

V momentě, kdy máme hotovou dekompozici výrobku včetně určení váhy významnosti, můžeme přistoupit k dalšímu kroku, ve kterém je dáme dohromady s užitnými vlastnostmi, které jsme zjistili v předešlé fázi. Vznikne tak tabulka, ve které každou užitnou vlastnost bereme jako celek (100 %), jenž rozdělíme mezi jednotlivé funkční jednotky výrobku.

3.2.3 Určení nákladových koeficientů a cílových nákladů na funkční jednotky

Tabulku, tvořenou funkčními jednotkami a jim přiřazeným poměrům užitných vlastností použijeme k výpočtu tzv. nákladových koeficientů. Nákladové koeficienty získáme jako „*součin vah významnosti užitných vlastností a vah důležitosti jednotlivých funkčních jednotek pro dané užité vlastnosti výrobku*“. Součet nákladových koeficientů se vždy rovná 100 %. Váhy významnosti musí být co nejobektivnější, jinak celý tento postup ztrácí na smyslu (K. Macík, 2008, s. 192).

Přestože se zabýváme metodou target costing, nákladové koeficienty se dají využít i pro Pareto analýzu v ABC kalkulaci. Je z nich totiž patrné, které náklady tvoří největší podíl.

Pokud máme zjištěné nákladové koeficienty, jednoduchým výpočtem zjistíme cílové náklady na jednotlivé funkční jednotky – stačí předem stanovené maximální náklady vynásobit příslušným koeficientem funkční jednotky.

V další kroku jde především o to, navrhnout různé způsoby snížení nákladů. Hlavně se jedná o ty položky nákladů, které tvoří největší podíl v celkových nákladech. I tady se musí postupovat opatrně, neboť úbytek nákladů u jedné funkční jednotky může vést ke zvýšení nákladů u jiné funkční jednotky. Cílem však nadále zůstává, dostat se pod hranici přípustitelných nákladů (K. Macík, 2008, s. 194).

Praktická část

4 Charakteristika společnosti TELKO

TELKO je nadnárodní korporace se sídlem v Německu, podnikající v oblasti průmyslového řízení, automatizace, výroby elektrických zařízení a v mnoha dalších oborech v rámci svých dceřiných firem. Celkově má TELKO GROUP zastoupení ve 176 zemích světa a zhruba 20 tisíc zaměstnanců.

4.1 Stručná historie společnosti TELKO

Historie společnosti TELKO se začala psát v polovině dvacátých let minulého století, konkrétně tedy v roce 1925, kdy si dva přátelé založili v poklidném, středně velkém, německém městečku, se zhruba devadesáti tisíci obyvateli malou firmu specializující se na výrobu dřevoobráběcích nástrojů. Společnost počala vyrábět elektrické nástroje, což byl v té době poměrně nový a málo probádaný trh. Firma díky ráznému vstupu a silnému inovačnímu potenciálu brzy začala chrlit revoluční nástroje sloužící ke zpracování dřeva. Firma produkovala tradiční stacionární stroje, to, co ji však katapultovalo mezi přední světové inovátory však byly mobilní nástroje pro zpracování dřeva.

Prvním z dlouhé řady těchto revolučních přístrojů se stala první ruční, přenosná motorová pila na světě která, byť bylo k její obsluze stále více než jednoho muže, narozdíl od dnešních moderních pil, přinesla do oboru lesnictví a zpracování dřeva přinesla revoluci, jelikož v době před jejím příchodem se stromy jakýchkoliv průměrů kácely a dále zpracovávali pomocí ručních více mužných pil, což znamenalo, že práce byla fyzicky náročnější a také výrazně více časově náročná.

V roce 1930 přichází společnost TELKO s koncepcí přenosné okružní pili. Ta se brzy stává velice úspěšným produktem a je oblíbena mezi jak mezi truhláři, tak mezi tesaři, neboť před jejím zkonstruováním bylo nutné velmi těžký materiál, jakým dřevo bezpochyby je, dopravovat k velkým stacionárním přístrojům, které v té době jako jediné tyto úkoly zvládaly. Tato první přenosná okružní pila také již byla plně poháněna elektromotorem, jehož napájení obstarala jakákoliv klasická zásuvka na dvě fáze, což dále výrazně zjednodušilo její použití.

