



# Kalkulace nákladů a vyhodnocení ziskovosti finálních produktů ve výrobní společnosti

## Diplomová práce

*Studijní program:* N6208 – Ekonomika a management

*Studijní obor:* 6208T085 – Podniková ekonomika

*Autor práce:* **Bc. Jan Chabera**

*Vedoucí práce:* Ing. Radana Hojná, Ph.D.





## Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

*Jméno a příjmení:* **Bc. Jan Chabera**

*Osobní číslo:* E16000406

*Studijní program:* N6208 Ekonomika a management

*Studijní obor:* N6208T085 – Podniková ekonomika

*Zadávací katedra:* katedra financí a účetnictví

*Vedoucí práce:* Ing. Radana Hojná, Ph.D.

*Konzultant práce:* Ing. Pavel Košek  
finanční ředitel

*Název práce:* **Kalkulace nákladů a vyhodnocení ziskovosti finálních produktů ve výrobní společnosti**

### Zásady pro vypracování:

1. Problematika nákladů, kalkulací a oceňování z teoretického hlediska.
2. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
3. Definice nákladových a výnosových položek ve vybrané společnosti.
4. Návrh reportu sloužícího k vyhodnocení ziskovosti výrobků.
5. Zhodnocení implementace a využití reportů v praxi.

*Seznam odborné literatury:*

- DRURY, Colin. 2015. *Management and cost accounting*. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
- KRÁL, Bohumil. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SVĚTLÍK, Jaroslav. 2003. *Marketing pro evropský trh*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 80-247-0422-6.
- PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-09-28]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce: 65 normostran  
Forma zpracování: tištěná / elektronická  
Datum zadání práce: 31. října 2017  
Datum odevzdání práce: 31. srpna 2019



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.  
děkan Ekonomické fakulty

L.S.



Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2017

## Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum: 10.12.2018

Podpis: 

# **Anotace**

Diplomová práce je zaměřena na vytvoření užitečného a potřebného controllingového nástroje v podobě reportu, který by zkoumané výrobní společnosti poskytl detailní a věrný obraz nákladové struktury produkováných výrobků. Počáteční kapitola teoretické části práce řeší charakteristiku nákladů a kalkulačních postupů, které společnost v současné době využívá. Následuje kapitola zaměřená na cenotvorbu a vyhodnocení ziskovosti výrobků.

V praktické části se práce věnuje charakteristice analyzované společnosti a tržnímu prostředí, ve kterém tato společnost působí. Práce dále obsahuje návrh reportu ziskovosti na úrovni výrobků či skupiny výrobků určených pro konkrétního zákazníka. Report je přizpůsoben potřebám společnosti a napomáhá ke zkvalitnění strategického rozhodování a zvýšení ziskovosti finálních výrobků.

## **Klíčová slova:**

kalkulace, kalkulační techniky, report, režijní náklady, poptávka, poptávkové řízení, zisk, ziskovost, analýza, strategie, kabelové svazky, výrobek

# **Annotation**

Costing and profitability evaluation of final products in manufacturing company.

The diploma thesis is focused on creatio of useful and necessary controlling tool and report which would provide detailed and real picture of cost structure of assembled products in investigated production company. Initial chapter of theoretical part solves characteristics of costs and different technique of calculations which are used in the company at present. It is followed by chapters related to pricing and profitability evaluation of final parts.

In practical part the thesis describes characteristic of analysed company and market segment where the company operates. The thesis further includes proposal of profitability reports on product level and product groups level related to specific customers. The provided report is adjusted to company needs and serves to higher quality of strategic management and profitability improvement of final assemblies.

## **Key words:**

standard costs, standard costs methods, report, overhead costs, request for quotation, quoting process, profit, profitability, analysis, strategy, wire harnesses, product

## **Poděkování**

Tímto děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Radaně Hojné, Ph.D. za systematické vedení při zpracování této práce, profesionální přístup a užitečné rady. Dále bych chtěl poděkovat Ing. Pavlu Koškovi za poskytnutí nezbytných interních informací společnosti a jejich výklad.

# Obsah

<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>- 10 -</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>- 11 -</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ .....</b>	<b>- 12 -</b>
<b>ÚVOD.....</b>	<b>- 13 -</b>
<b>1 NÁKLADY PODNIKU A JEJICH KALKULACE .....</b>	<b>- 15 -</b>
1.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	- 15 -
1.1.1 <i>Náklady z hlediska finančního účetnictví.....</i>	- 16 -
1.1.2 <i>Náklady z hlediska vnitropodnikového účetnictví.....</i>	- 17 -
1.2 KONCEPT MARŽE A ZISKU VE VZTAHU K VÝKONŮM PODNIKU.....	- 20 -
1.3 KALKULACE NÁKLADŮ.....	- 21 -
1.4 KALKULAČNÍ VZOREC.....	- 22 -
1.5 KALKULAČNÍ TECHNIKY .....	- 23 -
1.5.1 <i>Kalkulace dělením.....</i>	- 24 -
1.5.2 <i>Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....</i>	- 24 -
1.5.3 <i>Kalkulace přírážková.....</i>	- 24 -
1.6 DRUHY KALKULACÍ PODLE ČASOVÉHO HLEDISKA .....	- 25 -
1.6.1 <i>Předběžné kalkulace .....</i>	- 26 -
1.6.2 <i>Výsledná kalkulace .....</i>	- 27 -
<b>2 CENOVÁ POLITIKA A ZISKOVOST PRODUKTŮ .....</b>	<b>- 28 -</b>
2.1 STANOVENÍ CENY .....	- 30 -
2.2 METODY TVORBY CENY.....	- 33 -
2.2.1 <i>Metoda orientovaná na náklady .....</i>	- 33 -
2.2.2 <i>Metoda orientovaná na poptávku.....</i>	- 35 -
2.2.3 <i>Metoda orientovaná na konkurenci .....</i>	- 37 -
2.3 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ TVORBU CEN.....	- 38 -
2.3.1 <i>Vnitřní faktory.....</i>	- 39 -
2.3.2 <i>Vnější faktory.....</i>	- 41 -
2.4 ROLE CENY V MARKETINGOVÉM MIXU PODNIKU .....	- 42 -
2.5 ZISK PODNIKU.....	- 44 -
2.5.1 <i>Účetní zisk.....</i>	- 44 -
2.5.2 <i>Ekonomický zisk.....</i>	- 45 -
<b>3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU .....</b>	<b>- 46 -</b>



3.1	GLOBÁLNÍ PŮSOBNOST MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI.....	- 47 -
<b>4</b>	<b>ANALÝZA EKONOMICKÝCH CHARAKTERISTIK SPOLEČNOSTI .....</b>	<b>- 51 -</b>
4.1	PROCES POPTÁVKOVÉHO ŘÍZENÍ .....	- 51 -
4.1.1	<i>Účastníci poptávkového řízení.....</i>	<i>- 52 -</i>
4.2	SESTAVOVÁNÍ KALKULACÍ A CONTROLLING .....	- 54 -
4.3	VSTUPNÍ DATA PRO VÝPOČET PRODEJNÍ CENY .....	- 55 -
4.4	ANALÝZA AKTUÁLNÍCH FINANČNÍCH VÝKAZŮ .....	- 56 -
4.5	REPORTY VYUŽÍVANÉ KE ZJIŠŤOVÁNÍ ZISKU VÝROBKŮ V SOUČASNÉ DOBĚ .....	- 57 -
<b>5</b>	<b>NÁVRH REPORTU NA SLEDOVÁNÍ ZISKOVOSTI .....</b>	<b>- 61 -</b>
5.1	VÝPOČET ZISKOVOSTI JEDNOTLIVÝCH VÝROBKŮ .....	- 61 -
5.2	MATERIÁLOVÉ NÁKLADY .....	- 63 -
5.2.1	<i>Výrobní náklady.....</i>	<i>- 63 -</i>
5.2.2	<i>Odbytové a správní náklady, náklady Cu.....</i>	<i>- 65 -</i>
5.3	POROVNÁNÍ NÁKLADŮ A REALIZOVANÝCH VÝNOSŮ .....	- 67 -
5.4	VÝPOČET ZISKOVOSTI PRO ZÁKAZNÍKA.....	- 68 -
5.5	INTERPRETACE DAT Z NAVRŽENÉHO REPORTU.....	- 69 -
<b>6</b>	<b>VYUŽITÍ DAT Z NAVRŽENÉHO REPORTU V PRAXI .....</b>	<b>- 71 -</b>
6.1	ZAVEDENÍ NOVÉHO REPORTU DO PRAXE.....	- 72 -
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>- 77 -</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY: .....</b>	<b>- 78 -</b>

## SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1.1: Celková marže (Fibírová, 2007, s. 155) .....</i>	<i>- 20 -</i>
<i>Obr. 1.2: Členění kalkulací z hlediska času (vlastní zpracování) .....</i>	<i>- 25 -</i>
<i>Obr. 2.1: Graf bodu zvratu pro určení cílové ceny (Kotler, 2007, s. 768).....</i>	<i>- 34 -</i>
<i>Obr. 2.2: Metoda orientovaná na poptávku (Kotler, 2007, s.770).....</i>	<i>- 36 -</i>
<i>Obr. 2.3: Faktory ovlivňující výši ceny (Kotler, 2013, s. 814).....</i>	<i>- 39 -</i>
<i>Obr. 3.1: Významné historické události ve skupině YZ (prezentace společnosti) .....</i>	<i>- 47 -</i>
<i>Obr. 4.2: Kabelový svazek pro stavební stroj (produktová prezentace společnosti).....</i>	<i>- 50 -</i>
<i>Obr.7.1: Vývoj ceny Cu</i> <i>(<a href="https://www.westmetall.com/de/markdaten.php?action=show_diagram&amp;field">https://www.westmetall.com/de/markdaten.php?action=show_diagram&amp;field</a>).....</i>	<i>- 66 -</i>

## SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 4.1: Algoritmus vyhodnocení kritéria včasnosti nabídek .....</i>	<i>- 55 -</i>
<i>Tab. 4.2: Výsledovka společnosti XY v r. 2018 v účelovém členění (tis. CZK) .....</i>	<i>- 59 -</i>
<i>Tab. 5.1: Materiálové náklady včetně režii (EUR).....</i>	<i>- 63 -</i>
<i>Tab. 5.2: Výrobní náklady včetně režii (EUR) .....</i>	<i>- 64 -</i>
<i>Tab. 5.3: Odbytové a správní náklady, náklady Cu .....</i>	<i>- 66 -</i>
<i>Tab. 5.4: Vyhodnocení ziskovosti na úrovni výrobku.....</i>	<i>- 67 -</i>
<i>Tab. 5.5: Vyhodnocení ziskovosti na úrovni zákazníka .....</i>	<i>- 68 -</i>
<i>Tab. 6.1: Vyčíslení ziskovosti u analyzovaných zákazníků při vzniku reportu .....</i>	<i>- 74 -</i>
<i>Tab. 6.2: Vyčíslení ziskovosti po realizaci opatření u analyzovaných zákazníků .....</i>	<i>- 75 -</i>
<i>Tab. 6.3: Zisk/ztráta na m<sup>2</sup> u zákazníků určených k ukončení.....</i>	<i>- 75 -</i>
<i>Tab. 6.4: Vyjádření zisku na m<sup>2</sup> u nových zákazníků (náhrada za ukončené).....</i>	<i>- 76 -</i>

## **SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ**

EMEA	Europe, the Middle East and Africa
KAM	Key Account Manager
KPI	Key Performance Indicator (klíčový ukazatel výkonu)
NAFTA	North American Free Trade Agreement
OEM	Original Equipment Manufacturer
XY	Analyzovaná společnost
XYA	Dceřiná firma analyzované společnosti
YZ	Mateřská firma analyzované společnosti

# ÚVOD

Diplomová práce si klade za úkol analyzovat finanční nástroje vybraného podnikatelského subjektu. Zabývá se především nákladovou strukturou vyráběných produktů, problematikou kalkulací, analýzou cenotvorby, kalkulacemi, nákladovou strukturou a vhodnými finančními ukazateli pro sledování profitability firmy. Vybraný podnikatelský subjekt působí v automobilovém průmyslu a vzhledem k citlivosti údajů je jméno společnosti nahrazeno názvem XY.

Profitabilita či ziskovost je jeden z nejdůležitějších finančních nástrojů pro každou společnost a každý podnikatel či firma ji po svém sledují. Tato práce podhaluje různé pohledy na zisk, ukazuje, jak by zdravá firma měla analyzovat svoji profitabilitu a z čeho by měla při sledování ziskovosti vycházet. V dnešním vysoce konkurenčním prostředí prakticky v každém oboru hospodářství a v automobilovém průmyslu především „se hraje“ a o každý halír či cent v prodejních cenách a tím pádem i v jednotkových nákladech firmy. Firmy sledují ziskovosti jednotlivých produktů, aby byly konkurenceschopné a efektivní. Zejména v automobilovém průmyslu je vyvíjen velký tlak na cenu a velké automobilky často diktují úroveň ceny jednotlivým dodavatelům. Proto je nezbytné mít k dispozici velmi detailní a pokud možno co nejpřesnější informace o nákladové struktuře produktů, aby firmy mohly řídit své prodejní ceny.

Kalkulace a používané kalkulační vzorce jsou základním stavebním kamenem pro tvorbu ceny. Práce analyzuje kalkulační vzorec firmy, způsob cenotvorby a proces získávání nových zákazníků, dále finanční a controllingové nástroje vybraného podnikatelského subjektu. V praktické části se práce zaměřuje na poptávkové řízení a využívání aktuálních finančních výkazů pro zjišťování ziskovosti produktů. Následuje detailní popis navrženého reportu ziskovosti výrobků a jeho implementace do běžné praxe. Závěrečná část diplomové práce se zaměřuje na konkrétní realizované opatření a rozhodnutí top managementu společnosti, které se naplánovaly na základě informací z dat z reportu ziskovosti výrobků.

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření reportu, který napomůže společnosti identifikovat detailněji slabá místa a neperspektivní zákazníky. Report bude sloužit jako důležitý podklad pro strategické rozhodování managementu a řízení profitability firmy.

# 1 Náklady podniku a jejich kalkulace

Nákladem podniku se rozumí spotřeba výrobních zdrojů, které jsou vynaloženy za účelem dosažení výnosu. Jsou klíčovým ukazatelem hospodárnosti podniku.

Náklady vznikají ve firmě spotřebou nebo opotřebením majetku, vynaložením majetku v souvislosti s výrobou výrobků, prodejem zboží a poskytováním služeb při hospodářské činnosti. Náklady se však také vytváří při spotřebě služeb nakupovaných od dodavatelů. Dále má podnik závazky vůči zaměstnancům z titulu dlužných mezd, vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění aj., což rovněž představuje náklady. Lze říci, že náklady jsou hodnotovým vyjádřením všech vstupů. Jedná se o prostředky vynaložené za účelem dosažení výnosů běžného účetního období.

Náklady lze třídit podle druhu, účelu vynaložení, z hlediska sestavování kalkulací či podle závislosti nákladů na změnách u objemu produkce. Pro účely finančního účetnictví se využívá především druhové členění nákladů. Popesko (2016) přebírá nákladové druhy od Synka (2007) a řadí k nim spotřebu materiálu, osobní náklady, odpisy majetku, spotřebu externích prací a služeb a finanční náklady. Bližší klasifikace nákladů je obsahem podkapitoly 1.1.

Synek (2007, s. 80) konstatuje, že „*kalkulace nákladů se odvíjí od toho, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky či služby). Toto hledisko je pro podnik rozhodující, umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku.*“ Kalkulace nákladů je dále tématem podkapitoly 1.2.

## 1.1 Klasifikace nákladů

Existuje několik různých přístupů ke klasifikaci nákladů. Pro potřeby řízení nákladů je třeba poznat jejich vlastnosti a vývoj v konkrétních podnikatelských podmínkách. Náklady je třeba roztrždit do jednotlivých skupin. Jedním z možných třídících hledisek je i typ účetního subsystému, v němž jsou náklady sledovány. Účetnictví podniku lze rozdělit na

účetní subsystémy finančního a vnitropodnikového účetnictví. Finanční účetnictví se soustředí hlavně na vnější vztahy podniku a zachycuje přehled aktiv a pasiv, výnosů a nákladů a výsledek hospodaření podniku jako celku za období 12 navazujících měsíců. Vnitropodnikové účetnictví je zpravidla nastaveno dle požadavků a potřeb interních uživatelů tak, aby měl pro interní potřeby podnik k dispozici informace, které pomáhají při řízení. Druh a podrobnost informací se mohou lišit dle útvaru nebo uživatele informací.

### **1.1.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví**

Hlavní funkcí finančního účetnictví je vedení komplexního účetnictví jako celku a poskytování podkladů pro finanční řízení organizace. Forma finančního účetnictví je závazně upravena zákonem o účetnictví a řídí se vyhláškou č. 500/2002 Sb., českými účetními a daňovými standardy a dalšími zákony.

