

MVŠO

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC 

CENOTVORBA A CENOVÁ STRATEGIE

11. Řízení nákladů

doc. Ing. Jindra Peterková, Ph.D.

OBSAH

1. AKTUÁLNÍ TRENDY V ŘÍZENÍ NÁKLADŮ
2. VYMEZENÍ STRATEGICKÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ
3. KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ
4. KAIZEN COSTING
5. KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU VÝROBKU

1. AKTUÁLNÍ TRENDY V ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

- Zvyšování výkonnosti a snižování nákladů – dosažení vyššího užitku výstupů se stávajícími náklady.
- Nákladová optimalizace – snížení nákladů se zaměřením na různé kategorie nákladů:
 - Materiálové náklady – nakoupit materiál za nižší cenu nebo snížit plýtvání s materiálem.
 - Osobní náklady (přímé a nepřímé) – snížení mezd pracovníkům nebo lepší využití nakupované práce.
 - Odpisy – snížení odpisů využitím zařízení s nižší hodnotou nebo lepší využití instalovaných zařízení.
 - Externí služby a ostatní náklady.

2. VYMEZENÍ STRATEGICKÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

- Na náklady a výkony podniku pohlíží z dlouhodobé perspektivy.
- S výkony podniku a s jeho produkty jsou náklady spojeny ve všech etapách jeho životního cyklu.
- Roste význam nevýrobních etap životního cyklu výkonu na úkor samotné výrobní fáze. Týká se to zejména odvětví s technologicky náročnými produkty s rozsáhlou konstrukcí, přípravou výroby a náročným výzkumem a vývojem.
- Dochází ke zkracování životního cyklu výrobků a služeb, ale také vzrůstá technologická a organizační náročnost nevýrobních etap. Zasahovat do technologických parametrů výkonu v průběhu výrobní etapy je obtížné.
- O velké části nákladů (až 90 %) se rozhoduje v předvýrobních etapách.

VÝVOJ NÁKLADŮ V PRŮBĚHU ŽIVOTNÍHO CYKLU VÝROBKU

- Vynakládání nákladů probíhá v jednotlivých etapách životního cyklu rovnoměrně, a to:
 - nejdříve jsou náklady vynakládány na aktivity související s předvýrobními etapami,
 - poté jsou průběžně vynakládány na výdaje související se samotnou výrobou,
 - v poslední, povýrobní etapě, je vynaložen zůstatek celkových nákladů souvisejících s daným výrobkem (např. na účely demontáže staré technologie, likvidaci starých skladových zásob).
- Jedná se o skutečně vynaložené náklady.

- V průběhu výrobní etapy existují velmi omezené možnosti, jak výši určitých druhů nákladů ovlivnit. Jedná se o náklady, které jsme ještě fakticky nevynaložili, ale o jejich vynaložení jsme již rozhodli. Tento typ nákladů označujeme jako rozhodnuté náklady. Vznikají převážně v předvýrobních etapách.
- Podstatou metod strategického nákladového řízení, je zaměření se na náklady podniku v průběhu celého životního cyklu jeho výkonů.
- Důraz je kladen na náklady předvýrobní. Tyto možnosti nám nabízejí dvě metody strategického manažerského účetnictví, a to:
 - kalkulace cílových nákladů (target costing),
 - kalkulace životního cyklu výrobku (life cycle costing).

3. KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ

- Představuje činnost, jejímž cílem je prověřit všechny možnosti snížení nákladů v rámci fáze výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem této činnosti by měl být návrh výrobku, který splňuje všechny požadavky a očekávání zákazníků a jehož výrobní náklady a cena podniku zajistí požadovaný zisk.
- Využití kalkulační cílových nákladů je přínosnější v případě výroby složitých výrobků, ve výrobních s rozsáhlým výzkumem a vývojem a v odvětvích s vyšší konkurencí.
- Plánování nákladů nezačíná až ve výrobní fázi, ale probíhá již ve fázi vývoje a konstrukce nového výrobku, zaměřuje se na ovlivňování nákladů v předvýrobních fázích.
- Kalkulace klade důraz na komunikaci mezi jednotlivými profesemi, které mohou výši výsledných nákladů v předvýrobní fázi ovlivnit.

➤ Postup při tvorbě cílových nákladů můžeme rozdělit do čtyř etap:

1. stanovení cílových nákladů,
2. stanovení rámcových cílů,
3. rozdělení do úrovně dílů,
4. přizpůsobení nákladů.