Dalším revolučním zařízením společnosti TELKO se stala v roce 1932 mobilní řetězová dlabačka, která mohla sloužit jak k frézování drážek, tak k vrtání otvorů a tak dále zjednodušovala dříve nesmírně fyzicky náročnou práci.

Rok 1933 je v dějinách společnosti klíčový. Jeden z původních zakladatelů vyplatil druhého a získal tak plnou kontrolu nad celou společností TELKO. V držení potomků tohoto "otce zakladatele" se společnost nachází dodnes. TELKO je v této době také nesmírně oblíbeným a vyhledávaným zaměstnavatelem, sami majitelé často navštěvovali své nemocné zaměstnance, společnost organizovala rozličné firemní oslavy a výlety nebo vánoční akce pro děti zaměstnanců. V roce 1933 společnost také získává své první oficiální logo, které lze dodnes nalézt na mnoha jejích strojích z této doby, které různí řemeslníci používají dodnes.

Krátce před druhou světovou válkou společnost uvádí na trh mobilní okružní pilu nové generace, s mnoha podstatnými změnami, z nichž ta nejvýraznější je možnost šikmého řezu. Kromě toho se firma také prezentuje na odborných veletrzích a začíná plánovat novostavbu

svého nového závodu a reprezentativního sídla firmy. Kromě toho uvádí v roce 1938 na trh talířové brusky MRD a KRK, které se stanou doslova hitem konce třicátých a celých čtyřicátých let a které také mají jako první na světě integrované odsávání. Téměř doslova v předvečer druhé světové války pak společnost dostavuje a otevírá svou novou továrnu, vzdálenou jen pár ulic od svého původního závodu.

Jako německá firma musela společnost samozřejmě v průběhu druhé světové války vyrábět produkty pro potřeby německé armády. Ve společnosti však i tak probíhal nadále vývoj v oblasti původního sortimentu. Po válce připadla továrna k jejímu štěstí do americké okupační zóny, a tak mohl pokračovat nerušený vývoj dalších produktů, tak jak je trh požadoval a mohla být zahájena výroba produktů, které společnost vyvinula za války. Hned v roce 1946 tak firma uvádí na trh rovnou dva druhy mobilních okružních pil, přinášejících nová vylepšení a nové funkce. V roce 1951 pak na trh firma uvádí vibrační TTE, která našla uplatnění u nejen u tesařů a truhlářů, ale i u lakýrníků a malířů, díky možnosti velmi jemného strojového broušení.

V roce 1951 se také firma stěhuje do nové továrny, která již není "coby kamenem dohodil" od původní. V roce 1953 pak přichází další revoluční stroj, první okružní přenosná pila, kterou je možno držet pouze jednou rukou, což je věc vysoce žádaná zvláště tesaři, kteří díky tomu nemuseli kvůli každému zaříznutí složitě slézat ze střechy.

V padesátých letech také synové původního zakladatele poprvé významně promlouvají do sortimentu firmy, když k tradičním zařízením na přímý elektrický pohon přidávají v roce 1956 komplexní sadu strojírenských zařízení, k jejichž pohonu slouží stlačený vzduch. Společnost TELKO také v roce 1956 začíná zakládat dceřiné firmy a budovat výrobní závody v dalších zemích západního, kapitalistického světa, z nichž dodnes nejvýznamnější je TELKO USA.

V roce 1962 se pak znovu mění firemní logo, které se pak mění ještě v roce 1983, to je však již řešeno jen jeho barevnost. Rok 1962 je však klíčový i pro další vývoj firmy, protože firma na trh uvádí svou první vodící lištu pro svá zařízení, od roku 1980 je tato vyráběna z hliníku a od roku 2003 je nabízena ve své druhé generaci v různých provedeních, tato lišta se stala velmi důležitou součástí produktového portfolia firmy a je velmi oblíbená jako doplněk k firemním produktům.

