

Radana Hojná

Technická univerzita v Liberci

KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ

1. Úvod

Nová specifika podnikatelského prostředí vytvářejí zároveň nové podmínky pro využívání manažerského účetnictví. Jeho hlavní úkol již nespočívá pouze v zaznamenávání informací o činnosti podniku, ve vyhodnocování a analýze zjištěných údajů, které jsou využity při rozhodování o dalším vývoji ekonomického subjektu. Tyto funkce manažerského účetnictví zůstávají i ve stávajícím systému řízení zachovány, zvláště pokud se jedná o zajišťování hospodárnosti vynaložených nákladů, o zajištění efektivnosti a optimalizace činností probíhajících v podniku. Manažerské účetnictví se zároveň čím dál více orientuje i na strategické řízení, na dlouhodobé ovlivňování nákladů, výnosů a dalších faktorů, které vedou k naplnění podnikových cílů.

Strategické řízení nákladů zahrnuje celou řadu procesů a činností. Kromě snahy zkvalitnit a zrychlit veškeré aktivity a omezovat aktivity, které nezvyšují hodnotu výrobku, zjišťovat přínos jednotlivých aktivit, je neoddělitelnou součástí strategického řízení také řízení nákladů ve vztahu k jednotlivým výrobkům (tzv. výkonová linie řízení nákladů). Výše a struktura nákladů je ovlivněna především vlastnostmi vyráběného výrobku a způsobem a podmínkami, ve kterých výroba probíhá. Všechny tyto aspekty jsou výsledkem výzkumu, vývoje a přípravy výroby jednotlivých produktů. Je prokázáno, že o převážné části nákladů na výrobek se rozhoduje již v předvýrobních etapách, kdy se stanovují technologický postup a vlastnosti výrobku. Téměř 90% nákladů souvisejících s výrobou je výsledkem rozhodnutí, která byla učiněna v období před zahájením vlastní výroby, nikoli tedy až v průběhu výrobního procesu. A právě možnost ovlivňovat výši výrobních

nákladů v této (předvýrobní) fázi se stala základem pro rozvoj moderních přístupů a možností, jak vznik a průběh nákladů řídit a ovlivňovat tak jejich hodnotu.

2. Charakteristika kalkulace cílových nákladů

Jedním z progresivních přístupů řízení nákladů je kalkulace cílových nákladů, nebo-li cílová kalkulace nákladů. Ta bývá definována jako činnost, jejímž cílem je prověřit všechny možnosti, kterými by bylo možno snížit náklady ve fázi výzkumu vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem této činnosti by měl být návrh výrobku, který bude splňovat všechny požadavky zákazníků a jehož výrobní náklady a cena přitom zajistí podniku požadovaný zisk. Kalkulace cílových nákladů se začalo využívat nejprve v Japonsku, kde na počátku 90. let 20. stol. tuto metodu aplikovalo 80% tehdejších významných firem s montážním typem výroby a 60% firem s procesním typem výroby. Výzkum, který byl proveden v jednotlivých odvětvích, ukázal, že použití kalkulace cílových nákladů u jednotlivých výrobců se výrazně liší podle předmětu činnosti firmy. Výsledky průzkumu jsou uvedeny v tab. č. 1.

Tab. č. 1: Použití kalkulace cílových nákladů podle charakteru výroby

Předmět výroby	Firmy používající kalkulaci cílových nákladů (v %)
Potraviny	14
Papírenské výrobky	0
Ocel	23
Elektrospotřebiče	83
Dopravní prostředky	100
Jemná mechanika	75

Zdroj: [2, str. 73].

Z uvedené tabulky je patrné, že využití kalkulace cílových nákladů je vyšší v případě výroby složitých výrobků, ve výroбах, které vyžadují rozsáhlý výzkum a vývoj. Rozšířenější používání kalkulace cílových nákladů bylo zaznamenáno i v odvětvích s větší konkurencí. U složitých výrobků bývá totiž obvykle snazší najít větší možnosti při hledání efektivnějších technologií nebo lepší konstrukce výrobku, vyšší konkurence zase nutí firmy k intenzivnější snaze hledat i další potenciální úspory nákladů.