Finanční účetnictví slouží jako zdroj informací pro vnější partnery podniku jako jsou například finanční úřad, banka, akcionáři společnosti apod., kterým podává informace o finančním stavu podniku. Finanční účetnictví používá účtovou osnovu, neboť zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce sestavit své finanční výkazy tak, aby podávaly věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a o finanční situaci účetní jednotky. Tím se rozumí, že účetní závěrka odpovídá skutečnému stavu a je sestavena v souladu se zákonem. Podnik se může odchýlit od zákonem daných účetních metod pouze v případě, že by použití těchto metod znemožnilo podání věrného a poctivého obrazu.

Co do kvalitativních požadavků musí být finanční účetnictví průkazné, správné, úplné, přehledné, srozumitelné a sestavené na principu trvalosti účetních záznamů. Finanční účetnictví lze vést v plném či zjednodušeném rozsahu (tento je definován zákonem). Pro účely této diplomové práce je použito plného rozsahu.

#### **Druhové členění nákladů**

Pro potřeby finančního účetnictví má největší význam druhové členění nákladů. Účtová třída 5 rozlišuje z celopodnikového hlediska náklady:



- *provozní* – spotřeba materiálu a energie, služby, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy, daně a poplatky (např. daň z nemovitosti, silniční apod.),
- *finanční* – prodané cenné papíry a vklady, úroky, tvorba rezerv na finanční náklady, daň z příjmů,
- *ostatní provozní náklady* – smluvní pokuty, úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále,
- *ostatní finanční náklady* – manka a škody, mimořádné finanční náklady.

Důležitost sledování druhových nákladů spočívá v užitečných výstupech v podobě různých finančních analýz, jako je např. výpočet zisku, ukazatele hodnoty přidané zpracováním, analýzy dílčích nákladovostí apod. Nákladové druhy představují externí náklady, které se označují jako prvotní. Vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. nákup materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Uvnitř firmy se pak tyto prvotní náklady rozpadají na druhotné náklady, které vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (např. elektrické energie pro vlastní spotřebu, výroba nářadí atd.). Řadí se do kategorie interních nákladů, které mají komplexní charakter (tzn., dají se rozložit na původní nákladové druhy). Projevují se až při zúčtování nákladů jednotlivých středisek.

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- *prvotnost* (prvotní náklady) vznikají hned při svém prvním vstupu do podniku,
- *externost* (externí náklady) vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb nakupovaných od jiných subjektů z vnějšího prostředí,
- *jednoduchost* (jednoduché náklady) – tyto náklady nelze dělit na jednodušší složky, z nichž se skládají.

### **1.1.2 Náklady z hlediska vnitropodnikového účetnictví**

Vnitropodnikový účetní subsystém, jehož úprava a obsah jsou plně v pravomoci účetní jednotky, monitoruje hospodaření v jednotlivých vnitropodnikových útvech, informuje o hospodaření uvnitř podniku a umožňuje sledovat náklady a výnosy ve vztahu

k jednotlivým výkonům. Střediska podniku si plánují, evidují následně vyhodnocují své náklady a výnosy. Získané informace umožňují řídicím pracovníkům hodnotit hospodaření jednotlivých útvarů organizace a napomáhají managementu k budoucímu rozhodování. Vedení vnitropodnikového účetnictví není ze zákona povinné, ale přesto je vhodné, aby zejména střední a velké podniky toto účetnictví vedly. Vnitropodnikové účetnictví je velmi důležitým nástrojem, který umožňuje vedoucím pracovníkům efektivně a účinně řídit dílčí útvary a potažmo celý podnik. Drury (2015) definuje vnitropodnikový útvar jako odpovědnostní středisko, tedy jako vymezenou část firmy, za jejíž finanční výkonnost je odpovědný konkrétní manažer.

Vnitropodnikové účetnictví není sice definováno legislativně, ale je obvykle upraveno vnitropodnikovými předpisy, které si každý podnik definuje dle svých potřeb. Základní činnosti prováděné v rámci vnitropodnikového účetnictví zahrnují sestavení rozpočtů, sledování nákladů ve středisku a výsledek hospodaření střediska, sestavování kalkulací (předběžných a výsledných pro zjištění nákladů a cen na kalkulační jednotici). V rámci tohoto účetního subsystému je nepostradatelné využívání kalkulačního členění nákladů a klasifikace nákladů podle závislosti na změnách objemu produkce.

### **Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů rozlišuje náklady podle možnosti jejich vyčíslení na konkrétní jednotku výkonu:

**Přímé náklady** (*direct costs*) lze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu nákladovému objektu (náklady na člověka, výrobek nebo podnik) nebo druhu výkonu.

**Nepřímé náklady** (*indirect costs*) nelze jednoznačně přiřadit k výstupu. Jedná se o režijní náklady, které se vztahují k řízení podniku obecně, neexistuje nebo nelze jednoduše a přímo identifikovat jednoznačnou vazbu mezi nákladem a nákladovým objektem. Na jednotlivé výrobky se režijní náklady vyčíslují nepřímou pomocí režijních přírážek nebo sazeb, které se vypočítávají podle interně stanovených klíčů.

Toto členění nákladů je založeno na typovém kalkulačním vzorci, který vyjadřuje kalkulaci úplných vlastních nákladů. Jedná se o hledisko, které je pro podnik rozhodující, protože mu umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků – každý výrobek přispívá ke generování zisku různou měrou.

### **Náklady podle závislosti na změnách objemu výroby**

Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu výkonů rozděluje náklady na variabilní, fixní a také smíšené, které obsahují variabilní i fixní složku (Popesko 2009).

**Variabilní náklady** jsou ty náklady podniku, jejichž výše se při změně objemu výkonů změní. Jsou libovolně technicky dělitelné – vloží se do výroby přesně takové množství, které je potřeba. (Popesko 2009, s. 39) dále dodává, že *„nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady. Výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Příkladem proporcionálních variabilních nákladů může být úkolová mzda dělníků, spotřeba materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů.“* Nutno dodat, že ne všechny variabilní náklady v podniku musí mít proporcionální charakter. Mohou nastat situace, kdy náklady rostou rychleji nebo pomaleji než objem produkce. Jako příklad rychleji rostoucích nákladů je možno uvést např. mzdové náklady výrobních dělníků – zaměstnavatel musí zavádět noční a víkendové pracovní směny, při kterých budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při standardních denních směnách. Příkladem pomaleji rostoucích nákladů mohou být objemové (množstevní) slevy poskytnuté dodavatelem. V takových případech se jedná o nadproporcionální či podproporcionální variabilní náklady.

**Fixní náklady** jsou podle Popeska (2009, s. 40) takové náklady, které z krátkodobého hlediska *„zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Příkladem takového typu nákladů mohou být například časové odpisy budov, leasing automobilů nebo mzdy manažerů podniku. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady, tedy fixní náklady připadající na jednotku produkce, se s růstem objemu výkonu podniku snižují.“* Fixní náklady podniku vznikají bez ohledu na to, zda dochází či nedochází k výrobě či poskytování služeb. Platí,

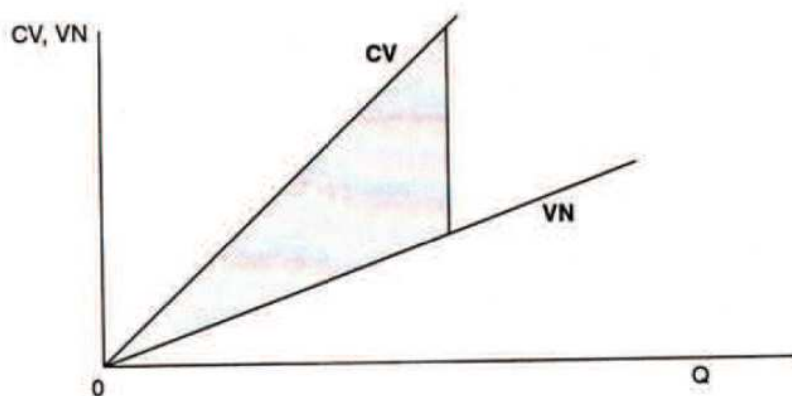
že čím vyšší je objem výroby podniku, tím nižší jsou průměrné fixní náklady (tj. i celkové náklady) na jeden vyrobený výrobek. Tento jev je znám pod pojmem *degrese nákladů* a znamená to, že ani zisk vyjádřený na jednotku výroby se nemusí vyvíjet lineárně. Fixní náklady jsou nedělitelné, jelikož závisí na čase a výrobní kapacitě. Z dlouhodobého hlediska se pak mění skokem.

## 1.2 Koncept marže a zisku ve vztahu k výkonům podniku

Podnik při sledování nákladů, výnosů a zisku nevychází pouze z těchto konceptů, ale zaměřuje se i na výpočet marží výkonu.

Fibírová (2007, s. 154) uvádí, že „*propojením vývoje nákladů a výnosů lze odvodit marži a zisk. Rozdíl mezi cenou výkonu a jeho variabilními náklady se nazývá marže výkonu neboli příspěvek výkonu na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Celková marže se proporcionálně zvyšuje v závislosti na objemu prodaných výkonů. Z celkové marže se nejprve uhradí (odečtou) fixní náklady a rozdíl pak představuje zisk.*“

Ze schématu (viz obr. 1.1) je patrné, že celková marže podniku je rozdíl mezi celkovými výnosy (CV) a výší variabilních nákladů (VN) v závislosti na objemu výkonů (Q).



Obr. 1.1: Celková marže (Fibírová, 2007, s. 155)

Kromě variabilních nákladů je tedy celkový zisk podniku závislý i na velikosti fixních nákladů, přičemž objem rozdílu mezi celkovými výnosy a celkovými náklady určuje, zda

podnik dosahuje zisku či ztráty. Objem výkonů je důležitým faktorem, protože má vliv na určení bodu, ve kterém se ztráta překlápí na zisk. Při určitém objemu výkonů, v tzv. bodu zvratu, dochází k úhradě fixních nákladů a podnik následně generuje zisk.

Drury (2015) uvádí, že ziskovost a likvidita jsou klíčovými parametry úspěchu organizace vůči jejím stakeholderům (tj. zainteresovaným stranám) a je proto vhodné využívat tyto ukazatele jako součást hodnocení výkonnosti podniku (vč. odměňování manažerů).

### **1.3 Kalkulace nákladů**

Kalkulaci lze podle Krále (2010, s. 155) definovat jako *„propočítání nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je potřeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“*

Jedná se tedy o skupinu nákladových položek a jejich součet na jednu kalkulační jednici (služba, práce, výrobek či polotovary), která je definována měrnou jednotkou, např. kilogram, kus, metr apod..

V souvislosti s kalkulačními náklady se objevují dva problémy. Podle Fibírové (2007, s. 165) je *„prvním z nich právě řešení metodických otázek kalkulační, zejména pak otázky, jak přiřadit náklady výkonu. Druhým problémem pak spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulační, rozsahu a struktury kalkulovaných položek v závislosti na tom, pro řešení jakých rozhodovacích úloh je kalkulační využita.“* S problémem přiřazení nákladů výkonu se lze setkat např. při rozvrhování nepřímých nákladů, kdy je vhodné zvolit správnou základnu pro rozpočítání nepřímých nákladů. Obsah kalkulační by pak měl reflektovat typ rozhodovací úlohy tak, aby co nejvíce přispěl k jejímu vyřešení.

V podniku pak slouží kalkulační jako jednotkové kritérium, které může být následně použito pro stanovení hranice ceny výkonu přijatelné na trhu. Primárně lze nákladovou kalkulaci využít k odvození kalkulační ceny tak, že se podnik řídí principem, že cena je součet nákladů a požadovaného zisku podniku. Kalkulační může sloužit k ocenění majetku

vytvořeného vlastní činností nebo ke kontrole a rozboru hospodárnosti, zejména sledováním historického vývoje a odhadem budoucího trendu nákladovosti jednotlivých výrobků.

Nákladové kalkulace se podle Popeska (2016, s. 68) obecně dělí na dvě hlavní skupiny (dle období, kdy se sestavují). „Prvním případem je situace, kdy je kalkulace sestavována před zahájením transformačního procesu na výkonu nebo v jeho průběhu. Tyto informace slouží nejčastěji jako velmi důležitý podklad pro cenová vyjednávání. Kalkulace, které se pro tyto účely používají, označujeme jako **předběžné kalkulace**. Kalkulace tohoto typu jsou charakteristické tím, že v momentě jejich sestavování nemáme ještě informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovala. Druhým případem je situace, kdy je kalkulace sestavována při dokončení a prodeji výkonu. V tuto chvíli má již organizace k dispozici skutečné hodnoty objemu spotřebovaných vstupů a při sestavování kalkulace se tak může opřít o relativně věrohodná data. Tyto kalkulace, které se sestavují po ukončení realizace výkonu, označujeme jako tzv. **výsledné kalkulace**. Výsledné kalkulace slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tedy pro posouzení toho, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá jejímu odhadu, který byl proveden před začátkem transformačního procesu.“

## 1.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec zachycuje všechny nákladové položky vyjadřující spotřebu veškerých vstupů, které byly vynaloženy na aktivitu a vznik výkonu. Celkové náklady jsou výsledkem sečtení všech nákladových položek, ze kterých je možné také vypočítat náklady výkonu na jednotku.

Struktura typového kalkulačního vzorce podle Krále (2010, s. 197) je obvykle následující:

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní (provozní) režie
= vlastní náklady výroby
+ správní režie
= vlastní náklady výkonu
+ odbytová režie
= úplné vlastní náklady výkonu
+ zisk (ztráta)
$\Sigma$ cena výkonu

Hradecký (2008) uvádí, že typový kalkulační model podává vcelku uspokojivou představu o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů, i když se jedná o minimalistickou podobu kalkulačního vzorce. Kalkulace vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednici.

## 1.5 Kalkulační techniky

Existuje několik způsobů výpočtu hodnoty nákladů, které vycházejí z existence přímých a nepřímých nákladů podniku. Způsoby rozvrhování nepřímých (režijních) nákladů se označují jako kalkulační techniky a jsou závislé na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici a dále na struktuře a potřebném detailu nákladových položek.

Základní kalkulační techniky jsou:

- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková.

### 1.5.1 Kalkulace dělením

Podle Macíka (1994, s. 45) je „nejjednodušší kalkulační technikou – **kalkulace dělením**, která spočívá v tom, že ji lze použít pouze v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobku“. Swoboda (1992, s. 15) doplňuje, „že při takovéto kalkulaci se variabilní náklady podniku dělí buď vyrobeným množstvím ve stejném čase, nebo je možné je determinovat množstvím výrobků, jež jsou stanoveny pomocí matematicky zjištěných vztahů ekvivalence“. Hlavními rysy kalkulace dělením je tedy jeden druh výroby nebo jeden druh prodeje a skutečnost, že všechny náklady jsou přímé.

### 1.5.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato kalkulace se využívá především u výrob s jedním druhem výrobků a různých typů. Výrobky musí mít společnou vlastnost, ale mohou se v jiných vlastnostech lišit, např. velikostí, hmotností, jakostí či tvarem. Určí se jeden referenční výrobek (základna), kterému se přiřadí poměrové číslo 1. Zbylé výrobky se dají do poměru k referenčnímu výrobku, čímž se získají poměrová čísla k jednotlivým výrobkům. Poměrová čísla se následně vynásobí příslušným objemem výroby – nově přepočtené objemy (přes poměrová čísla) všech výrobků vytvoří součet. Pokud se celkové náklady vydělí tímto součtem, získají se náklady na poměrovou jednotku.

### 1.5.3 Kalkulace přírážková

Nejběžnějším druhem kalkulační techniky je kalkulace přírážková, která je vhodná zejména v hromadné a sériové výrobě. **Kalkulace přírážková** je použitelná v podniku, kde se vyrábějí různorodé výrobky. Rozvrhování společných režijních nákladů na kalkulační jednotici se provádí pomocí rozvrhové základny (peněžní nebo naturální). Právě se zvolenou rozvrhovou základnou by měly mít rozvrhované nepřímé náklady souvislost. Vypočítaná režijní přírážka vychází z peněžní rozvrhové základny – jedná se např. o přímé mzdy nebo přímé materiálové náklady. Režijní přírážka tvoří poměr mezi celkovými režijními náklady a peněžní rozvrhovou základnou a vyjadřuje se v procentech. Pokud je za rozvrhovou základnu zvolena naturální veličina, rozvrhují se nepřímé (režijní) náklady pomocí režijní sazby.