Zásadním zlomem je pro TELKO rok 1975, kdy firma poté co ji definitivně převzali synové původního zakladatele, končí s výrobou stacionárních zařízení všech druhů a plně se soustředí na vývoj a výrobu elektrického, ručního nářadí a pneumatického nářadí, tedy segmentu, který spolupomáhala o padesát let dříve definovat.

Další historie TELKO je úzce provázána se změnami ve struktuře společnosti, ke kterým od šedesátých let docházelo a se vznikem holdingu TELKO. O tom v následující kapitole.

4.2 Struktura holdingu TELKO

TELKO začalo, jak již bylo popsáno výše, od konce padesátých let zakládat své dceřiné společnosti a postupně se také začalo věnovat oblastem, ve kterých se dříve nepohybovalo. Dnes tak holding TELKO, který je, jak již bylo také zmiňováno stále v rukou dědiců původního majitele, vícero obsahuje vícero firem věnujících se různým činnostem, avšak stále se věnuje i

části původní produkce tedy produkci pneumatického nářadí, byť ta byla z holdingu vyčleněna do samostatné firmy. Následující dělení tedy není dle jednotlivých firem, či výrobních závodů, následující dělení odpovídá spíše logickému uspořádání dle produktového portfolia. Holding provozuje 14 výrobních závodů například v rodném Německu, v USA, v Brazílii, v Singapuru, ale i v České republice či v Maďarsku.

Společnostmi holdingu tedy dnes jsou: TELKO SE, TELKO Prodej, TELKO Didaktikus, TELKO LCS, TELKO Microtechnology, TELKO Polymery, ET AG + EM AG, RIG, Kerta, Bafco. Každá z nich má své specifické úkoly a sortiment. Některé z těchto společností nemají původ v holdingu TELKO a jsou jím pouze v průběhu let odkoupené.

4.3 Produkce holdingu TELKO

Aktuálně holding TELKO nabízí svou produkci především ve dvou oblastech, jimiž jsou automatizace a didaktika. V oblasti automatizace je společnost TELKO absolutní špičkou a jedničkou jak v kvalitě, tak prodeji a na konkurenci kouká s velkým odstupem.

4.3.1 Automatizace

V oblasti automatizace nabízí holding TELKO komplexní řešení pro mnoho průmyslových odvětví. Tato řešení zahrnují opravdu vše potřebné: pohony (pneumatické, servopneumatické, elektromechanické i kyvné), motory a ovladače, chapadla (zařízení která dokáží zachytit, upnout a přemístit produkty ať už hotové či nehotové), manipulační systémy, vakuovou techniku, ventily a jejich terminály, monitorovací terminály, čidla, systémy zpracování obrazu, spojovací techniku, techniku pro úpravy stlačeného vzduchu a řídicí techniku. To vše umí TELKO dodat jako řešení připravené k montáži.

Pro procesní techniku TELKO dodává řídicí techniku, ventilové terminály, pilotní ventily, nástavby s koncovými spínači, regulátory polohy, pohony, procesní ventily a samozřejmě techniku pro úpravy stlačeného vzduchu.

K tomu všemu TELKO samozřejmě dodává odpovídající služby a zabezpečení a umožňuje všechny své produkty propojovat pomocí internetu věcí a dá se tak říci, že firma vytváří řešení pro průmysl 4.0, digitalizaci výroby a elektrickou automatizaci.

Tato řešení nalézají uplatnění na široké paletě průmyslových odvětví. Jedná se o automobilový průmysl, chemický průmysl, elektrotechnický průmysl, biotechnický a farmaceutický průmysl, kosmetiku, zpracování potravin, vodárenskou techniku, obráběcí stroje, textilní průmysl, dřezpracující průmysl ale i prostou těžbu a zpracování nerostů a surovin.