V literatuře se uvádí i rozdíl ve způsobu reakce japonských firem a evropských firem působících na japonském trhu na velikost tržní ceny. Zjistí-li evropská firma, že dosavadní prodejní cena výrobku je příliš vysoká, upraví tuto cenu snížením vlastní marže. Japonská firma v obdobné situaci využije kalkulace cílových nákladů a bude hledat další úspory v nákladech tak, aby si dosavadní marži

udržela. Tento fakt dokládá skutečnost, že kalkulace cílových nákladů v praxi evropských firem zatím ještě není příliš zavedená a používána.

Základní charakteristiky kalkulace cílových nákladů je možno vyjádřit následujícími skutečnostmi:

- 1) cílová kalkulace je nástroj řízení nákladů, který se orientuje na ovlivňování nákladů v předvýrobní etapě a snaží se dosáhnout minimálních budoucích nákladů,
- 2) důraz je kladen především na dobrou komunikaci mezi jednotlivými útvary a profesemi spolupracujícími na přípravě nového výrobku,
- 3) cílová kalkulace je orientována především na zákazníka, na prvním místě stojí cena výrobku, ze které se odvozují náklady.

Kalkulace cílových nákladů se svou orientací na předvýrobní etapy řadí mezi kalkulace předběžné a zároveň se velmi podobá propočtové kalkulaci. Výše uvedený postup od ceny k nákladům (tzv. rozdílový princip) je charakteristický rovněž pro retrogradní kalkulační vzorec. Od těchto starších a již propracovaných kalkulačních postupů se kalkulace cílových nákladů odlišuje velmi silným zdůrazněním vazby mezi vlastnostmi výrobku, jeho náklady a cenou a zákazníkem, takže hlavní důraz je kladen na možnost realizace výrobku nebo služby na trhu.

3. Postup při stanovení kalkulace cílových nákladů

Cílová kalkulace nákladů vychází z **cílové ceny**, jejíž výše je odvozena od cenové politiky podniku. Cílová cena by měla odrážet především hodnotu výrobku vnímanou zákazníkem, dále vlastnosti, kvalitu a cenu konkurenčních nebo obdobných výrobků i strategické cíle podniku. Pokud se jedná o výrobek zcela nový, na trhu se dosud nevyskytující, projevuje se snaha stanovit vyšší cenu při omezené nabídce. Tím se vytvoří jakýsi „polštář“ pro pozdější snižování ceny výrobku. Jestliže se stanovuje cílová cena na výrobek, který se na trhu již vyskytuje a jedná se pouze o jeho drobné inovace, pak je třeba vycházet z porovnání s cenami konkurenčních produktů a ze srovnání jejich kvality, funkčnosti atd. Na stanovení cílové ceny má vliv v neposlední řadě také celková zamýšlená strategie podniku.

Kromě cílové ceny je nutno stanovit i **cílový zisk**, který se obvykle odvíjí od požadované rentability vložených prostředků (ROA) a ze ziskovosti výnosů (z). Přitom platí následující vztahy:

$$ROA = \frac{\text{zisk}}{\text{výnosy}} \cdot \frac{\text{výnosy}}{\text{aktiva}} ; \quad z = \frac{ROA \cdot \text{aktiva}}{\text{výnosy}}$$

Obdobně lze cílový zisk stanovit i na základě propočtu příspěvku na úhradu nákladů kapitálu a nákladů na strategický výzkum a vývoj, strategický marketing a správu (pu).

$$pu = \frac{NK + NSMV}{\text{výnosy}}$$

kde:	pu	–	příspěvek na úhradu strategických nákladů a nákladů kapitálu,
	NK	–	náklady kapitálu,
	NSMV	–	náklady na strategický marketing a správu, strategický výzkum a vývoj.

Náklady kapitálu se přitom v manažerském účetnictví chápou nikoli ve *finančním pojetí* jako vyplácené úroky a dividendy za poskytnutí kapitálu, ale v *pojetí ekonomickém* jako oportunitní náklady, čili maximální ušlý efekt, který mohl být získán při alternativním využití zdrojů.

Rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem představuje maximální přípustné náklady, které bude daný výkon vyžadovat nebo-li **cílové náklady**. Jedná se o tzv. **kalkulaci určenou trhem** (market driven costing). Pro tento typ kalkulace je charakteristické, že není odrazem vnitřních podmínek podniku, ale vyplývá z ceny, která respektuje tržní vztahy, a z požadované rentability kapitálu, která je většinou ovlivněna situací na finančních trzích.