1. Stanovení cílových nákladů

- Definice tzv. cílové ceny produktu, která je výchozím bodem kalkulačního procesu. Stanovení cílové ceny souvisí s tím, jaký produkt je oceňován, zda se jedná o zcela nový výrobek nebo výrobek, který prošel jen částečnou inovací.
- Jedním z nejdůležitějších parametrů, které stanovení cílové ceny ovlivňují, jsou ceny podobných výrobků u konkurence.
- Pokud tedy od cílové ceny výrobku odečteme plánovanou ziskovost tržeb, dostaneme hodnotu tzv. cílových nákladů (maximálně přípustných nákladů).

2. Stanovení rámcových cílů

- Kvantifikace základních skupin výdajů, které musí být z tržeb uhrazeny.
- Cílové náklady představují úroveň úplných nákladů, za něž musí být podnik schopen daný produkt realizovat. Cílové náklady musí obsahovat:
 - jednicový materiál a náklady na polotovary,
 - přímé mzdové a ostatní jednicové náklady,
 - režijní náklady podniku,
 - bezpečnostní rezervu,
 - odbytové náklady (marže prodejců),
 - příspěvek na strategický marketing,
 - příspěvek na strategický výzkum a vývoj.
- Postupuje se většinou od nejobecnějších nákladových skupin strategického charakteru k jednicovým nákladům, které se postupně od sumy cílových nákladů odečítají.

3. Rozdělení do úrovně dílů

- Před analýzou výše nákladů na jednotlivé položky je nutné je rozdělit do několika funkčních celků, jejichž konstrukce a dodržování nákladů bude svěřena jednotlivým konstrukčním týmům. Rozklad pokračuje až na úroveň jednotlivých součástí.
- Jakmile jsou stanoveny požadované náklady jednotlivých elementárních součástí, začíná vyhledávání dodavatelů. Tato rozhodnutí souvisí s běžným rozhodováním typu „make or buy“.
- Cílem všech zainteresovaných stran je navrhnout výrobek, který má vlastnosti a funkce požadované zákazníkem, při výši nákladů, které zajistí požadovaný zisk.

4. Přizpůsobení nákladů

- Nalezení cesty jak funkční celek či komponent vyrobit nebo nakoupit za cenu, která odpovídá výši cílových nákladů.
- Přistupuje se ke krokům vedoucím ke snížení výsledných nákladů, protože plánované náklady se musí přizpůsobit nákladům cílovým.
- Postupy, vedoucí ke snižování nákladů, lze obecně rozdělit do dvou samostatných skupin:
 - postupy, které vycházejí z podstaty samotného výkonu – snaží se dosáhnout snížení nákladů,
 - postupy, které se zaměřují na optimalizaci procesů a činností uvnitř podniku a hledají úspory ve zlepšení jejich průběhu.

- Optimalizace výkonu aktivit a procesů patří k základním prvkům řízení podniků v globální konkurenci. Lze zde zařadit optimalizační metody, jako jsou analýza bodu zvratu nebo analýza variabilních nákladů, procesní řízení nákladů, reengineering apod.
- V souvislosti se strategickou přípravou produktů a předvýrobními etapami je nutné se zabývat hlavně úkony, které po zahájení výrobní etapy životního cyklu výrobku již nebudou aplikovatelné.
- Mezi metody používané za účelem snižování nákladů v těchto situacích se řadí např. stavebnicová nebo hodnotová analýza. **Stavebnicová analýza** spočívá ve srovnání konstrukce a vlastností vlastního a konkurenčního výrobku s cílem nalezení takových konstrukčních řešení, která umožní snížení nákladů.

- **Hodnotová analýza** - systematický přístup hodnocení vlastností výrobku. Umožňuje definovat alternativy, jež mohou zlepšit hodnotu výrobku definovanou jako poměr jeho užitečných vlastností a nákladů.
- Součástí hodnotové analýzy je i tzv. funkční analýza, spočívající v podrobné definici funkcí výrobků a je prováděna s cílem standardizovat technické řešení jednotlivých funkcí různých výrobků.
- V praxi může dojít k situaci, že není ani po provedení jednotlivých opatření a postupů pro snižování nákladů možné eliminovat **rozdíl mezi přípustnými a předpokládanými náklady, tzn. uzavřít kalkulační mezeru**. Pak je možné zadat cílové náklady s ohledem na efekty učení se, kdy náklady budou postupně snižovány na potřebnou úroveň až v průběhu životního cyklu.