4.3.2 Didaktika

Telko je také velmi aktivní v oblasti didaktiky, společnost se angažuje ve zkvalitňování a modernizaci školního technického vzdělávání. Didaktice se věnuje celá dceřiná společnost holdingu TELKO Didaktikus. Tuto činnost provádí pomocí spolupráce se vzdělávacími institucemi po celém světě, spoluprací s vládami a vládními institucemi pro které připravuje výukové programy, vzdělávací systémy, modelové laboratoře a další školící střediska. Činnost se soustředí na přípravu absolventů do dynamicky se měnícího světa vědy a techniky.

I tuto činnost je možno dále rozdělit a společnost TELKO to také dělá. Didaktickou činnost společnosti lze jednoduše rozdělit na výukové systémy a výukové koncepce.

Výukové systémy se zaměřují na konkrétní oblasti moderní techniky, kterou záměrně rozměňují tak, aby člověk, který jimi prochází o nich získal nejlepší možný přehled. Společnost nabízí systémy výuky zaměřené na: automatizaci výroby, respektive průmysl 4.0, pneumatiku a hydrauliku, automatizaci procesní techniky, elektrotechniku a elektroniku, technologii elektrické energie, telekomunikační a radarovou techniku, topné a klimatizační jednotky a převodovou techniku.

Vzdělávací koncepce by se dle společnosti měli zaměřovat na praktické dovednosti a alespoň základní znalosti i velmi pokročilých technologií. Důležité dle této koncepce také je zaměření na požadavky lokálního průmyslu – tedy například v České republice zaměření na potřeby automotive, byť jeho budoucnost je v současnosti s ohledem na zelené regulace velkým otazníkem. Dle koncepce je třeba řešit i například uspořádání učeben, od vybavení po zasedací pořádek, či například umožnit studentům práci v tzv. mobilních výukových laboratořích tedy takových, které je možné přemísťovat a pronajímat například mezi více vysokými školami tam, kde jsou zrovna potřeba a tím umožnit studentům praxi tam, kde by jinak před nástupem do praxe neměli sebemenší šanci získat.

Nabídka programů didaktiky i automatizačních produktů je v TELKU na velmi vysoké úrovni a probíhá jejich další vývoj a rozvoj.

5 Současná kalkulace daného produktu

5.1 Popis daného produktu

Společnost TELKO operuje zejména na strojírenském trhu, tomu logicky odpovídá i výběr zkoumaného produktu. Jedná se o jeden metr dlouhou polyuretanovou hadici s vnějším průměrem 6 mm a vnitřním průměrem 4 mm.

5.2 Současná kalkulace

V současné době používá společnost TELKO pro kalkulaci dané polyuretanové hadice přirážkovou kalkulaci (viz tabulka 1). Tato kalkulace je zde uváděna ve zjednodušené podobě, obsahuje položky přímý materiál, ostatní přímé náklady a režijní náklady, pod kterými si můžeme představit další náklady jako energie, nebo mzdy zaměstnancům. Pro účely této práce však není nutné zabývat se jí do větších detailů. Důležité je, že firma si určila marži 80%, tudíž i když je schopna vyrobit produkt za 7,7 Kč, ve výsledku ji prodává za 38,5 Kč.

Současná kalkulace jednoho výrobku	
přímý materiál	4,83 Kč
ostatní přímé náklady	0,35 Kč
režijní náklady	2,52 Kč
celkem bez marže	7,70 Kč
marže	30,80 Kč
Celkem	38,50 Kč

Tabulka 1 Současná kalkulace

5.2.1 Výhody současné kalkulace

Nespornou výhodou této kalkulace je, že je lehká sestavitelná, je poměrně intuitivní a pokud ji nepotřebujeme měnit, můžeme ji považovat za relativně přehlednou.