Cílové náklady je třeba porovnat s propočtovou kalkulací nákladů nového výrobku podle navrhovaných vlastností a technologických postupů. Pokud propočtová kalkulace vykazuje vyšší náklady, než je hodnota cílové kalkulace, je nutno hledat možnosti, jak snížit náklady na úroveň nákladů cílových. Hledají se tedy rezervy v technologických postupech, použitých materiálech, přehodnocují se vlastnosti připravovaných výrobků. Na konci konci předvýrobní etapy by vlastnosti výrobku a technologie výroby měly být na takové úrovni, aby zajistily dodržování úrovně cílových nákladů.

Kalkulaci cílových nákladů lze zjednodušeně vyjádřit následujícím způsobem:

$$\text{CÍLOVÁ CENA} - \text{CÍLOVÝ ZISK} = \text{CÍLOVÉ NÁKLADY.}$$

4. Význam a omezení kalkulace cílových nákladů

Přínos kalkulace cílových nákladů lze jednoznačně spatřovat ve změně postupu od zákazníka k vlastní výrobě a také v posunu řízení nákladů do předvýrobních

etap. Cílová kalkulace představuje progresivní způsob využití kalkulací v řízení. Jedním z jejích hlavních přínosů je posílení spolupráce mezi jednotlivými útvary v podniku. Tým, který pracuje na přípravě výrobku a vytvoření a dodržení cílové kalkulace, by měl zahrnovat pracovníky konstrukce, technologie, zásobování, výroby, marketingu a další podle charakteru výrobku. Cílem jejich spolupráce by měl být návrh výrobku, který bude svými vlastnostmi a funkcemi plně uspokojovat požadavky zákazníka a zároveň vyšší svých nákladů zajistí podniku požadovaný zisk. Profesní spoluprací při výzkumu a vývoji by mělo dojít k urychlení přípravy výrobku a tím i ke snížení nákladů. Každý člen týmu má přitom stanovený úkol směřující ke snížení nákladů a za splnění tohoto úkolu nese odpovědnost.

Při snižování nákladů výkonu v rámci stanovení cílové kalkulace však nesmí být překročena určitá mez, za kterou by již další snížení nákladů znamenalo pokles kvality, zhoršení pracovních podmínek nebo snížení výkonnosti. Pokles nákladů přináší jednoznačně pozitivní efekt, pokud je spojen s omezením plýtvání, prostojů a s odstraněním různých neproduktivních činností. Z některých publikovaných zkušeností vyplývá, že použití cílové kalkulace nespĺnilo očekávání, neboť se zvýšily nároky na zaměstnance a snahy maximálně snížit náklady vedly k poklesu výkonnosti pracovníků a v konečném důsledku ke zvýšení nákladů.

Kalkulace cílových nákladů je jako každá předběžná kalkulace relativně nepřesná. Chyby mohou nastat při odhadu cílové ceny i při stanovování nákladů. Snaha o dosažení cílových nákladů může také výrazně prodloužit celou etapu výzkumu a vývoje, což s sebou přináší určitá rizika (změny ve stávajících preferencích zákazníků, změny cen vstupů a dalších parametrů ovlivňujících cílovou cenu). Zároveň může dojít ke zvýšení celkových nákladů na výzkum a vývoj a nabízí se tedy otázka, zda se prostředky vynaložené na výzkum a vývoj skutečně v budoucnosti ve zvýšeném zisku vrátí.

S přihlédnutím k uvedeným rizikům je tedy rozumné kalkulaci cílových nákladů firmě pouze doporučit, než přikázat striktně její sestavení. O zahrnutí výrobku do výrobního programu by měly rozhodovat i jiné faktory vycházející z celkové strategie podniku, nikoli pouze cílové náklady.

Literatura

- [1] Král B. a kol., *Manažerské účetnictví*, 1. vyd. Management Press, Praha 2002.
- [2] Šoljaková L., *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*, 1. vyd. Management Press, Praha 2003.

KALKULACJA KOSZTÓW KOŃCOWYCH

Streszczenie

Dla osiągnięcia celów organizacji na arenie całego środowiska przedsiębiorczego, poszerza się funkcje rachunkowości zarządczej oraz wzmacnia orientację tejże rachunkowości na zarządzanie strategiczne. Komponentem rachunkowości zarządczej jest strategiczne zarządzanie kosztami, związane z metodami progresywnymi. Jedną z powyższych metod progresywnych jest obliczanie kosztów końcowych, co umożliwia wywarcie wpływu na poziom kosztów już we wstępnej fazie produkcyjnej.