Rozlišují se dva vzorce dle druhu rozvrhových základen:

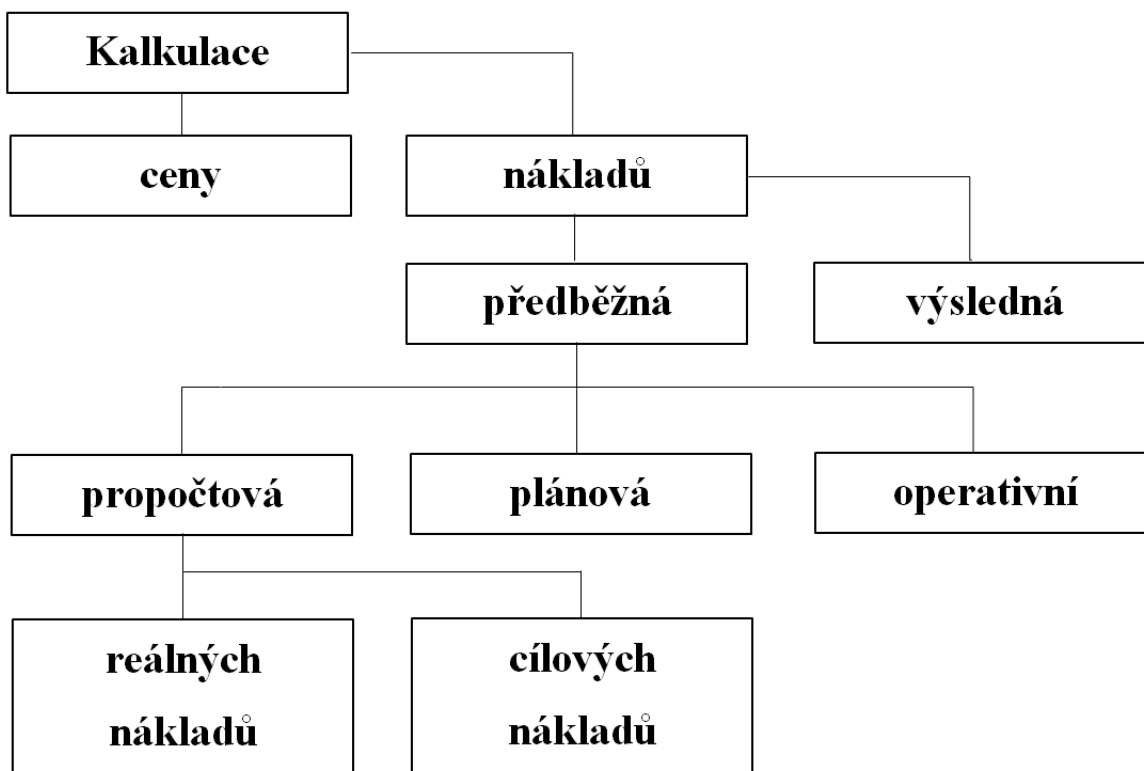
- výpočet režijní přírážky s peněžní rozvrhovou základnou (viz vzorec č. 1)
- výpočet režijní sazby s naturální rozvrhovou základnou (viz vzorec č. 2)

$$\text{režijní přírážka} = \frac{\text{rozpočet režie}}{\text{peněžní rozvrhová základna}} * 100 [\%] \quad (1)$$

$$\text{režijní sazba} = \frac{\text{rozpočet režie}}{\text{naturální rozvrhová základna}} \left[ \frac{\text{Kč}}{\text{jednotka naturální RZ}} \right] \quad (2)$$

## 1.6 Druhy kalkulací podle časového hlediska

Pro členění kalkulací z hlediska času lze využít schématického přehledu znázorněného na obr. 1.2.



Obr. 1.2: Členění kalkulací z hlediska času (vlastní zpracování)

Členění kalkulací zachycené na tomto obrázku vyjadřuje tzv. kalkulační systém, v němž jsou uvedeny jednotlivé formy kalkulace podle toho, kdy jsou v podniku sestavovány. Základní definice je určena tím, zda kalkulace vzniká před nebo po zahájení výrobního procesu a zda se jedná o předem stanovené náklady pro budoucí výrobu (předběžná kalkulace) nebo je důležitá pro určení hospodárnosti již vyprodukovaných (výsledná kalkulace).

### 1.6.1 Předběžné kalkulace

Předběžná kalkulace se zpracovává ještě před uskutečněním samotného výrobního procesu. Popesko (2009, s. 59) dodává že *„je charakteristická tím, že v okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovala. Do určité míry se jedná o odhad budoucích nákladů na nákladový objem.“* Předběžná kalkulace se dále může členit na kalkulaci propočtovou, plánovou či operativní.

**Propočtová kalkulace** dle Šoljakové (2010, s. 157) *„se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu a vývoje nového výkonu, kdy dochází k postupnému upřesňování konstrukčních a technologických parametrů. Pro další řízení nákladů má zásadní význam propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato propočtová kalkulace plní funkci limitu nákladů pro další útvary.“* Tento typ kalkulace se hojně užívá pro stanovení nákladovosti nových nebo unikátních výrobků, kdy nejsou definovány spotřební normy a jsou uplatňovány při strategickém řízení a dlouhodobém plánování.

**Plánová kalkulace** je obvykle sestavována na určité rozpočtové období a v době, kdy má již podnik k dispozici technickohospodářské normy. Vyjadřuje takovou úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v daném období dosaženo. Tato forma kalkulace se obvykle sestavuje v období po technologické a konstrukční přípravě výroby. Vychází se z roční plánové kalkulace vázané na plán výkonů, nákladů a tvorby zisku a lze jej dále konkretizovat ve čtvrtletních plánových kalkulacích – plánová kalkulace dílčího období (vyjadřuje úroveň nákladů v definovaných časových intervalech).

**Operativní kalkulace** je nejaktuálnější a nejpřesnější předběžnou kalkulací. Vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají vytvořeným konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Její význam je zcela klíčový v oblasti řízení hospodárnosti a také ve vynakládání nákladů útvarů výroby. Na jejím základě je pak stanoven nákladový úkol v oblasti spotřeby nákladů a současně pak probíhá kontrola hospodárnosti. Operativní kalkulace je sestavena na základě operativních norem, které reflektují podmínky platné při sestavení této kalkulace a uplatňují se při operativním řízení výroby. Důležitým nástrojem předběžné kontroly hospodárnosti je porovnání operativní a plánové kalkulace. Při tomto porovnání společnost zjistí odchylky mezi náklady danými plánovou a operativní kalkulací a na základě zjištěných skutečností může podnik adekvátně zareagovat.

### **1.6.2 Výsledná kalkulace**

**Výsledné kalkulace** jsou v podniku zjišťovány a zaznamenány až po skončení samotné aktivity nebo až po skončení stanovené doby. Popesko (2009, s. 59) tento druh kalkulace charakterizuje jako „*kalkulace, které slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tedy pro posouzení toho, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá odhadu, který byl proveden před začátkem transformačního procesu.*“ Je vhodné tyto kalkulace provádět rozdílovým způsobem, tj. použít jako základ předběžnou kalkulaci a pomocí odchylek skutečných nákladů přiřadit rozdíly a stanovit tak výslednou kalkulaci výkonu.

Správná aplikace vhodné kalkulační techniky a výběr druhu kalkulace může pro podnik znamenat značnou úsporu nákladů a času při efektivním zjišťování nejen nákladovosti, ale i ziskovosti výrobního portfolia a tím do značné míry přispívat ke zkvalitnění rozhodovacího procesu a směřování výrobní strategie podniku. Cílem podniku je provádět kalkulaci s co největší přesností tak, aby co nejméně odrážela nákladovou strukturu organizace. Jedná se tedy o klíčovou oblast řízení podniku.

## 2 Cenová politika a ziskovost produktů

Jedním z klíčových rozhodnutí podniku je, jakou cenovou politiku bude uplatňovat na trhu, na kterém působí. Toto rozhodnutí by mělo být vymezeno jednak konkrétními podmínkami daného trhu, ale i podnikatelskou filozofií podniku.

Zvolením vhodné cenové politiky specifikuje podnik směnnou hodnotu svých výstupů v penězích, tedy navrhuje peněžní částku sjednanou při nákupu a prodeji zboží. Cena je tedy výsledkem působení nabídky a poptávky na trhu, přičemž toto působení prochází neustálými změnami.

Synek (2007, str. 180) konstatuje, že *„rozhodování o výši ceny nových výrobků probíhá zpravidla v následujících krocích: definování cílů cenové politiky podniku – určení poptávky – zjištění nákladů – rozbor cen výrobního programu a chování konkurence – výběr metody stanovení ceny – rozhodnutí o výši ceny.“*

Pojem cena je tedy posuzován z tržního nebo také z nákladového hlediska. Samotní zákazníci považují cenu za peněžní vyjádření hodnoty jako míru kvality nebo také vlastností a užitků daného výrobku nebo služby ve srovnání s jinými výrobky nebo službami. Každý podnik si musí interně stanovit, za jakých podmínek má být výrobek zákazníkům nabízen a jakou konkrétní cenovou politiku bude na trhu uplatňovat.

Cenová politika je součástí firemní politiky, která souvisí s výdaji v podniku. Taková politika v sobě zahrnuje několik velmi podstatných aspektů. Jedná se v první řadě o již zmiňovanou cenovou politiku, rabatovou politiku, také o politiku dotačních a platebních podmínek a v neposlední řadě také o financování prodeje.

Mallya (2007, s. 58) uvádí, že *„společnost by měla mít takovou cenovou politiku, která je orientována dlouhodobě, přičemž jejím kritériem není minimalizace cen, ale taková volba souhrnných nákupních podmínek, která zajistí maximální přínos pro plnění dlouhodobých strategických cílů společnosti při přijatelném riziku.“*

Cenová strategie má také velký vliv na dosažení cílů společnosti, protože cena může být stanovena dle segmentů, místa, času, balení, nákladů a také dle samotné konkurence. Proto by pro podnik mělo být jedním z prvních kroků při stanovení ceny právě formulování záměrů cenové politiky, které jsou odvozené od cílů podniku v daném časovém období. Zde může dojít k několika situacím, které by cenová politika měla odrážet:

- podnik se orientuje na přežití, neboť je na trhu příliš mnoho konkurenčních podniků, nebo se náhle změnil preference spotřebitelů, případně došlo ke ztrátě důležitých trhů – v tomto případě se může stát, že stanovená cenová hladina neobsahuje žádný zisk nebo může být až ztrátová,
- podnik se zaměřuje na maximalizaci zisku, dovolí-li to podmínky na trhu,
- podnik chce dosáhnout co největšího podílu na trhu, neboť se domnívá, že s největším možným podílem na trhu dosáhne nejnižších nákladů a tím dlouhodobých nejvyšších zisků.

Existuje však soubor problémů, které mohou nastat při stanovení samotné ceny. Malloy (2007, s. 59) je specifikoval do několika bodů:

- *„cena může být zaměřena příliš na náklady,*
- *cena není takticky užívána – tj. není průběžně upravována podle situace na trhu,*
- *cena je někdy stanovena bez ohledu na její vztah s marketingovým mixem společnosti,*
- *cena produktů nebo služeb je málo diferencována,*
- *cena je zaměřena na obranu proti konkurenci, místo aby na ni útočila – defenzivní místo ofenzivní cenové strategie,*
- *cena je někdy zbytečně vyšší než ceny konkurence a neodpovídá nabízené kvalitě,*
- *cenová politika společnosti by někdy mohla destabilizovat dřívější stabilní trh produktů nebo služeb společnosti.“*

Jak lze z výše uvedeného vyzorovat, tak cenová politika je jednou z nejdůležitějších oblastí celého hodnotového řízení podniku. Král (2010) vysvětluje nejpodstatnější

souvislosti, které determinují cenová rozhodování do tří relevantně samostatných problémů:

- vliv situace na trhu na krátkodobá cenová rozhodování,
- stanovení ceny v závislosti na reakce spotřebitele,
- určení prodejní ceny dle analýzy nákladů.

Cenová politika je součástí hospodářské politiky vlád všech států, proto je její charakter poznamenán celkovým přístupem právě k řízení společenského života.

Cenovou politiku podniku může ale ovlivňovat řada dalších faktorů, které si podnik stanoví interně. Jedná se například o pravidlo nikdy nesnižovat cenu pod cenu konkurence, záměrné nastavení vyšších cen s cílem vyvolat dojem prestiže výrobku apod.

## 2.1 Stanovení ceny

Neexistuje univerzální metoda, jak optimálně určit cenu. Lze však vymežit některé faktory, které mohou být při stanovení ceny zohledněny. Je vhodné, aby podnik při stanovení ceny vycházel i z toho, že cena je mimo jiné důležitým komunikačním faktorem, kterým podnik oslovuje své zákazníky a navenek komunikuje svou strategii a očekávané postavení na trhu.

Král (2010, s. 206) zdůrazňuje hlavní rozdíl cenové kalkulace od kalkulace nákladové následovně: *„cenová kalkulace zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku, uskutečněné ve formě výnosů.“*

Stanovení ceny tedy vychází z různých strategických a také marketingových cílů firmy. Čím jasněji je má podnik stanoveny, tím jednodušší je pak následné určení ceny. Jakubíková (2005, s. 123) vymezila pět základních cílů, které napomohou podniku určit správně cenu:

- „cíl přežití má zajistit chod firmy, ale znamená spíše dočasné řešení; tomuto cíli odpovídá výše ceny pod úrovní celkových nákladů (nejnižší cena je krátkodobě na úrovni průměrných variabilních nákladů),
- při maximalizaci zisku zvolená cena maximalizuje běžný zisk a zároveň zabezpečuje nejrychlejší návratnost investice, neboli – podle ekonomické teorie – mezní příjmy se rovnají mezním nákladům,
- maximalizace tržního podílu má zabezpečit firmě dominantní postavení na trhu s cílem odradit konkurenci a maximalizovat zisk; pro tento přístup je důležitá nízká počáteční cena – v této souvislosti se také hovoří o tzv. penetrační strategii, kdy podnik uvádí na trh nový výrobek právě s nízkou cenou,
- vůdcovství v kvalitě má za úkol zdůraznit jedinečnosti, výjimečnost produktu; firma volí vysokou cenu, která uhradí náklady na výzkum a vývoj produktu nejvyšší kvality,
- dalšími cíli pak může být například zabránění nebo ztížení vstupu konkurence na „firemní“ trh (cena má z pohledu zákazníka odrážet reálnou situaci na trhu), zvýšení přitažlivosti firmy (v tomto případě je vhodné snížení ceny) či stabilizace trhu (odpovídající cena je úrovní konkurence).“

Stanovení ceny může být také obvykle ovlivněno samotnou výší nákladů. Hlavním cílem podniku je stanovení takové ceny, která bude z dlouhodobého hlediska zisková a zároveň atraktivní pro stávající a potenciální zákazníky. Podnik si tedy musí zjistit, s jak vysokými náklady je schopen své výrobky vyrábět, aby mohl určit, zda dává ekonomický smysl výrobek uvádět na trh tak, aby obstál v konkurenci s ostatními výrobky ve svém segmentu a zároveň dovedl zajistit pokrytí vynaložených nákladů a očekávaného zisku.

Jakubíková (2005) také uvádí, že pro určení ceny produktů lze použít různých metod. Jedná se především o:

- stanovení ceny s ohledem na návratnost investic,
- stanovení ceny se zřetelem na možnost uzavření zakázky,
- stanovení ceny dle velikosti poptávky,
- stanovení ceny respektující na náklady,

- následování cen konkurence,
- cena jako vyjádření hodnoty vnímané zákazníkem.

Existuje několik strategií, jak cenu stanovit. Jakubíková (2008) je vymezila do následujících bodů:

- Strategie z hlediska cenové politiky zaměřené na konkurenci – nepoužívá se cenové konkurence. Pro tuto strategii je typické, že používá nástroje necenové konkurence jako je např. kvalita produktu, doprovodné služby, komunikace se zákazníkem, a také úroveň prodejního a kontaktního personálu a personálu vůbec.
- Strategie zvyšování cen – tato strategie v sobě zahrnuje několik bodů, od kterých je možné se odrazit. V první řadě se jedná se odložení stanovené ceny, přičemž společnost nestanoví konečnou cenu, dokud není produkt dokončen nebo dodán. Další v pořadí je klauzule o dodatečném navýšení ceny. Jde především o to, aby zákazníci zaplatili společnosti současnou cenu a veškeré nebo také částečné zvýšení inflace ještě předtím, než proběhne samotné předání. Další ze způsobů může být tzv. unbundling – podnik v tomto případě ponechává cenu, ale odstraní nebo účtuje samostatně jeden nebo více prvků, které byly dříve součástí dodávky; a v neposlední řadě se jedná o omezování slev.
- Strategie vysokých cen – tato strategie by měla být použita v několika případech. Především tehdy, kdy výrobek či služba jsou zcela jedinečné, nebo v případě, že je výroba obtížná. Rovněž v případě, kdy vysoká cena neodrazuje určité segmenty zákazníků, nebo když výrobek vyžaduje vysokou kvalifikaci zaměstnanců.
- Strategie snižování cen – o tuto strategii se jedná v případě, že obsahuje následující pasti – past nízké kvality, past křehkého tržního podílu a také past mělkých kapes).
- Strategie zaváděcích cen – v podstatě jde o zavedení nového produktu na trh za zaváděcí poplatek, kdy až po čase jsou zavedeny poplatky udržovací.