5.2.2 Nevýhody současné kalkulace

Problém u tohoto typu kalkulace nastává, pokud má firma zájem ji z nějakého důvodu upravovat. Tehdy se stává nepřehlednou, protože se z ní dá jen stěží vyčíst, kde přesně by bylo nejvýhodnější pokusit se náklady snížit. V důsledku takové nepřehlednosti pak není pro společnost možné, aby hbitě reagovala na nově vzniklou situaci.

5.3 Aplikace metody target costing

Jako hlavní nedostatek současné kalkulace byla zmíněna neschopnost reagovat na změny. Společnost TELKO zastává sice na trhu se strojírenským zbožím pozici číslo jedna, i tak ale musí čelit konkurenci, která se jí sice nemůže rovnat kvalitou, mohla by však upoutat zákazníka levnější cenou. Aby TELKO snížilo toto riziko, mělo by také snížit cenu, ideálně bez ztráty na zisku. Proto je nutné ušetřit něco na nákladech. Zde přichází na řadu metoda target costing. Jak bylo řečeno v teoretické části, nejdříve je potřeba znát cenu, za kterou má být výrobek prodáván. TELKO aktuálně prodává za 38,5 Kč, aby se přiblížilo levnější konkurenci,

potřebovalo by stlačit cenu na 35 Kč. Rádo by si ovšem zachovalo 80% marži. Z toho vyplývá, že cílové náklady musí být 7 Kč na 1 výrobek, je tedy nutné snížit je o 0,7 Kč.

5.3.1 Užité vlastnosti produktu a jeho dekompozice

Dalším krokem je určení užitečných vlastností. U dané polyuretanové hadice detekujeme ty to nejpodstatnější užité vlastnosti:

- 1) odolnost – zejména proti hydrolýze nebo mikrobům, která prodlužuje životnost hadice
- 2) průhlednost – pokud je hadice průhledná, je do ní vidět a dá se rychleji zpozorovat případný problém a tím se zvětšuje bezpečnost a prodlužuje životnost
- 3) doba instalace – lze předpokládat, že hadice bude součástí většího přístroje, a proto je její rychlé zapojení výhodou
- 4) ohebnost – hadice je snadno transportovatelná a dobře skladná
- 5) využitelnost – polyuretanová hadice může být kromě strojírenského průmyslu použita i v potravinářském, což rozšiřuje spektrum potenciálních uživatelů
- 6) kompatibilita s dalšími součástkami – souvisí s tím, že hadice bude součástí většího zařízení, čím snadněji se k ní shánějí pasující díly, tím lépe pro uživatele

Následně k vybraným užitečným vlastnostem přiřadíme jejich váhu významnosti (viz tabulka 2) čili jak moc jsou pro zákazníka (uživatele) důležité.

Užitečné vlastnosti	Váha významnosti užité vlastnosti
odolnost	30%
průhlednost	15%
doba instalace	5%
ohebnost	20%
využitelnost	10%
kompatibilita	20%

Tabulka 2 Váhy významnosti užitečných vlastností

Po určení váhy významnosti užitečných vlastností přichází řada na dekompozici neboli na rozdělení výrobku na funkční jednotky. U polyuretanové hadice rozlišujeme tři významné funkční jednotky – vnější plášť, vnitřní konstrukci hadice a vnitřní výstelku.

5.3.2 Zjišťování nákladových koeficientů

Po dekompozici výrobku jest dalším krokem, který musí být podniknut, určení, jak moc kterou vlastnost ovlivňuje jaká funkční jednotka. Zde se dá každá vlastnost představit jako 100%, které je potřeba mezi částí výrobku rozdělit (viz tabulka 3).

	odolnost	průhlednost	doba instalace	ohebnost	využitelnost	kompatibilita
vnější plášť	20%	35%	45%	40%	30%	55%
vnitřní konstrukce	20%	30%	50%	40%	25%	35%
vnitřní výstelka	60%	35%	5%	20%	45%	10%