Výhody a omezení KCN

➤ Výhody KCN:

- schopnost ovlivňovat náklady v předvýrobních etapách životního cyklu produktu,
- vede ke spolupráci mezi marketingem, vývojem, pracovní přípravou, nákupem, účetnictvím na jedné straně a dodavateli na straně druhé,
- prosazení jednoduchých metod v rámci účetních systémů (pochopitelných pro zúčastněné),
- orientuje se na trh, zákazníka a jeho užitek.

➤ Nevýhody KCN:

- snaha o snižování nákladů by mohla vést i ke snížení kvality, zhoršení podmínek a jiných charakteristik vnímaných zákazníkem,
- metoda pracuje s budoucími, odhadovanými náklady a předpokládanými objemy produkce – nespolehlivost predikce, prodlužování období přípravy výroby.

4. KAIZEN COSTING

- Jednou z variant KCN je metoda kaizen costing.
- Jedná se o mechanismus řízení a snižování nákladů.
- Rozdíl mezi metodou KCN a metodou kaizen costing spočívá v tom, že KCN se uplatňuje v průběhu předvýrobních etap, zatímco metoda kaizen costing až v průběhu výrobní fáze životního cyklu výrobku, redukce nákladů je zde dosaženo pomocí zvyšování efektivity výrobního procesu formou dílčích změn konstrukce a výrobních postupů.

5. KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU VÝROBKU

- Manažerský nástroj, umožňujícím strategické řízení nákladů v průběhu celého životního cyklu výrobku nebo služby.
- V praxi se kalkulace životního cyklu uplatňuje zejména z těchto důvodů:
 - Zkracování životnosti současných výrobků, spojené s nárůstem nákladů, souvisejících s přípravou nových výkonů a také likvidací nákladů výroby.
 - Využití KŽC jako nástroje pro řízení činností a nákladů výzkumu a vývoje - pomocí KŽC lze tyto náklady přiřadit výrobkům v souvislostech jejich výrobního cyklu a přesněji měřit rentabilitu nákladů na výzkum a vývoj do nového výrobku.

Postup tvorby kalkulace životního cyklu výrobku

- KŽC by měla být tvořena převážně v předvýrobní fázi životního cyklu výrobku. V této fázi je možné učinit opatření ovlivňující celkové náklady, výnosy a tím i rentabilitu výrobku. KŽC je sestavována i v průběhu výrobní fáze nebo po jejím skončení.
- Základem KŽC je rozdělení nákladů spojených s produkcí výrobků do tří základních časových etap: předvýrobní, výrobní a povýrobní.
- KŽC se v praxi sestavuje v několika na sebe navazujících fázích:
 - charakteristika životního cyklu,
 - odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu,
 - analýza faktorů ovlivňujících náklady a výnosy v průběhu životního cyklu.

➤ Charakteristika životního cyklu

- Stanovení délky životního cyklu Odhad objemu prodeje výrobku za celý životní cyklus

➤ Odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu.

- **Náklady předvýrobní etapy** - fixní režijní náklady, sloužící k přípravě a zajištění výroby a odbytu daného typu výrobku. Můžeme zde zařadit:
 - Náklady na výzkum a vývoj
 - Náklady na design a konstrukci výrobku
 - Náklady na zavedení výrobku do výroby
 - Náklady na marketing,
 - Investiční náklady související s daným typem výrobku apod.
- **Náklady povýrobní etapy, související s ukončením výroby daného výrobku.** Mezi náklady povýrobní etapy je možno zařadit:
 - Náklady na demontáž výrobní linky a souvisejících zařízení
 - Náklady na odprodej nebo likvidaci zásob
 - Náklady na zajištění reklamací a servisu pro vyrobené výrobky apod.
- **Náklady výrobní etapy** - běžné jednicové a režijní náklady a náklady příležitostné (náhrada nástrojů a zařízení, opravy).

➤ **Riziko nesprávného odhadu nákladů.** Vliv faktorů, které mohou výsledný výpočet nákladů, výnosů a rentability v delším časovém období ovlivnit.

Jedná se o:

- změnu prodejní ceny produktů,
- konstrukční změny v průběhu výrobní fáze,
- očekávané změny cen vstupů,
- změny měnových kurzů,
- legislativní podmínky,
- časovou hodnotu peněz,
- inflaci.

Literatura

- Humlová, V. Cenotvorba a cenová strategie. MVŠO, 2016.
- POPESKO, B. a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016.
- Krestová, T., Matusiková, L. a K. Zelinková. Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 2015.