Při stanovení ceny je nutné vzít v potaz, že prodejem svých výrobků za cenu, kterou uhrazuje celkové náklady, přispívá firma k dosažení určitého zisku. Proto je zde koncept nákladů klíčový, protože pomocí něj může podnik definovat spodní hranici ceny, která ještě zajistí rentabilitu výrobků.



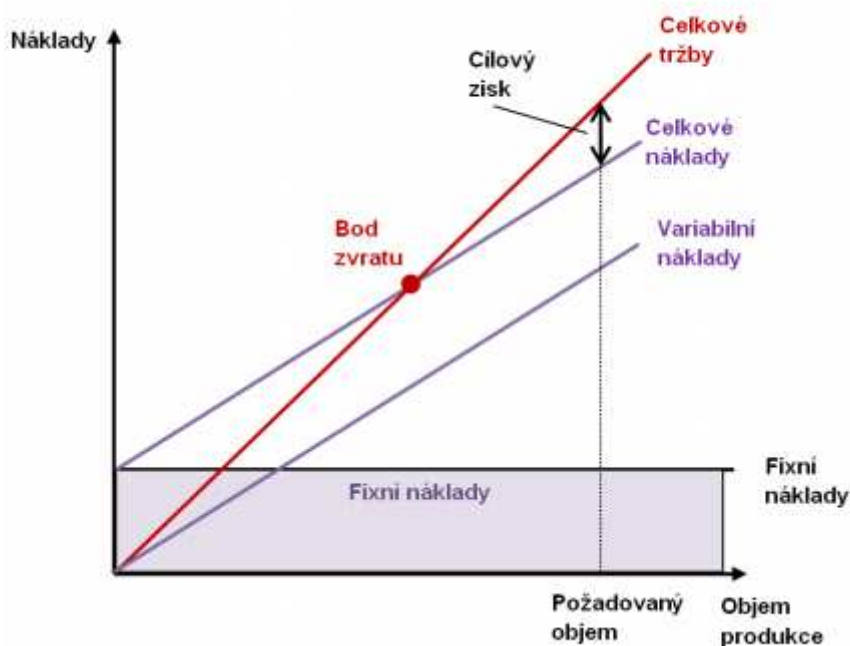
## **2.2 Metody tvorby ceny**

Metodou tvorby cen, tedy cenotvorbou, se rozumí proces stanovení ceny podnikem nabízených výrobků či služeb. Jedná se o poměrně náročnou část marketingového mixu, neboť ji přímo ovlivňuje chování zákazníků a konkurence. Rozhodnutí v oblasti cenotvorby mají dopad na tržní výkonnost podniku a jeho rentabilitu. Cílem podniku je stanovit takovou cenu, která mu zajistí maximalizaci zisku (případně maximalizaci tržní ceny akcií) a napomůže upevnění jeho postavení na trhu.

Mezi nejzákladnější a velmi často používané přístupy k tvorbě ceny patří metody orientované na náklady, metody orientované na poptávku a také metody orientované na konkurenci.

### **2.2.1 Metoda orientovaná na náklady**

Tuto metodu lze vnímat z pohledu stanovení ceny přírůžkou nebo také metodu, která vychází z analýzy bodu zvratu (viz obr. 2.1). Jedná se o stanovení ceny pomocí cenové rentability. Touto metodou se řídí velké množství podniků, neboť ze všech tří přístupů je při této metodě cena nejnadhěji kvantifikovatelná. Podnik zná přesná data o svých nákladech, což nelze říci o budoucím vývoji poptávky či chování konkurence. Smyslem výpočtu ceny touto metodou je, že se k celkovým nákladům přičte cílová rentabilita a výsledná hodnota určuje prodejní cenu.



Obr. 2.1: Graf bodu zvratu pro určení cílové ceny (Kotler, 2007, s. 768)

Synek (2011, s. 192) uvádí, že „při stanovení ceny se i v podmínkách tržního hospodářství orientuje na náklady. Cenu výrobku stanovují na úrovni nákladů, ke kterým připočítávají ziskovou přírážku. Mezi nákladově orientované metody tvorby ceny patří přístup, který má v ceně výrobku zajistit požadované zúročení investovaného kapitálu.“ Při metodě stanovení ceny přírážkou je kladen velký důraz na přesnou evidenci nákladů, a také na techniku propočtu společných nákladů. Podle Fibírové (2007, s. 265) je „zdokonalení nákladové tvorby cen spojeno s respektováním vývoje průměrných nákladů při rozdílném využití kapacit, které s rozvojem technologií nabývá stále na větším významu.“

Z dlouhodobého hlediska může firma existovat pouze tehdy, pokud její výnosy pokrývají náklady. Z tohoto hlediska lze vnímat celkové náklady jako spodní hranici ceny. Srpová (2010, s. 207) uvádí, že „minimální hranici, při které firma dokáže dlouhodobě fungovat, označujeme jako dlouhodobou spodní hranici ceny. Ta se rovná průměrným jednotkovým nákladům produktu.“

Obecně metoda orientovaná na náklady má určité výhody a samozřejmě také nevýhody. Podle Světlíka (2003, s. 152) je jednou z výhod „především nabídka relativně jasných

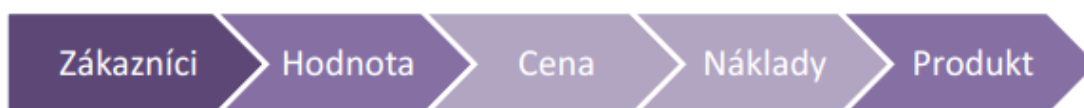
*pravidel pro stanovení výše ceny. Navíc, pokud je tato metoda striktně dodržována, zaručuje firmě, že bude dosahovat určitou míru zisku u každého vyráběného produktu. Největší výhodou je, že umožňuje podniku získat výhody ze struktury svých nákladů a budovat svou sílu. Využitím výpočetní techniky v podnikovém účetnictví umožňuje podniku velmi rychle získat informace týkající se výše a struktury nákladů v podniku. Usnadňuje tak jejich neustálou kontrolu při řízení výrobních i odbytových činností. Jednou z největších nevýhod nákladově orientované metody stanovení ceny je, že neodrážejí reálnou situaci existující na trhu (například průběh životního cyklu výrobku, sezónnost a jiné). Neodráží tedy skutečnost, jakou částku jsou zákazníci skutečně ochotni za výrobek na trhu v daném okamžiku zaplatit. Pokud jsou zákazníci ochotni zaplatit i vyšší cenu, přichází firma zbytečně o vyšší tržby z prodeje. V opačném případě, kdy zákazníci nejsou ochotni zaplatit cenu vypočítávanou firmou, ztrácí firma značný okruh zákazníků.“*

## **2.2.2 Metoda orientovaná na poptávku**

U poptávkově orientované tvorby cen nejsou za základ ceny brány náklady, ale v první řadě především zákazníkem vnímaná hodnota výrobku nebo také samotná intenzita poptávky. Pro tuto metodu je tedy důležité chování zákazníka a je nutné znát průběh poptávky po výrobku, díky čemuž podnik určí množství výrobků, které může při různých cenových hladinách prodat. Podnik stanovuje cenu s očekáváním maximálního možného rozdílu mezi náklady a výnosy, kdy je zisk nejvyšší. Je ale velmi obtížné přesně odhadnout poptávku, což je zřejmě největší nevýhoda této metody.

U metody orientované na poptávku je hojně využívána elasticita poptávky, která vychází z ekonomické teorie nabídky a poptávky. Podle Jakubíkové (2005, s. 159) je zapotřebí získat odpovědi na následující otázky:

- *„Jaká je struktura poptávky?*
- *Jaké jsou cenové představy zákazníků?*
- *Jaká je cenová pohotovost zákazníků?*
- *Jaké jsou cenové třídy zákazníků (horní, střední a dolní třída)?*
- *Jaký význam přikládají zákazníci image a kvalitě produktů?“*



Obr. 2.2: Metoda orientovaná na poptávku (Kotler, 2007, s.770)

Metoda orientovaná na poptávku je zaměřena na zákazníka, resp. cena je stanovena dle zákazníkem vnímané hodnoty výrobku. Proces stanovení ceny je charakterizován schématem na obr. 2.2. Tento způsob stanovení ceny je složitější než metoda orientovaná na náklady. Podle Kotlera (2013) zde hraje důležitou roli užitná hodnota výrobku popřípadě služby, které je firma schopna nabídnout danému segmentu zákazníků. Tyto segmenty zákazníků se mohou lišit, proto je důležité v daném případě nabídnout ten správný výrobek správnému zákazníkovi a za správnou cenu. Samotný proces stanovení cílové ceny začíná určením segmentu, ve kterém se výrobek bude prodávat, pokračuje analýzou potřeb zákazníků v daném segmentu, a až poté se bude rozhodovat o nabízeném produktu a jeho nákladech. To, jak bude výrobek vnímán zákazníkem, může být ovlivněné různými způsoby prezentace produktu na daném trhu. Jde především o správnou kombinaci prvků marketingového mixu, které pomohou zákazníkovi zorientovat se na daném trhu (například zvolení zajímavého obalu u výrobku nebo nabídka speciálního poprodejněho servisu).

Synek (2007, str. 184) rozděluje metodu poptávkově orientované tvorby cen na dva proudy:

- „tvorba ceny na základě zákazníkem akceptované hodnoty (*value-in-use-price*),
- tvorba ceny na základě intenzity poptávky (někdy je nazývána *metodou cenové diskriminace* či *cenové diferenciací*).“

První způsob vyžaduje zjištění názoru kupujícího na hodnotu (tzn. užitek) nabízeného výrobku. Druhý způsob znamená, že se výrobek prodává za různé ceny ve stejném období, přičemž v tomto případě nelze cenu jednoduše odvodit od výše nákladů.

Cena, která bude při dané kvalitě produktu akceptovatelná zákazníkem, se nazývá optimální. Proto některé firmy používají při tvorbě ceny produktu strategii přidané hodnoty, neboli stanovení cen podle přisuzované hodnoty. Podle Kotlera (2013, s. 269) „jde právě o metodu, která spočívá ve stanovení relativně nízké ceny za kvalitní nabídku. Tato metoda vychází z předpokladu, že cena by měla pro spotřebitele znamenat nabídku vysoké hodnoty, která je výsledkem neustálé snahy o snižování nákladů při zachování jakosti.“

Neustálé snižování cen může mít své dopady na zisk společnosti. Čím je nižší cena na jednotku produkce, tím menší jsou tržby. Ale při správném zacílení a ocenění produktu se mohou zvýšit objemy prodaného množství a tím tržby i zisk. Proto snížení ceny v konečném důsledku nemusí znamenat snížení zisku. Proto firma musí zjistit hodnotu, kterou kupující přisuzují podobným nabídkám na daném trhu. Zjišťování těchto hodnot probíhá pomocí rozsáhlých marketingových výzkumů, kde jsou zákazníci dotazováni, zda by byli ochotni daný výrobek či službu koupit a za kolik, a jakou přidanou hodnotu jim přinese koupě každé další jednotky.

### 2.2.3 Metoda orientovaná na konkurenci

Konkurenčně orientovaná cena je další metodou, jak vytvořit cenu produktu. Synek (2011) tuto metodu definuje jako zlom, kdy se podnik při stanovení ceny orientuje pouze na konkurenci a na to, jakou používá konkurence cenu a jak se její cena vyvíjí. Podnik v tomto případě nebere jako klíčové parametry své aktuální náklady či poptávku ani jejich historický vývoj. Cena je tedy stanovena těsně nad či pod cenami konkurence. Tato metoda je velmi oblíbená a lze ji aplikovat v případech, kdy se jedná o stejný či obdobný výrobek a zákazník je velmi citlivý na cenové rozdíly - poptávka je elastická ( $ED > 1$ ). Koeficient cenové elasticity lze určit vzorcem (3).

$$E_D = \frac{\text{změna poptávky v \%}}{\text{změna ceny v \%}} = \frac{\Delta Q[\%]}{\Delta P[\%]} \quad (3)$$

Zdroj: Vyjádření cenové elasticity (Kučerová, 2013, s. 104)

Výhodou metody orientované na konkurenci je její jednoduchost a naopak nevýhodou je skutečnost, že cena nemusí odrážet skutečně vynaložené náklady, popř. situaci na trhu.

Tato metoda je často využívána v případě, kdy je pro podnik příliš složité vypočítat své celkové náklady nebo pokud podnik operuje na trhu homogenních výrobků anebo v případě, že dopředu nelze odhadnout reakci konkurence na cenovou diferenciaci.

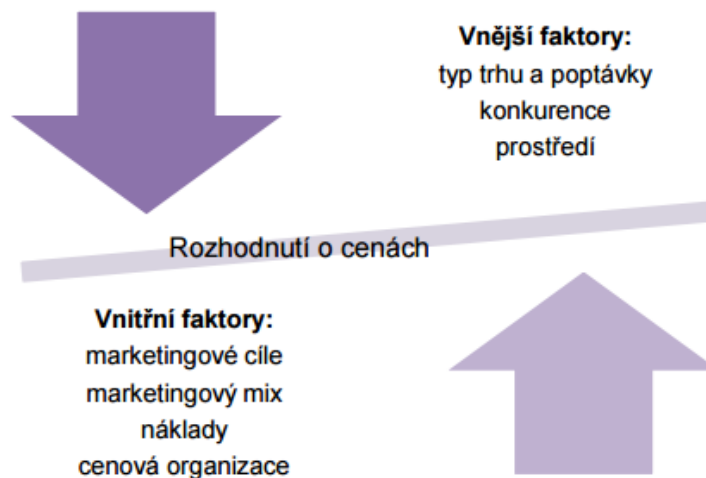
V určitých případech může podnik přistoupit ke stanovení cen jiným způsobem, zejména při stanovení nových výrobků, které jsou svým charakterem buď komplementární nebo substituční. Zároveň je vhodné při stanovení ceny neopomenout způsob započítávání dalších nákladů jako je pojistné, dopravné či zohlednění slev a zápočtů (tj. nákup při současném vrácení použitého výrobku).

## **2.3 Faktory ovlivňující tvorbu cen**

Tvorba ceny je složitý problém. V podniku musí být zohledněny nejen náklady, ale také řada dalších faktorů, které ovlivňují stanovení ceny produkce. Mohou jimi být například poptávka na trhu, nabídky konkurenčních firem nebo zákaznické preference.

Častorál (2016, s. 113) shrnuje, že „*v podmínkách globalizace, turbulentního ekonomického prostředí a sílící konkurence narůstá význam analýzy a mění se podstata jejího zaměření. Identifikační charakter analýzy odkrývá cesty k udržení konkurenční výhody a ukazuje na říditelné charakteristiky ve zdrojích, schopnostech a postavení podniku.*“

Faktory lze dle jejich působení rozdělit na vnitřní, tj. takové, které se orientují na vnitřní zdroje a způsoby jejich využití, a vnější, které se zaměřují na faktory působící na podnik z makroekonomického a mikroekonomického hlediska.



Obr. 2.3: Faktory ovlivňující výši ceny (Kotler, 2013, s. 814)

Z výše uvedeného výčtu na obr. 2.3 je patrné, že jednotlivých faktorů, které ovlivňují stanovení ceny, je skutečně mnoho.

### 2.3.1 Vnitřní faktory

Za vnitřní faktory ovlivňující výši ceny lze považovat především strategické a marketingové cíle, které nepochybně ovlivňují rozhodnutí o cenách a samozřejmě mají také vliv na tvorbu samotné ceny. Podle Kotlera (2013, s. 298) „*tyto cíle určují ekonomický směr firmy a hodně záleží na tom, jakým směrem se firma chce vydat. Existuje několik základních druhů těchto cílů, jsou to například: maximalizace zisku, maximalizace tržního podílu, prvenství v kvalitě produktů, přežití a jiné. Každý cíl definuje odlišné způsoby stanovení ceny. Maximalizaci zisku lze dosáhnout pomocí takové ceny, která byla stanovena na základě odhadu poptávky po produkci firmy a nabídky při různých úrovních cen. Firma, která chce mít vedoucí postavení na trhu, by měla oceňovat svou produkci tak, aby byly ceny co nejnižší. Předpokladem jsou nejnižší náklady a nejvyšší dlouhodobý zisk.*“

Pokud chce firma získat významný podíl na trhu, tak musí zvolit cenu úměrně vysokou tomu (co nejnižší možnou), aby pokryla náklady při zachování kvality produktu. Zejména jde o náklady na výzkum a vývoj daných výrobků. Mezi krátkodobé cíle v mnoha firmách

je možné uvést, že se jedná především o samotné přežití firmy. Samozřejmě jde pouze o dočasné řešení, díky kterému potřebuje firma stanovit co nejnižší ceny, aby byl zajištěn její samotný provoz. Z dlouhodobějšího hlediska nemá podobná strategie pro většinu firem velkého významu, jelikož jim hrozí vysoká ztráta, popř. úpadek, insolvence a následný zánik. Strategii nízkých cen využívají krátkodobě především ekonomicky silné korporace, s cílem vytlačit slabší konkurenty ze společného trhu.