Tabulka 3 Vliv funkčních jednotek na užité vlastnosti

Posledním krokem ke zjištění nákladových koeficientů pro příslušné funkční jednotky je vynásobení vah významnosti užitečných vlastností s hodnotami vlivu funkčních jednotek na vlastnosti. Tak vznikla další tabulka (viz tabulka 4) v jejímž posledním sloupci se již objevuje konečný nákladový koeficient, jako součet všech předchozích hodnot v řádku.

	odolnost	průhlednost	doba instalace	ohebnost	využitelnost	kompatibilita	nákladové koeficienty
vnější plášť	6	5,25	2,25	8	3	11	35,5
vnitřní konstrukce	6	4,5	2,5	8	2,5	7	30,5
vnitřní výstelka	18	5,25	0,25	4	4,5	2	34

Tabulka 4 Nákladové koeficienty

5.3.3 Identifikace nákladově náročné položky

V momentě, kdy již známe nákladové koeficienty, můžeme přistoupit k poslednímu výpočetnímu kroku. Cílové náklady postupně vynásobíme jednotlivými nákladovými koeficienty a tím vypočítáme cílové náklady připadající na příslušnou funkční jednotku.

Z tabulky č.4 lze vyčíst, že podle koeficientu je nejvíce náročnou položkou z hlediska nákladů je vnější plášť, proto pokud by firma chtěla snížit své cílové náklady, měla by se zaměřit právě na tuto funkční jednotku.

6 Závěr

6.1 Zhodnocení aplikované metody

V předchozí kapitole jsme aplikovali metodu target costing na produkt od společnosti TELKO AG, konkrétně na metrovou polyuretanovou hadici s vnějším průměrem 6 mm a s vnitřním průměrem 4 mm. Metoda by se dala nazvat úspěšnou, neboť se podařilo identifikovat část výrobku, na kterou připadá největší část cílových nákladů. Její úspěšnost ovšem může být ohrožena, pokud by se ukázalo, že došlo ke špatnému odhadu významnosti vah užitných vlastností nebo vlivu jednotlivých funkčních jednotek na dané užitné vlastnosti. Metoda target costing je i na sebemenší nepřesnosti citlivá a může tak lehce dojít k mylnému závěru. Krom citlivosti na absolutní preciznost odhadu výše zmíněných čísel se jedná o metodu časově náročnou, pokud je však zpracována správně, skýtá mnohé výhody.

6.2 Závěr

Tato bakalářská práce se zabývala aplikací metody target costing ve vybraném podniku zabývajícím se automatizací a didaktickou činností, ve společnosti TELKO AG. Jejím cílem bylo zhodnotit způsob kalkulování z hlediska stanovení prodejní ceny metodou cílových nákladů za použití již získaných teoretických poznatků a stanovit doporučení ohledně dalšího stanovování cen ve vybraném podniku, to vše bylo zpracováno na konkrétním produktu tohoto podniku na polyuretanové hadici. Než práce dospěla k těmto závěrům, byly využity základní metody analýzy, metody jako indukce a dedukce či analýza a syntéza. Šlo o nastínění postupu kalkulace polyuretanové hadice metodou cílových nákladů. Právě použití metody cílových nákladů, jak se v práci ukázalo, umožňuje nejefektivněji reagovat na změny nákladů a napomoci maximalizaci zisku a zachování tržní pozice a případnému růstu i v dnešní vysoce turbulentní, nestálé a neodhadnutelné době.

Bakalářská práce byla rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. Teoretická část se stala rešerší veškeré dostupné a vhodné literatury a dalších vhodných a dostupných zdrojů. Úkolem této části, který se podařilo dobře a vhodně naplnit, bylo podat, pokud možno stručný přehled poznatků o nákladech a rozličných typech kalkulací se zvláštním důrazem na metodu cílových nákladů jinak zvanou target costing. Tato práce samozřejmě nemohla obejmout všechna vhodná témata ani zpracovat všechny dostupné informační zdroje, to ale ani nebylo jejím cílem a jsem si toho vědoma.