*Podle Kotlera (2013, s. 345) má kombinace prvků „marketingového mixu značný vliv na rozhodnutí o ceně produktu. Rozhodnutí o cenách je nutné koordinovat s produktovým designem, distribucí a propagací tak, aby vznikl konzistentní a účinný marketingový program. Další faktory, které mají vliv na stanovení ceny produkce, jsou náklady. Jakýkoli produkt nemůže být vyroben bez vynaložení nákladů na jeho výrobu. Podnik potřebuje nakoupit suroviny a materiál, zaplatit za spotřebu energie a vody, zaplatit mzdy svým zaměstnancům, nakoupit a udržovat stroje a zařízení, zaplatit za skladování a odbyt své produkce. Všechny tyto náklady mají vliv na konečnou cenu produkce. Náklady stanoví spodní hladinu pro ceny, které může firma pro své produkty požadovat. Firma chce žádat cenu, která pokrývá všechny náklady na výrobu, distribuci a prodej produktu, a zároveň poskytuje slušnou návratnost za snahu a riziko firmy.“*

Konečná cena výrobku nebo také služby je pak bezpodmínečně závislá na jednotlivých prvcích celého marketingového mixu. V první řadě se jedná o náklady na marketing nebo také na distribuci či vzhled výrobku, které jsou součástí kalkulované prodejní ceny. Dále např. zvětšení distribučních článků se může projevit ve formě zvýšení nákladů na jednici produkce a logicky s tím spojené zvýšení objemu produkce. Zejména náklady na propagaci bývají tou nejvýznamnější složkou uvedených nákladů. Proto je vhodné zaměřit se na účelnost a účinnost propagačních nástrojů, které svým způsobem zvyšují náklady na produkci, nicméně se mohou v budoucnosti projevit ve vyšších tržbách. Důležité je také vědět, pro koho je daný produkt, popřípadě služba, určena. Samotný zákazník může akceptovat stanovenou cenu, ale pouze v případě, že mu přinese největší užitek. Platí zde pravidlo, že pro každou skupinu zákazníků fungují různé nástroje marketingového mixu.



Podle Kotlera (2013) velké podniky s větším odbytem v odvětví se snaží své náklady neustále snižovat pomocí úspor z rozsahu, proto si mohou po určité době dovolit stanovit nižší ceny výrobků. Větší odbytek zajistí zvýšení tržeb a tím i větší zisk. Příkladem může být velká automobilová společnost, která má svoje vlastní cenové oddělení a zároveň i prodejní oddělení. Cenové oddělení rozhoduje o stanovení ceny na jednotlivé modely a výbavy automobilů, prodejní oddělení určuje na základě těchto cen takovou cenu, která je akceptovatelná pro danou lokalitu (trh). Vedle cenového oddělení se na rozhodnutí o cenách podílí zároveň finanční oddělení, účetní oddělení, výrobní oddělení a jiné.

### 2.3.2 Vnější faktory

Vnější nebo také externí faktory jsou takové faktory, které ovlivňují cenovou tvorbu určující horní hranici cen. Tuto hranici vyjadřuje zpravidla poptávka, která zohledňuje to, kde se produkce prodává. Je všeobecně známo, že v ekonomii se rozeznává několik druhů trhu – hovoří se například o trhu s dokonalou konkurencí nebo o trhu s nedokonalou konkurencí, do čehož je možné zahrnout monopol, oligopol, monopolistickou konkurenci a v neposlední řadě také neregulovaný monopol.

*Kotler (2013, s. 359) rozlišuje „dokonalou konkurenci od nedokonalé konkurence tím, že na dokonalé konkurenčním trhu jsou firmy cenovými příjemci a nelze tyto ceny nijak ovlivnit. Protikladem tomu je čistý monopol, který má výjimečnou roli jediného prodávajícího na trhu, a proto může nabízet takovou vyšší cenu za svoji produkci, která bude pro firmu přinášet „slušný“ zisk. Extrémnějším příkladem monopolu je monopol neregulovaný. Tady tvoří prodávající volně ceny na svou produkci až do té výše, dokud trh bude tuto cenu tolerovat. Mírnějším příkladem monopolu je monopolistická konkurence. Tento trh je charakterizován větším počtem prodávajících a kupujících a existuje zde malá diferenciace mezi jednotlivými produkty.“*

Mezi další vnější faktory lze zařadit charakter poptávky na daném trhu. Jedná se o analýzu mezi nabízenou cenou a poptávkou po dané produkci, která je vyjádřena zákonem klesající poptávky. Kotler (2013, s. 132) charakterizuje tento zákon tak, že „při poklesu ceny kupují spotřebitelé za jinak nezměněných podmínek více daného zboží“. Pro firmy to ale znamená,

že jakékoli rozhodnutí o změně ceny produkce povede ke změně prodáváného množství. Firmy potřebují vědět, jak citlivá na změnu ceny je poptávka po jejich produkci, neboli musejí znát elasticitu poptávky po dané produkci. Pokud malá změna ceny nesníží zájem spotřebitelů o produkci firmy, jedná se o neelastickou poptávku. Výrazná změna poptávaného množství při změně ceny výrobků je příznakem elastické poptávky.

Jako další, neméně významný faktor ovlivňující rozhodnutí o cenách, je možno uvést např. konkurenční nabídky. U tohoto faktoru lze také vymezit jeho členění na cenovou a necenovou konkurenci. Cenová konkurence je charakterizovaná jako taková konkurence, jež je nejvíce ovlivněna prodávající spotřebitelskou poptávkou a to pomocí cen a cenových hladin. Jako příklad lze uvést dobrovolné snižování cen, ve snaze přilákat nové zákazníky, anebo také zvýšit počet stávajících zákazníků. Naopak necenová konkurence je odlišná v tom, že nejenom snižuje cenu produkce, ale také se chce odlišit od nabídek konkurence.

## **2.4 Role ceny v marketingovém mixu podniku**

Koncept ceny je třeba chápat v širším konceptu marketingového mixu, který má jako celek dopad na postavení podniku na trhu a jeho úspěšnost.

Jakubíková (2013, s. 190) uvádí, že *„operativní a praktickou konkretizaci procesu marketingového řízení představuje marketingový mix. Jedná se o soubor kontrolovatelných marketingových proměnných, připravených k tomu, aby výrobní (produkční) program firmy byl co nejlíže potřebám a přáním cílového trhu.“*

Marketingový mix je tedy důležitým základem marketingové strategie v rámci řízení marketingu a prodeje a pomáhá podniku dosahovat svých cílů.

Cena (price) je jeden z ukazatelů marketingového mixu, ale k pochopení její důležitosti je nutné ji zasadit do celkového marketingového prostředí, kde na sebe jednotlivé součásti marketingového mixu navazují a vzájemně se ovlivňují. Kromě ceny jsou dalšími komponenty produkt (product), distribuční cesta (place) a propagace (promotion), proto se nejznámější verzi marketingového mixu říká metoda 4P.

Jednotlivé části marketingového mixu se tedy zaměřují na produkt a jeho vlastnosti z pohledu zákazníka (kvalita, značka, design, spolehlivost atd.), způsoby distribuce výrobku ke konečnému zákazníkovi, způsoby propagace produktu a na cenu produktu a celkovou cenovou politiku podniku.

V návaznosti na předešlé kapitoly a na téma této diplomové práce je rozveden koncept ceny, jako klíčový faktor marketingového mixu 4P, který má dopad na ziskovost podniku. Pod pojmem cena (price) se nerozumí pouze samotná finanční hodnota, kterou zákazník za výrobek vynaloží, ale vztahují se k ní i další návazné faktory jako jsou slevy, termíny splácení, náhrady, srážky, případně úvěrové podmínky a další.

Před prvotním použitím marketingového mixu by si měl podnik odpovědět na několik klíčových otázek, které bezprostředně ovlivní cílovou formu marketingového mixu:

- Kdo jsou naši zákazníci – komu/kterému segmentu budeme svůj produkt prodávat?
- Jací jsou naši potenciální zákazníci – jak s nimi můžeme komunikovat, na co reagují, jak je můžeme zaujmout?
- Jaké hodnoty by si měla veřejnost spojit s naším výrobkem – jaké je jeho umístění na trhu, jak ho bude podnik prezentovat?

Marketingový mix má ale i své limity, které musí podnik vzít v potaz. Jedná se zejména o fakt, že základní podoba marketingového mixu je příliš jednoduchá a nemusí obsáhnout veškeré podmínky, ve kterých podnik funguje. Je rovněž nutné si ujasnit správný poměr jednotlivých prvků marketingového mixu tak, aby zajistil nejlepší možný výsledek. Správné využití jednoho komponentu marketingového mixu nezajistí celkový úspěch marketingových aktivit podniku.

Podnik vykonávající své aktivity na různých úrovních, ale v prostředí České republiky je vždy součástí i celkového evropského ekonomického prostředí. To znamená, že veškeré podniky jsou ovlivňovány děním na lokálním, ale i mezinárodním trhu. Jak zmiňuje Světlík (2003), národní trh se stává trhem mezinárodním.

Proto by měl podnik ve svém marketingovém mixu zvážit i normy a hodnoty převládající v zahraničních zemích, které jsou dány historickým vývojem a jsou formovány řadou dalších faktorů, jak uvádí Světlík (2003). Analýza těchto faktorů může dát podniku výhodu oproti konkurenci, neboť bude schopen lépe zacílit na relevantní zákaznický segment. Zde se již hovoří o mezinárodním marketingu.

Machková (2009, s. 13) zdůrazňuje, že *„mezinárodní marketing je podnikatelská filozofie zaměřená na uspokojování potřeb a přání zákazníků na mezinárodních trzích. Cílem mezinárodní marketingové strategie je vytvářet maximální hodnotu pro firemní partnery díky optimalizaci firemních zdrojů a vyhledávání podnikatelských příležitostí na mezinárodních trzích.“*

## **2.5 Zisk podniku**

Zisk je jedním z nejdůležitějších parametrů v oblasti podnikání a odráží smysl existence většiny podniků. Zisk je finanční kvantifikace rozdílu prostředků přijatých ve formě výnosů a prostředků spotřebovaných, tj. nákladů. Nejsou-li výnosy vyšší než náklady, nedochází ke generování zisku a podnik je ztrátový. Je ovšem nutné rozlišit zisk účetní a zisk ekonomický.

Král (2010, str. 54) hovoří o zisku jako o *„rozdílu mezi výnosy z prodaných výkonů a náklady prodaných výkonů, snížený o náklady období, resp. jako přírůstek kapitálu vlastníka z ekonomické činnosti podnikatelského subjektu je považován za nejsystematičtější absolutní hodnotovou kategorii. V zisku se odrážejí veškeré faktory úspěšného podnikání.“*

### **2.5.1 Účetní zisk**

Jedná se o kladný výsledek hospodaření podniku, přičemž záporný výsledek je ztráta. Účetní zisk se vypočítá jako kladný rozdíl mezi výnosy a účetními (tj. explicitními) náklady a vykazuje se ve výkazu zisku a ztráty. Zisk po zdanění je pak čistý zisk.

Základní výpočet účetního zisku vychází z následujícího schématu:

Hospodářský výsledek za účetní období

+ daň z příjmu

= zisk před zdaněním (tzv. EBT – Earnings Before Tax)

+ nákladové úroky

= zisk před úroky a zdaněním (tzv. EBIT – Earnings Before Interest and Tax)

+ odpisy

= zisk před úroky, zdaněním a odpisy (tzv. EBITDA – Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization)

### **2.5.2 Ekonomický zisk**

Definice ekonomického zisku v sobě oproti účetnímu zisku nese parametr implicitních nákladů, nebo-li dodatkových kalkulačních nákladů a nákladů obětované příležitosti. To je výnos, kterého by podnik dosáhl, kdyby věnoval prostředky na jinou činnost, která generuje vyšší výnos. Může se jednat například o procento úroků, které by podnik získal investováním peněz na kapitálovém trhu, pokud by nevynaložil tyto prostředky například na inovaci výrobní linky. Dosahuje-li podnik nulového ekonomického zisku, znamená to, že je jeho aktivita stejně výnosná, jako nejvýhodnější alternativa použití finančních prostředků.

Ekonomický zisk je zpravidla nižší než zisk účetní, neboť se vypočítává jako účetní zisk ponížený o implicitní (tj. alternativní) náklady.

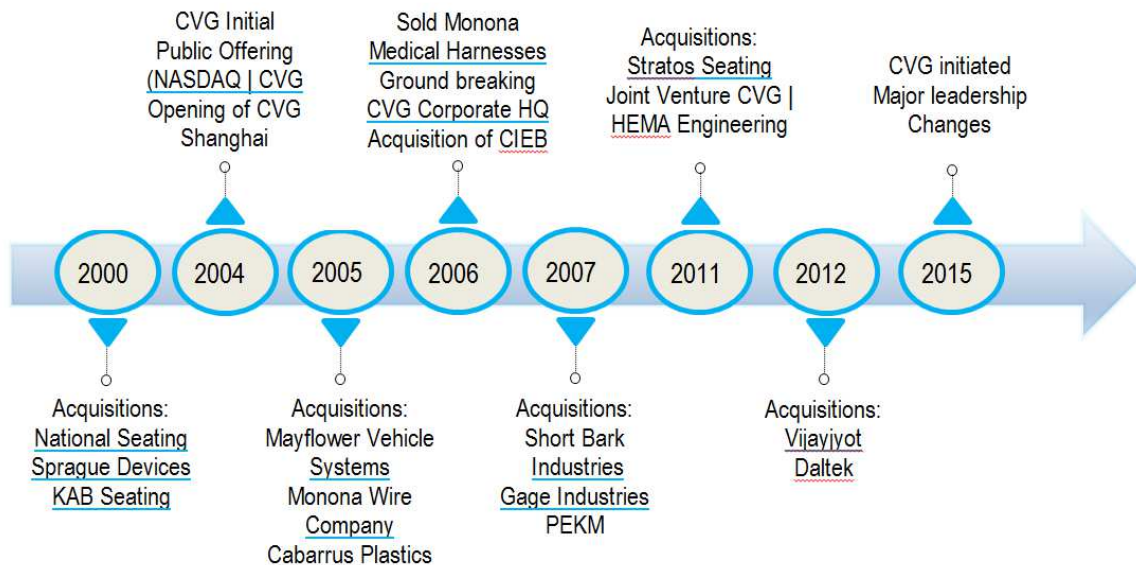
### **3 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu**

Analyzovaná společnost XY se specializuje na výrobu kabelových svazků. Společnost působící na trhu již od roku 1991 má sídlo ve Stráži nad Nisou. Rodinné firmy s německým kapitálem byly vlastníky v prvních šestnácti letech historie firmy, ale k nejvýznamnější změně došlo v roce 2007, kdy americká akciová společnost YZ odkoupila od německého vlastníka veškerý majetkový podíl analyzované společnosti. Díky akvizici se společnosti XY naskytly nové tržní příležitosti v podobě globální kooperace.

Hlavním důvodem akvizice byla absence výrobního závodu pro kabelové svazky na evropském trhu, která částečně limitovala další růst společnosti YZ. Globální zákazníci vyžadovali lokální podporu, kterou jim do té doby nemohla poskytovat. Následoval transfer významné části výroby z mexického závodu do Evropy a začaly se budovat první přímé obchodní styky na evropském kontinentu.

Mateřská společnost se zaměřuje na širší spektrum výrobků, než jsou jen kabelové svazky. Největší podíl na obratu tvoří segment sedaček, které jsou určeny pro nákladní automobily, stavební a zemědělské stroje, vojenské vozy, atd. Dalšími komoditami jsou interiérové systémy, kabiny, plastové díly, stěrače, zrcátka a mnoho dalších.

Společnost YZ se historicky rozrůstala především v rámci akvizic, kdy poslední byla realizována v roce 2012. Přehled jednotlivých akvizic včetně důležitých milníků jsou znázorněny na obr. 3.1.



Obr. 3.1: Významné historické události ve skupině YZ (prezentace společnosti)

### 3.1 Globální působnost mateřské společnosti

Postupem času se YZ stalo významnou globální společností, která má celosvětovou působnost a umožňuje svým zákazníkům poskytování kompletního servisu z nedaleko sídlících výrobních závodů. Konkrétně je YZ zastoupeno v následujících zemích:

- USA (sídlo společnosti v New Albany),
- Mexiko,
- Velká Británie,
- Česká republika,
- Ukrajina,
- Čína,
- Indie,
- Austrálie.

Výroba kabelových svazků se uskutečňuje kromě České republiky také v USA, Mexiku, na Ukrajině a v Číně. Ostatní destinace jsou orientovány na jiné komodity. Snahou celé skupiny je vzájemná podpora jednotlivých destinací a úzká spolupráce především mezi podniky, které vyrábějí stejné výrobky. Pro analyzovanou společnost je významným

partnerem sesterská společnost sídlící v Mexiku. Portfolio produktů je v závodech podobné a podniky tedy vyrábějí v rámci některých projektů identické produkty pro globální zákazníky, kde kooperují s místními závody dle lokace (výrobní závod v Mexiku zásobuje společenství NAFTA a závod XY působí v geografické oblasti EMEA). Mateřskou firmou je vytvářen pozitivní tlak na předávání a sdílení inovačních metod, které se následně šíří v rámci celé skupiny. Prosazovaný trend naráží na různé limity (finanční, geografické, komunikační, apod.), kterými se nejvyšší management zabývá a snaží se je aktivně řešit.

Cílovými trhy společnosti XY jsou výrobci užitkových, stavebních, zemědělských a armádních vozů. Nejvýznamnějším trhem je pro společnost stále oblast automotive, která tvoří největší tržní podíl. Mezi strategické zákazníky se řadí Volkswagen, Škoda Auto, Caterpillar, Magna, Adient, Daimler, Continental a MAN. Spolupráce se Škodou Auto byla zahájena již při vzniku společnosti a bez přerušení pokračuje dodnes. Vzhledem k dlouholetým obchodním vztahům si vybuodovala firma XY u svých zákazníků značnou důvěru, která pozitivně přispěla k postupnému navyšování obrátu.

Vzrůstající tlak na snižování cen dovedl management firmy k rozhodnutí založit svoji vlastní dceřinou společnost v nízkonákladové zemi. Proto byl v roce 2012 založen podnik XYA ve Lvově (v západní části Ukrajiny), který se specializuje výhradně na výrobu kabelových svazků určených pro automobilový průmysl. Na konci roku 2017 zaměstnával tento podnik přibližně 1 100 zaměstnanců. Podnikání na Ukrajině přináší nespornou výhodu v podobě nízkých mzdových nákladů, ale na druhé straně je lokalita rizikovější (politický vliv Ruska). Převoz výrobků přes hranice Evropské unie je do jisté míry také komplikovaný.

Logistické toky materiálů a finálních výrobků spadají do zvláštního celního režimu, tzv. Pasivního zušlechťovacího styku, který je v celních předpisech definován následovně:

*„Režim PZS umožňuje v souladu s článkem 145 celního kodexu, aby zboží Společenství bylo dočasně vyvezeno z celního území Společenství za účelem podrobení zušlechťovacím operacím a aby výrobky vzniklé z těchto operací byly dovezeny zpět a propuštěny do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla. Do tohoto režimu tak může být propuštěno pouze zboží Společenství. Na rozdíl od režimu vývozu umožňuje*

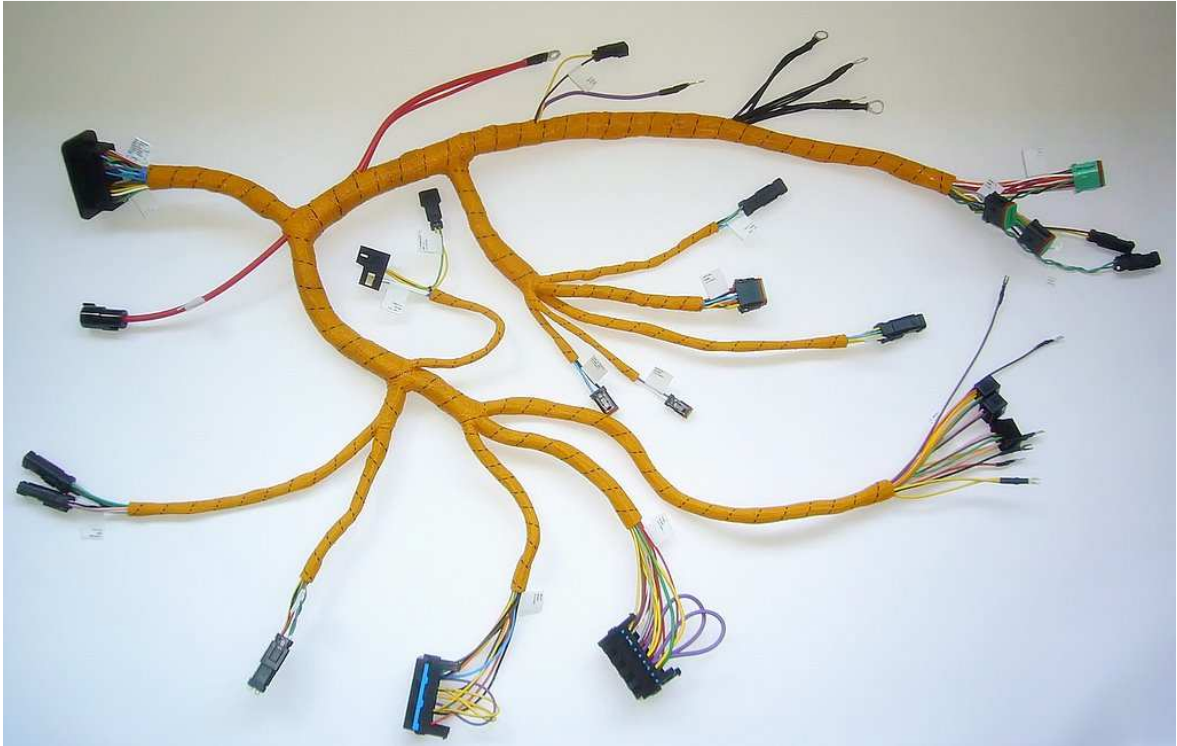


*režim PZS získat při následném dovozu zušlechtěných výrobků finanční výhodu ve smyslu úplného nebo částečného osvobození od dovozního cla.“ (CSČR, ©2018).*

Výrobní sortiment je poměrně široký, jelikož finální výrobky jsou určeny pro použití vždy pouze konkrétnímu zákazníkovi (nelze distribuovat identické výrobky různým zákazníkům kvůli jedinečnému finálnímu užití). Kabelové svazky se člení právě dle užití ve stroji, zařízení či vozu a pro názornost lze uvést jen některé skupiny svazků, které firma vyrábí:

- motorové,
- převodovkové,
- rámové,
- bateriové,
- dveřní,
- svazky pro GPS navigace, řídicí jednotky, ovládací panely, atd.

Zákazník si definuje geometrii svazku, jejich vstupní komponenty a vnější ochranu, která je různá v závislosti na zvyklosti, použití a okolí, kde se bude svazek aplikovat do automobilu, stroje či zařízení. Zvláštním druhem ochrany je např. speciální vlákno z nylonu s vinylovým potahem, které je zachyceno na obr. 3.2. Zobrazený kabelový svazek je určen pro stavební stroj (rypadlonakladač), který se pohybuje v náročném terénu a hrozí možnost jeho poškození. Použitý druh vnější ochrany je poměrně finančně nákladný, ale zaručuje výbornou ochranu proti okolním podmínkám a přitom zůstává elastický, což zajišťuje možnost dobré manipulace. Vždy záleží na konkrétních požadavcích finálního výrobce opřených o zkušenosti a na zpětné vazbě zákazníků, kteří stroje užívají.



*Obr. 3.2: Kabelový svazek pro stavební stroj (produktová prezentace společnosti)*

## **4 Analýza ekonomických charakteristik společnosti**

Kalkulační vzorec vyjadřující náklady jednotlivých produktů společnost využívá nejen pro účely splnění podmínek zákona o účetnictví a ocenění zásob vlastní výroby. Jedná se o polotovary a vlastní výrobky, které je nutné ocenit z hlediska účtování a vykazování zásob. Zároveň společnost používá kalkulace pro stanovení prodejní ceny, což využívá především Obchodní útvar, který si stanovil interní postup pro určení prodejní ceny při zpracování poptávek či nabídek.

### **4.1 Proces poptávkového řízení**

Na proces stanovení ceny nových výrobků je kladen velký důraz. Za několik let se podařilo vyvinout plně funkční systém, do kterého jsou zapojena téměř všechna oddělení. Obchodní útvar je zodpovědný jak za nové zakázky pro výrobní místo v ČR, tak za svoji dceřinou společnost na Ukrajině. Oproti ukrajinskému závodu, který se orientuje výhradně na výrobu pro automobilový průmysl, se český závod soustředí na malosériové a středně sériové zakázky.

Prvním krokem je příjem a založení poptávky, která se zaeviduje pod příslušným číslem a zadá se do interního systému. Veškerá komunikace, dokumentace a jiné podklady jsou ukládané do úložiště, které bylo k tomuto účelu zřízeno. Okamžikem založení poptávky jsou všechny útvary, které se poptávkového řízení aktivně účastní, elektronicky informovány a je spuštěn poptávkový proces. Termíny dokončení jsou pro jednotlivé útvary definovány automaticky dle předem stanoveného klíče, který vychází z konečného termínu odevzdání nabídky. Interní systém pro poptávkové řízení elektronicky distribuuje stanovené termíny dokončení zodpovědným pracovníkům, aby byli s předstihem informováni o nutnosti zpracování potřebných dat v rámci celé poptávky.

Interní poptávkový systém automaticky hlídá nastavené termíny a v případě překročení časového limitu odesílá varovný email na osobu, která je za odeslání nabídky zodpovědná.

Zároveň lze online zjistit stav konkrétní poptávky a to, ve které fázi zpracování se právě nachází.

#### **4.1.1 Účastníci poptávkového řízení**

Iniciace procesu zpracování poptávek vyvolá aktivitu v definovaných útvarech, které se svými činnostmi podílejí na přípravě potřebných dokumentů. Jedná se o koordinovanou činnost několika útvarů, které jsou povinny ke každé poptávce připravit kvalifikované vyjádření ve stanovených termínech dle spuštěného workflow.

Do poptávkového řízení vstupují následující útvary:

a) Engineering

Posouzení vyrobitelnosti, zpracování výkresů, příprava rozpisky materiálu, příprava listu časové kalkulace (definice výrobního postupu – dle stanovených časových norem), kontrola specifických požadavků, zohlednění technických norem, atd. Práce engineeringu klade největší časové nároky na zpracování v celém poptávkovém řízení. Proto se této činnosti věnuje patřičná péče a v průběhu zpracování se intenzivně komunikují zjištěné nejasnosti, popř. chyby ve zdrojových datech. Základním zdrojem je výkres kabelového svazku, který zákazník odesílá spolu s podpůrnými informacemi (termínové milníky, roční požadované množství, minimální odběrové množství, finální aplikace svazků, požadovaný termín nabídky, atd.). V případě identifikace nesrovnalostí v dokumentaci v průběhu poptávkového řízení se konkrétní problémy přenášejí na Key Account Managera (KAM). Jeho úkolem je informovat zákazníka a domluvit se na řešení, které je pro obě zainteresované strany akceptovatelné.

Další činností je vyhotovení listu časové kalkulace. Úkolem pracovníka je navrhnout co nejefektivnější výrobní proces (při využití standardních výrobních operací), při využití dostupných výrobních prostředků. V některých případech je s případným náběhem nového výrobku spojen požadavek na dodatečné investice do nového výrobního zařízení – detailní analýza investičních požadavků probíhá na základě stanovených výrobních postupů v oddělení technického úseku (viz bod „d“).

b) Kvalita

Tento útvar se věnuje přezkoumání poptávky s ohledem na dodržení požadovaných vlastností a funkčnosti výrobku. Prioritně posuzuje vyrobiteľnost produktu, zvláštní charakteristiky a požadavky zákazníka – v principu tak kontroluje již existující vyjádření engineeringu.

c) Strategický nákup

Základní úkolem je ověření aktuálnosti nákupních cen vstupních komponent, které již společnost eviduje v interním systému a poptání nových dílů u stávajících, popř. nových dodavatelů dle specifikace z Engineeringu. Pro některé nakupované díly uzavírá obchodní podmínky přímo OEM (Original Equipment Manufacturer) a úkolem strategického nákupu je dojednání identických podmínek, které byly pro příslušný díl uzavřeny. Dodavatelé si často k cenám přidávají různé přírázky, kterými se neoprávněně snaží upravit svoji ziskovost. Pokud jsou rozdíly v cenách významné, musí se ve výjimečných případech eskalovat až ke konečnému zákazníkovi. Ten se do jednání následně zapojí a z pozice OEM prosadí u dodavatele přehodnocení nabídky, aby se finální výrobek neprodražoval.

d) Technický úsek

Tento útvar provádí zhodnocení stávajícího technického vybavení s ohledem na poptávaný objem výrobků a nové technologie. Pro nové díly se definují investice především pro lisovací nářadí a testovací moduly. V případě větších zakázek se posuzuje komplexní potřebná kapacita výrobních zařízení (např. stříhací stroje, stroje pro zkrucování vodičů, testovací zařízení a další).

e) Key Account Manager (KAM)

KAM je zodpovědný za projednávání obchodního případu a komunikaci se zákazníkem v průběhu zpracování. Definuje předpokládané výrobní místo (Česká Republika vs. Ukrajina) na základě znalostí či dohody se zákazníkem při spuštění poptávky do oběhu. Do poptávkového řízení vstupuje opět v poslední fázi procesu, kdy se připravuje finální kalkulace výrobků a odesílá se nabídka zákazníkovi.

## 4.2 Sestavování kalkulací a controlling

Pro kalkulaci svých výrobků využívá firma přírážkovou kalkulaci, která umožňuje rozvrhovat režijní náklady v souladu s typovým kalkulačním vzorcem:

$$\begin{aligned} & \text{přímý materiál} \\ & + \text{materiálová režie (\%)} \\ & + \text{transportní režie (\%)} \\ & + \text{ostatní režie (\%)} \\ \hline & + \text{přímé mzdy} \\ & + \text{výrobní (provozní) režie (\%)} \\ & = \text{vlastní náklady výroby (pro účely ocenění zásob)} \\ \hline & + \text{odbytová a správní režie (\%)} \\ & = \text{úplné vlastní náklady výkonu} \\ \hline & \Sigma \text{ celkové náklady na výrobek (využití pro výpočet profitability výrobku)} \end{aligned}$$

Konkrétním kalkulačním vzorcem podniku a režijními náklady se autor podrobněji zabývá v subkapitole 5.2.

Jednotlivé režijní přírážky jsou pravidelně aktualizované, aby odrážely aktuální nákladové položky a zároveň predikovaly jejich vývoj do budoucna. Vzhledem k charakteru soutěžených zakázek, kdy jsou pevné ceny nabízeny i na několik let dopředu, musí firma postupovat při kalkulaci obezřetně a zohlednit faktor rizika, který je ve spojitosti s každou zakázkou individuální.

Základními vstupními hodnotami, které se do kalkulace zadávají, jsou materiálové náklady, hmotnost mědi (pro kabelové svazky je cena této komodity významná) a odhad časové náročnosti na zhotovení (vyrobení) kabelového svazku. KAM má v tomto okamžiku detailní informace pro stanovení prodejní ceny a zahájí jednání se zákazníkem. Automotive je velmi specifickým oborem a není nijak neobvyklé, že u významných zakázek se jednání vedou přes půl roku.

Dřívější proces zpracování poptávek nebyl příliš efektivní, jelikož veškeré podklady byly distribuovány v papírové podobě a při souběhu několika poptávek bylo obtížné dohledat, které oddělení má fyzické podklady a v jakém stavu zpracování se poptávka nachází. Docházelo často ke zpoždění a poklady pro nabídku nebyly k dispozici včas. Zákazníci nedostali cenové vyhodnocení v požadovaném termínu a v extrémním případě byla firma z ucházení se o zakázku vyloučena.

Zavedením fungujícího sofistikovaného systému mají všechny útvary online přístup k aktuálním informacím, které jsou uloženy na definovaném místě na interním serveru a podklady lze kdykoli jednoduše vyvolat. Zároveň jsou informace o stavu dílčích úkonů hlídány již v průběhu zpracování poptávky (pomocí workflow) a lze v případě zpoždění u jednotlivých zodpovědných pracovníků ihned reagovat. Zlepšení procesu lze demonstrovat na parametru vyhodnocení včasnosti odevzdání nabídek, které se zvýšilo z předchozích

68 % (průměr za r. 2016) na aktuálních 91 % (průměr za r. 2017).