Ve své praktické části tato bakalářská práce představila konkrétní podnik TELKO AG, který je lídrem (co se vývoje i objemu prodeje týká) v činnostech v jimiž se zabývá. Práce představila jeho dlouhou historii, jeho nejvýznamnější výrobky i jeho strukturu, která odpovídá velké nadnárodní korporaci. Představila také dvě hlavní oblasti působnosti podniku – automatizaci a didaktiku, jakož i místa kde tento její sortiment nachází největší uplatnění. Bakalářská práce představila konkrétní produkt, polyuretanovou hadici, u níž byl ukázán současný způsob

kalkulování její ceny a následně kalkulování pomocí metody cílových nákladů target costing. Byly ukázány hlavní rozdíly mezi těmito metodami a zhodnoceny jejich dopady.

Ukázalo se, že současný kalkulační postup společnosti je rychlý, poměrně jednoduchý a v zásadě velmi intuitivní, což umožňuje proniknout do jeho metodiky prakticky každému, přiměřeně vzdělanému zaměstnanci. Dá se tedy říct, že kalkulace je na stabilním trhu vcelku dobrá.

Je ovšem nutné zdůraznit, a praktická část bakalářské práce toto ukázala, že v případě změn v nákladech se tato kalkulační metoda stává postupně málo přehlednou až chaotickou a není v ní příliš jasné kam zařadit kterou změnu. Ukázalo se, že aplikací metody target costing mohou být tyto rozdíly do výsledné ceny zapracovány mnohem efektivněji a rychleji a že cena se stává pružnější. Navíc se podařilo určit další možnosti ušetření nákladů potencionálním nahrazením polyuretanu v některých částech použitím levnějších materiálů.

Hlavním a nejdůležitějším poznatkem tedy je, že potenciální použití kalkulace cílových nákladů by podniku mohlo zajistit efektivnější stanovování prodejních cen jeho produktů a upevnit jeho pozici jakožto lídra trhu a pomoci zlepšovat a maximalizovat zisk podniku jakož i maximalizovat jeho tržní hodnotu což by mělo být hlavním cílem podniku. Metoda cílových nákladů se ukazuje jako metoda schopnější pružné reakce na aktuální výkyvy trhů než kterákoliv jiná. To je v dnešní době, kdy ceny prakticky veškerých komodit mění ze dne na den skokově své ceny vlastnost velmi vítaná. Na konkrétním příkladu polyuretanové hadice je tato skutečnost jasně patrná a pokud by podnik akceptoval a zavedl do praxe metodu cílových nákladů jako metodu výpočtu svých koncových cen mohla by být pro podnik velmi prospěšná. Dalším prospěšným závěrem je zjištění možnosti uspořít náklady změnou materiálu na některých částech hadice.

Seznam použité literatury

1. POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada. ISBN 978- 80-271-9051-5.
2. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3
3. FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Reporting. 3. rozšířené a doplněné vydání. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
4. SYNEK, Miloslav, Jiří DVOŘÁČEK, Jiří DVOŘÁK, Eva KISLINGEROVÁ a Gustav TOMEK. Manažerská ekonomika. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.
5. MACÍK, Karel, 2008. Kalkulace a rozpočetnictví. Vyd. 3., přeprac. Praha: Nakladatelství ČVUT. ISBN 978-80-01-03926-7.
6. KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
7. LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
8. SCHOLLEOVÁ, Hana. Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0413-0.
9. MARTINOVIČOVÁ, Dana. Základy ekonomiky podniku. Praha: Alfa Publishing, 2006. Ekonomie studium. ISBN 80-86851-50-8.

Online zdroje a články:

10. CHVÁLOVÁ, Jindra. Co je Osobní náklady [online]. In: [cit. 2023-01-03]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/slovník/osobni-naklady>

Seznam tabulek

Tabulka 1 Současná kalkulace	36
Tabulka 2 Váhy významnosti užitných vlastností	37
Tabulka 3 Vliv funkčních jednotek na užitné vlastnosti	38
Tabulka 4 Nákladové koeficienty	38

--	--	--	--