**Tab. 4.1: Algoritmus vyhodnocení kritéria včasnosti nabídek**

<b>odevzdání nabídky</b>	<b>vyhodnocení</b>
včas	100 %
1-2 dny zpoždění	75 %
3-5 dní zpoždění	50 %
6+ dnů zpoždění	0 %

Zdroj: Data z interních zdrojů společnosti (vlastní zpracování)

Parametr na vyhodnocení včasnosti nabídek je důležitým faktorem, který je na měsíční bázi monitorován obchodním útvarem a následně využíván pro interní reporting. Zdrojovým podkladem pro sledovaný parametr je porovnání požadovaného data nabídky zákazníkem oproti skutečnému odeslání nabídky (viz tabulka 4.1).

### **4.3 Vstupní data pro výpočet prodejní ceny**

Obchodní útvar získává část kalkulačních hodnot z controllingového oddělení, které vypočítává jednotlivé režijní přirážky a ostatní parametry jako je např. hodnota ceny mědi,

hodinové sazby (pro CZ a UA). V rámci hromadné překalkulace, která probíhá jednou ročně, se zaktualizují nákladové položky výrobků (dle nových hodnot) a po uložení do systému se výrobky přecení (ocenění finální výroby).

Obchodní útvar sice využívá kalkulačních parametrů (režijních přírážek), nicméně má stanoven vlastní interní postup pro určení prodejní ceny, který již zahrnuje např. plánované objemy produkce, minimální odběrová množství, platební a dodací podmínky, zisk a odpisy nutných investic, které mohou mít vliv na ziskovost jednotlivých projektů.

Při stanovení ceny je společnost závislá na údajích, které je schopna získat od zákazníků a které jsou často odhadovány i na základě předpokládaného hospodářského vývoje. Jedná se např. o plánovaný prodej automobilových vozidel nebo stavebních strojů, což jsou ukazatele jednoznačně závislé na ekonomickém vývoji v daném sektoru a jejich predikce na několik let dopředu je mnohdy nepřesná.

V praxi často dochází ke změnám ve skutečně prodaných kusech, což se může negativně (výjimečně pozitivně – zákazníci většinou poptávané objemy nadhodnocují) odrážet v hospodářských výsledcích společnosti. Výběr dodavatele probíhá mnohdy i dva roky před reálným startem sériové výroby a standardní cyklus výroby jednoho modelu osobního automobilu je přibližně 7 let. Jelikož jsou všechny obchodní podmínky uzavřeny na celé období trvání výrobního cyklu konkrétního modelu, musí se pravidelně skutečné roční objemy zpětně revidovat. Pokud se zjištěné objemy výrazně odchyľují od poptávaného množství, otevírá se prostor pro vyvolání jednání, aby se zjištěné ztráty oboustranně akceptovatelným způsobem kompenzovaly.

#### **4.4 Analýza aktuálních finančních výkazů**

Společnost nemá v současné době žádný funkční systémový nástroj, který by zajistil detailní informace o ziskovosti vyráběných výrobků. Pracuje pouze s hrubými KPI (Key Performance Indicator) ukazateli, které vyjadřují ekonomickou výkonnost, jako je např. operativní zisk – hlavní hodnotící parametr ve skupině YZ.



## 4.5 Reporty využívané ke zjišťování zisku výrobků v současné době

Společnost zpracovává účetní výkazy, které jsou ze zákona povinné, jako je výkaz zisku a ztráty (v druhovém členění), rozvaha, výkaz cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Jedná se o statutární výkazy, které slouží především k zobrazení finanční výkonosti za kalendářní rok, nicméně neposkytují příliš detailní údaje o vývoji ziskovosti. Výsledovka v druhovém členění vyjadřuje, jaké druhy nákladů byly ve společnosti vynaloženy, co bylo spotřebováno a slouží spíše pro potřeby finančního účetnictví a následné finanční analýzy.

Účtová třída 5 (náklady):

50 - Spotřebované nákupy

51 – Služby

52 - Osobní náklady

53 - Daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

56 - Finanční náklady

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

58 - Mimořádné náklady

59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Negativem druhového členění je, že neposkytuje detailní informace o účelu, na který jsou náklady vynaloženy. Například odpisy mohou být tvořeny odpisy strojů a zařízení pro výrobu anebo odpisy administrativními (např. budovy), čili nelze přesně určit, zda náklady souvisí s konkrétními výkony společnosti nebo se jedná pouze o režijní náklad.

Kalkulační vzorec zachycuje náklady na materiál, práci a výrobní režii a podobně je členěna i výsledovka společnosti dle následujícího schématu:

+ **Tržby (A)**

– **Výrobní náklady (B)**

Materiál, práce, režie (údaje čerpané z kalkulace k prodaným kusům za dané období)

---

=**Standardní marže (A-B)** – rozdíl mezi výnosy a standardními náklady (teoretický výsledek, který by společnost dosáhla, kdyby se neodchýlila od kalkulovaných nákladů)

---

–+ **Výrobní odchylky (C)**

Materiálová spotřeba (rozdíl mezi skutečnými a standardními materiálovými náklady)

Výrobní odchylka (rozdíl mezi skutečně vyplacenými mzdami a kalkulovanou hodinovou sazbou)

–+ **Režijní odchylky (D)**

Rozdíl mezi skutečnými a standardními režijními náklady (nepřímé mzdy, služby, energie, nájem výrobní plochy, režijní materiál, odpisy strojů, ..)

---

**Hrubý zisk (A–B+C+D)**

---

– **Odbytová a správní režie (E)**

---

**Provozní zisk (A–B+C+D–E)**

Společnost využívá pro sledování výkonnosti firmy v průběhu roku výsledovku v účelovém členění (viz tabulka 4.2), kde se sleduje, za jakým účelem byly náklady vynaloženy (např. náklady prodeje, odbytové náklady, provozní náklady). Navíc výsledovka společnosti využívá kalkulačního vzorce společnosti, který tvoří kostru výsledovky. Aktuální náklady jsou porovnávány s kalkulačním vzorcem a společnost má okamžitou informaci, jak je na tom v porovnání s kalkulacemi.

Tab. 4.2: Výsledovka společnosti XY v r. 2018 v účelovém členění (tis. CZK)

Měsíc	1.18	2.18	3.18	4.18	5.18
<b>Tržby</b>	<b>138 339</b>	<b>120 259</b>	<b>137 111</b>	<b>123 607</b>	<b>142 625</b>

<b>Výrobní náklady</b>					
Materiál	78 547	69 281	76 951	71 792	80 098
Práce	26 199	23 079	26 431	23 587	27 011
Režie	9 891	8 726	9 736	8 063	9 203
<b>Celkové standardní náklady</b>	<b>114 637</b>	<b>101 087</b>	<b>113 118</b>	<b>103 441</b>	<b>116 312</b>

<b>Standardní marže</b>	<b>23 702</b>	<b>19 172</b>	<b>23 992</b>	<b>20 166</b>	<b>26 313</b>
% z Tržeb	<b>18,7 %</b>	<b>17,4 %</b>	<b>19,1 %</b>	<b>17,8 %</b>	<b>20,1 %</b>

**Výrobní odchylky**

Materiál	181	-1 140	-837	-827	-2 530
Práce	-611	2 711	1 905	1 008	1 508
<b>Celkem výrobní odchylky</b>	<b>-430</b>	<b>1 570</b>	<b>1 068</b>	<b>181</b>	<b>-1 022</b>

**Režie (-pozitivní,+ negativní)**

Mzdové náklady	11 813	11 577	12 895	12 107	12 562
Údržba a opravy	352	291	344	369	331
Režijní materiál	673	769	1 056	884	882
Služby	1 004	1 140	941	1 227	1 172
Cestovné	117	119	261	381	155
Energie	458	462	345	345	256
Pojištění	320	301	311	197	269
Nájem	967	957	1 061	1 022	1 002
Doprava	601	513	527	591	596
Odpisy	2 027	2 033	2 036	2 101	2 099
Ostatní	1 568	1 177	1 240	1 373	1 018
Standardní režie	-9 462	-8 745	-8 974	-8 648	-8 857
<b>Režijní odchylky</b>	<b>10 438</b>	<b>10 592</b>	<b>12 044</b>	<b>11 951</b>	<b>11 483</b>

<b>Náklady na prodané výrobky</b>	<b>124 645</b>	<b>113 249</b>	<b>126 230</b>	<b>115 573</b>	<b>126 773</b>
% z Tržeb	90,1 %	94,2 %	92,1 %	93,5 %	88,9 %

<b>Hrubý zisk</b>	<b>13 694</b>	<b>7 010</b>	<b>10 880</b>	<b>8 034</b>	<b>15 852</b>
% z Tržeb	9,9 %	5,8 %	7,9 %	6,5 %	11,1 %

Odbytová a správní režie	233	-705	684	-136	206
<b>Provozní zisk</b>	<b>13 461</b>	<b>7 715</b>	<b>10 196</b>	<b>8 170</b>	<b>15 646</b>
<b>% z Tržeb</b>	<b>9,7 %</b>	<b>6,4 %</b>	<b>7,4 %</b>	<b>6,6 %</b>	<b>11,0 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s výkazy společnosti XY (hodnoty jsou přepočteny koeficientem)

Tento způsob členění výsledovky společnosti je velmi účinný nástroj ke sledování různých neefektivit v rámci výrobní činnosti. Měl by odhalit slabší produktivitu práce (pokud nedošlo k valorizaci a společnost hraří identické mzdové náklady, které měla v kalkulaci). V jiném případě může odhalit zdražení materiálových vstupů, nárůst režijních nákladů apod. Je nutné, aby společnost pravidelně a důsledně aktualizovala své interní kalkulace.

Tento způsob sestavování výsledovky slouží nejen k zachycení skutečnosti, ale i k plánování a forecastování (aktualizace plánu v průběhu roku na základě aktuálního vývoje na trhu či ekonomiky firmy – premisa do budoucnosti).

Společnost dále sleduje KPI ukazatele produktivity práce, kvality, včasnosti dodávek, úrazovosti a finanční ukazatele vycházející z rozvahy:

- DOH: Days on hand (obrátko zásob = porovnání zásob se standardními náklady),
- DSO: Days of sales outstanding (obrátko pohledávek = porovnání stavu krátkodobých pohledávek s tržbami),
- DPO: Days of payables outstanding (obrátko závazků = porovnání stavu krátkodobých závazků se standardními náklady), což jsou ukazatele sledující vývoj pracovního kapitálu, čili finančního zdraví firmy.

Tím, že společnost má velmi dobře propracovaný reporting, který vychází z kalkulací, má základní stavební kámen pro další controllingové reporty, které by mohly sledovat výkonnost firmy i ve větším detailu, což je managementem firmy identifikováno jako slabé místo, které musí nutně řešit. Zároveň potřebuje lepší podklad pro cenotvorbu.

## 5 Návrh reportu na sledování ziskovosti

Z poskytnutých a shromážděných údajů společnosti vyplývá, že společnost postrádá kvalitní nástroj na sledování skutečných výsledků, zejména pokud jde o ziskovosti jednotlivých projektů a jejich vývoj v čase. Společnost reportuje pouze jednotlivé statistické parametry týkající se ziskovosti společnosti, trendu nákladových položek, produktivity, kvality apod. Zároveň je schopna přiřadit jednotlivé náklady v rámci informačního systému na jednotlivá předdefinovaná zákaznická střediska, což umožní zjistit hrubě ziskovost jednotlivých středisek, ale již postrádá další detail, který by umožnil rozpad nákladů na jednotlivé projekty či výrobky. Navíc současné členění středisek nedostatečně odpovídá skutečnosti, protože společnost má zhruba 30 zákazníků, ale středisek pouze 10, takže některá střediska vykazují výsledky za více zákazníků.

### 5.1 Výpočet ziskovosti jednotlivých výrobků

Vzhledem k obrovskému portfoliu výrobků, které společnost musí obsáhnout v rámci svého výrobního procesu, se musí společnost podrobně zabývat tím, které skupiny výrobků jsou pro ni více ziskové než ostatní. Je třeba sledovat, kde je vhodné iniciovat jednání se zákazníky ohledně cenového navýšení nebo u kterých nákladů se musí společnost zaměřit na úspory či efektivitu. Nestačí sledovat ziskovost pouze na úrovni celé firmy nebo po střediscích, ale detail je nutný vysledovat na úrovni jednotlivých projektů, výrobních platform apod. K tomu bude nezbytné mít k dispozici údaje o ziskovosti každého jednotlivého výrobku.

Pokud by se jednalo o společnost, která vyrábí 5 výrobků, nebude asi takový problém nastavit v rámci informačního systému sledování tržeb a nákladů po jednotlivých výrobcích. V případě analyzované společnosti, která má v portfoliu přibližně 6 tisíc aktivních výrobků (kabelových svazků), se musí přistoupit k určitému zjednodušení v rámci alokace skutečných nákladů na každý výrobek.

Pro zjištění ziskovosti na výrobek bude nutné využít právě kalkulační vzorec, který společnost používá. Vzhledem k tomu, že společnost pravidelně aktualizuje tento

kalkulační vzorec (minimálně 1x ročně) na základě aktuálních nákladů či trendů ve výsledovce společnosti, obsahuje kalkulační vzorec poměrně přesné údaje pro to, aby bylo možné zjistit očekávané (kalkulované) náklady na jednotlivý výrobek či skupinu výrobků. Ziskovost každého jednotlivého výrobku se tedy zjistí tím, že se od tržeb na každý výrobek odečtou jeho kalkulované náklady.

Proč náklady kalkulované a ne skutečné vynaložené? Důvodem je to, že aby byly zjištěny skutečně vynaložené náklady na každý výrobek, musela by společnost vyvinout obrovské úsilí v rámci svého informačního systému na zjištění těchto skutečně vynaložených nákladů. To znamená především alokovat různé náklady, které jsou spojeny s výrobou více projektů. Například mzda každého jednotlivého mistra by musela být rozdělena podle klíče, který by byl u každého mistra jiný. To samé by se týkalo nákladů na údržbu či opravy. Pokud by se opravoval stroj, který se používá pro výrobu pouze některých projektů, musela by se oprava tohoto stroje rozpočítat pokaždé jiným způsobem. Nakonec veškeré režijní náklady by se musely alokovat na každý vyrobený kus úplně stejně jako v rámci kalkulovaných nákladů. I v rámci přímých nákladů by společnost špatně evidovala skutečné náklady. U nákladů za materiál by to vyžadovalo velkou spolehlivost zaměstnanců, aby zapisovali přesné míry reálné spotřeby například vodičů či pásek. Proto je vhodnější využít normu, která vychází z dlouhodobého měření určitých výrobních procesů a přesného kusovníku ke každému výrobku.

U přímých mezd by musel každý pracovník zaznamenávat svůj podíl v rámci informačního systému na výrobě každého výrobku či v rámci určité výrobní etapy, což je rovněž v praxi výroby kabelových svazků málo reálné.

V následujících odstavcích autor podrobněji vysvětluje uvažovaný návrh reportu ziskovosti. V první části interpretuje sestavení reportu nákladové části a poté porovná kalkulované náklady s náklady skutečnými.

## 5.2 Materiálové náklady

Materiálové náklady obsahují náklady přímo spojené se spotřebou materiálu. Kromě přímého materiálu, který se spotřebovává při výrobě, se jedná také o náklady na dopravu materiálu, clo při dovozu materiálu a náklady na šrotaci zmetků, pokud při výrobě vznikají.

Materiálová režie – obsahuje náklady na plochy, které jsou spojeny s materiálem (sklad materiálu), náklady na mzdy nepřímého personálu, který se věnuje materiálu (nejedná se o výrobní dělníky, ale například o manipulanty, skladníky a logistický personál) a také náklady peněz vázaných v zásobách (vypočtené přes úrokovou míru a průměrnou dobu, po kterou zásoby zůstávají v podniku od dodání materiálu, přes výrobu až po expedici výrobku zákazníkovi).

Celkové materiálové náklady v navrhovaném reportu jsou uvedeny v tabulce č. 5.1. Jednotlivé nákladové položky vždy souvisí s konkrétním výrobkem.

*Tab. 5.1: Materiálové náklady včetně režii (EUR)*

Výrobek	Zákazník	Stát	Období	Spotřeba materiálu (€/ks)	Materiálová režie (€/ks)	Režie transport (€/ks)
AB	BA	DE	01/2018	5,90	0,14	0,14
AC	BA	DE	01/2018	1,26	0,03	0,03
AD	BA	DE	01/2018	1,57	0,04	0,04
AE	BA	DE	01/2018	1,23	0,03	0,03
AF	BA	DE	01/2018	1,55	0,04	0,04
AG	BB	AT	01/2018	7,88	0,19	0,19
AH	BB	AT	01/2018	3,57	0,09	0,09

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.2.1 Výrobní náklady

Náklady na práci obsahují veškeré náklady spojené s prací na daném výrobku (vypočtené přes hodinovou sazbu a množství hodin, potřebných k výrobě daného výrobku). Jedná se o součet veškerých nákladů na kmenové zaměstnance, brigádníky a externí kooperaci, pokud je využívána.

Výrobní režie obsahuje náklady na plochy, kde probíhá výroba, dodávky energií, náklady na podpůrné služby (ostraha, úklid, údržba strojů, drobný majetek související s výrobou, obaly a tiskopisy nutné pro výrobu), nájem a odpisy strojů.

Celkové výrobní náklady jsou vyčísleny v tabulce č. 5.2, které vycházejí z navrhovaného reportu ziskovosti a jsou jeho pevnou součástí.

**Tab. 5.2: Výrobní náklady včetně režii (EUR)**

Výrobek	Zákazník	Stát	Období	Stroj stříhárna (€/ks)	Stroj montáž (€/ks)	Režie výrobní (€/ks)
AB	BA	DE	01/2018	4,59	12,26	4,65
AC	BA	DE	01/2018	2,28	4,74	1,94
AD	BA	DE	01/2018	2,28	5,32	2,10
AE	BA	DE	01/2018	1,57	4,20	1,59
AF	BA	DE	01/2018	1,57	4,78	1,75
AG	BB	AT	01/2018	3,49	12,10	4,30
AH	BB	AT	01/2018	2,74	10,84	3,75

Zdroj: vlastní zpracování

Pro účely detailnějšího přehledu výrobních nákladů autor doporučuje rozdělit hlavní výrobní procesy do dvou částí:

- stroj stříhárna – přímé náklady spojené s výrobou polotovarů (proces nástřihu vodičů, popř. trubek),
- stroj montáž – přímé náklady spojené s výrobou finálních výrobků (zpracování polotovarů a dodatečných nakupovaných dílů včetně elektrického testu a výstupní kontroly).

Detailnější členění výrobních nákladů umožní společnosti identifikovat a řešit případné nákladové disproporce ve správné oblasti (stříhárna vs. montáž). Jedná se o odlišné výrobní procesy, ke kterým by se mělo přistupovat individuálně.



## 5.2.2 Odbytové a správní náklady, náklady Cu

Posledními nákladovými položkami v reportu ziskovosti jsou odbytové a správní náklady a cena mědi konkrétního výrobku.

### Odbytové a správní náklady

Tento nákladový druh obsahuje ostatní náklady, které přímo nesouvisí s výrobou (nájem nevýrobních ploch, mzdy nevýrobních zaměstnanců, pojištění, cestovné, leasing atd.).

Analogicky jako předchozí nepřímé náklady (materiálové a výrobní režie) jsou i odbytové a správní náklady vypočteny procentní přírážkou. Výši přírážky stanovuje oddělení Controllingu, které využívá dat z účetnictví – jedná se o poměr mezi odbytovými a správními náklady za předchozí rok a celkovými náklady společnosti za stejné období.

### Náklady Cu

Výslednou prodejní cenu významným způsobem ovlivňuje cena mědi (Cu). Společnost si pro dané období (kalendářní rok) stanoví hodnotu, která se bude využívat k výpočtu ceny mědi ve výrobcích.

Následující vzorec definuje algoritmus výpočtu hodnoty nákladů Cu v kabelovém svazku:

$$\text{hodnota nákladů Cu } \left( \frac{\text{€}}{\text{ks}} \right) = \text{hmotnost Cu } \left( \frac{\text{kg}}{\text{ks}} \right) \times \text{cena 1 kg Cu (€)} \quad (4)$$

Základním informačním zdrojem pro stanovení hodnoty Cu je portál Westmetall (dostupné z <https://www.westmetall.com/de/home.html>), kde jsou denně aktualizovány tržní hodnoty zušlechtěné mědi.

Nákladovou hodnotu mědi společnost určuje na základě ceny z minulých období a predikce vývoje cen v krátkodobém horizontu. Tržní hodnota zušlechtěné mědi především v období od r. 2004 do r. 2012 silně oscillovala, ale v posledních letech se hodnoty stabilizovaly (viz obr. 5.1).



Obr. 5.1: Vývoj ceny Cu

Zdroj: ([https://www.westmetall.com/de/markdaten.php?action=show\\_diagram&field](https://www.westmetall.com/de/markdaten.php?action=show_diagram&field))

Obě nákladové položky (odbytové a správní náklady, náklady Cu) tvoří poslední složky nákladů, které jsou uvedeny v tabulce č. 5.3.

Tab. 5.3: Odbytové a správní náklady, náklady Cu

Výrobek	Zákazník	Stát	Období	Odbytové a správní režie (€/ks)	Náklady Cu (€/ks)
AB	BA	DE	01/2018	2,38	1,90
AC	BA	DE	01/2018	0,88	0,56
AD	BA	DE	01/2018	0,98	0,92
AE	BA	DE	01/2018	0,74	0,54
AF	BA	DE	01/2018	0,84	0,91
AG	BB	AT	01/2018	2,42	2,19
AH	BB	AT	01/2018	1,81	1,29

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.3 Porovnání nákladů a realizovaných výnosů

Postupně byl popsán proces zjišťování spotřebovaných nákladů a nyní dojde k porovnání s realizovanými výnosy za dané období. Kabelové svazky, které se v daném měsíci fakturovaly, mají danou nákladovou strukturu dle kalkulačního schématu (viz předchozí kapitola 5.2). Do reportu ziskovosti se pomocí čísla dílu přiřazují nejen náklady z kalkulací, ale i reálně vyfakturované hodnoty za daný měsíc. Data se získají z informačního systému SAP a každý měsíc se vyexportují do excelové tabulky k výslednému vyhodnocení.

Tab. 5.4: Vyhodnocení ziskovosti na úrovni výrobku

Výrobek	Zákazník	Stát	Období	Odbyt (ks)	Obrat (€)	Celkové nákl. (€)	Zisk (€)	Ziskovost
AB	BA	DE	01/2018	300	8 370,00	7 734,92	635,08	7,59 %
AC	BA	DE	01/2018	5 430	60 273,00	56 498,82	3 774,18	6,26 %
AD	BA	DE	01/2018	125	1 997,50	1 449,62	547,88	27,43 %
AE	BA	DE	01/2018	2 614	23 656,70	22 597,40	1 059,30	4,48 %
AF	BA	DE	01/2018	87	904,80	856,74	48,06	5,31 %
AG	BB	AT	01/2018	740	20 017,00	18 132,58	1 884,42	9,41 %
AH	BB	AT	01/2018	12 640	266 198,40	258 293,34	7 905,06	2,97 %

Zdroj: vlastní zpracování

Interpretace dat z tabulky č. 5.4:

#### **Odbyt (ks)**

Údaj o fakturovaném množství konkrétního výrobku v daném měsíci.

#### **Obrat (€)**

Součin fakturovaného množství a jednotkové prodejní ceny.

#### **Celkové náklady (€)**

Součet nákladových položek, které vycházejí z interní kalkulace. Konkrétně jsou započteny: materiálové náklady včetně režii, výrobní náklady včetně režii, hodnota mědi a odbytové a správní náklady.

### Zisk (€)

Rozdíl celkové vyfakturované částky za výrobek a celkových nákladů.

### Ziskovost (%)

Podíl zisku na celkovém obratu za výrobek v daném měsíci. Jedná se o nejdůležitější údaj pro stanovení následných úkolů pro zodpovědné pracovníky.

Konkrétnímu využití informací z reportu v analyzované firmě je věnován text v dalších částech práce.

## 5.4 Výpočet ziskovosti pro zákazníka

Analogicky k reportu ziskovosti zaměřeného na konkrétní vyráběné díly bude jako součást reportu vytvořen doplňující výstup, který se bude zabývat ziskovostí na úrovni zákazníka. Společnost prodává i několik set druhů výrobků jednomu zákazníkovi, takže by bylo velmi pracné kumulované hodnoty získat. Údaje jsou velmi důležité s ohledem na nutnost získat přehled ziskovosti u zákazníků, pro které společnost vyrábí kabelové svazky.

Globální zákazníci mají více lokací, které společnost zásobuje různými výrobky. Přehled poskytne věrný obraz na úrovni zákazník/lokace (viz tabulka 5.5).

*Tab. 5.5: Vyhodnocení ziskovosti na úrovni zákazníka*

Zákazník	Lokace	Stát	Období	Obrat (€)	Celkové nákl. (€)	Zisk (€)	Profit
BA	Wörth	DE	01/2018	34 562	31 242	3 320	9,61 %
BA	Düsseldorf	DE	01/2018	43 780	42 190	1 590	3,63 %
BA	Gaggenau	DE	01/2018	112 311	107 680	4 631	4,12 %
BA	Ludwigsfelde	DE	01/2018	22 357	21 340	1 017	4,55 %
BA	Stuttgart	DE	01/2018	5 640	2 320	3 320	58,87 %
BB	Steyr	AT	01/2018	12 340	7 680	4 660	37,76 %
BB	Wien	AT	01/2018	65 779	61 214	4 565	6,94 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z hodnot v tabulce 5.5 je patrné, že ziskovost na úrovni lokace může být velmi rozdílná. I při vysokém zisku může být ziskovost poměrně nízká. Naopak u nižšího zisku se může

ziskovost pohybovat na vyšších hodnotách (není ale pravidlem). Stanovení vyššího zisku v cenách výrobku si společnost může dovolit především při výrobě vzorků, prototypů či jednorázových zakázkách.

Tento report marží jednotlivých výrobků slouží jako základ pro další využití a možnosti reportování. Zisk na jednotlivé výrobky je vypočten ze skutečně vyfakturovaných částek za určité období a od tržeb jsou odečteny veškeré náklady vyčíslené podle kalkulačního vzorce společnosti. Zdrojem pro takový report je informační systém společnosti, kde se na jedné straně využívají informace z vystavených faktur pro zákazníka a na straně druhé informace o jednotlivých nákladových položkách.

Právě parametr ziskovosti je jedním z nejvýznamnějších finančních ukazatelů, který je reportován a důsledně sledován mateřskou společností. Detailní informace o ziskovosti získá společnost nyní velmi jednoduše až na úroveň konkrétních svazků. Reporting je pouze jedna z možností, jak lze report využít. Následující kapitoly budou věnovány konkrétním možnostem využití, které report ziskovosti nabízí.

## **5.5 Interpretace dat z navrženého reportu**

Celkový report obsahuje kompletní seznam všech prodaných výrobků, takže firma či controllingové oddělení může shromažďovat údaje do skupin ať už po zákaznických nebo po skupinách výrobků tvořících např. modelovou řadu aut, skupinu projektů, apod.

Výsledný údaj na posledním řádku za celou skupinu výrobků poskytuje důležitou informaci o souhrnných nákladech v porovnání k tržbám. Sledují se jednotlivé nákladové položky a jejich váhu lze hrubě vyjádřit např. takto (procentuální hodnoty jsou vyjádřeny ve vztahu k tržbám):

- materiálové náklady – 55 %,
- materiálová režie – 3 %,
- transportní režie – 2 %,
- přímé mzdy – 21 %,
- výrobní režie – 5 %,
- odbytová a správní režie – 7 %,
- hodnota Cu – 3 %,
- zisk (rentabilita) – 4%.

Vždy ale záleží na konkrétním případě, jelikož poměr nákladů se může u jednotlivých druhů výrobků velmi lišit (např. bateriové kabely vs. hlavní kabinové svazky).

Jedná se o výsledky za kalendářní měsíc a společnost by je měla porovnávat s finančními výsledky firmy z účetních výkazů v rámci své controllingové činnosti. To znamená získat z účetních výkazů údaj o tom, jaké byly v daném měsíci materiálové náklady v poměru k dosaženým tržbám. Pokud společnost dosahuje ve skutečnosti rozdílných výsledků u materiálových nákladů, může se jednat o zdražení komponent (v případě vyšších skutečných nákladů) či o dosažené úspory či slevy u dodavatelů (v případě nižších skutečných nákladů).

Obdobným způsobem lze porovnat i jiné položky kalkulačního vzorce, např. přímé mzdy. U nich dochází k výkyvům oproti kalkulovaným hodnotám způsobených především dosahovanou produktivitou. Kalkulované přímé mzdy předpokládají, že výrobek bude vyroben podle stanovené normy (časové kalkulace). Jakákoli odchylka od normy by se měla projevit v rámci mezd přímých dělníků a procento přímých mezd by se mělo navýšit v případě horší produktivity či понížít v opačném případě. Pochopitelně odchylku mohou způsobit i jiné vlivy jako jsou odměny či délka kalendářního měsíce. Například pokud je firma uzavřená v období mezi vánočními svátky a novým rokem, bude poměr přímých mezd ve skutečnosti podstatně vyšší, než je v reportu marží, protože mzdy musí být vyplaceny za celý měsíc (včetně dovolené), kdežto v reportu jsou vztaženy pouze k prodaným výrobkům.

## 6 Využití dat z navrženého reportu v praxi

Report marží vyžaduje citlivé posouzení a rozvážné závěry. Nelze říci, že výrobek s negativní ziskovostí je vždy ztrátový. Může docházet k případům, kdy se některé výrobky mohou dostat do ztráty z titulu drahé komponenty. To, že režie jsou plošně rozpouštěny na každý výrobek, může v jednotlivých případech způsobit, že vysoký materiálový náklad je násoben procentem režie bez ohledu na to, že režie ve skutečnosti bude stejná jako u jiného výrobku. Takže i když se může zdát, že některé výrobky negenerují dostatečný zisk nebo dokonce vykazují ztrátu, nemusí to být automaticky pravda.

Jako další výstup z reportu marží se nabízí ziskovost po jednotlivých zákaznících. Ten umožní společnosti porovnat, jak si stojí v současné době s cenami oproti době, kdy tvořila poptávku a nabízela své prodejní ceny – toto využívá především Obchodní útvar, ale zároveň je to možnost stanovit zisk na konečného zákazníka a ten dále konfrontovat například s plochou, kterou zákazník ve výrobě zaujímá (zisk na metr čtvereční nebo zisk na Kč aktiva).

Report zároveň funguje jako zpětná kontrola správnosti kalkulace. Kontroluje se nejen zda je produkt ziskový nebo ztrátový, ale zda je proporcionálně správný poměr mezi náklady na materiál a náklady na práci, zda jsou správně vyčíslené režijní přírážky nebo zda jsou v pořádku náklady na měď. Pokud dojde k jakémukoli nesouladu, který analýza ukáže, je zapotřebí detailně zanalyzovat příčiny problému a následně opravit zjištěnou zdrojovou chybu.

Nejčastějšími chybami se z praxe ukázaly údaje o:

- *výrobní časy* (strojní čas pro nástřih vodičů nebo montážní čas),
- *nesprávně použitá měrná jednotka* (m vs. ks – např. ochranná trubice se nakupuje již v požadované délce (ks) nebo v metráži (m) a k jejímu zkrácení na požadovanou délku dochází až ve výrobě),

- *duplicitní zadání materiálu* (chyba způsobena nepozorností pracovníka v engineeringu),
- *chybně zadané ceny mědi* (v důsledku chybně vynásobeného měďného čísla a průřezu vodiče),
- *chybná cena vstupního materiálu* (nesprávně zadaná cena nakupovaného dílu pracovníkem strategického nákupu).

Za správnost údajů v systému zodpovídá vždy konkrétní zainteresované oddělení. Po zjištění příčiny (odhalení chyby) zjedná nápravu zodpovědný pracovník v interním systému a podá zpětnou informaci na oddělení controllingu, které identifikovaný díl překalkuluje. Po uvolnění nové kalkulace v systému je hotový výrobek oceněn pro následující období (od následujícího kalendářního měsíce) – z interních směrnic vyplývá, že v rámci kalendářního měsíce nelze ocenit stejný výrobek různými kalkulovanými náklady.

Může se také stát, že výrobek vychází ztrátový (nebo málo ziskový) aniž by obsahoval jakoukoli chybu. Jedná se o výrobek, který je součástí skupiny výrobků, které byly nabídnuty zákazníkovi jako celek. Přes skutečnost, že je jeden konkrétní výrobek ztrátový, nepředstavuje problém a riziko pro daný projekt, jelikož celá skupina výrobků vykazuje zisk.

Report ziskovosti se využívá také k výpočtu opravné položky na ztrátové výrobky, která se počítá vždy ke konci roku. Jedná se o zohlednění situace, kdy na skladě jsou výrobky, které jsou ztrátové a pokud budou v budoucnu prodány, sníží nám to hospodářský výsledek. Proto se vypočte opravná položka k zásobám těchto výrobků, aby mohla být možná ztráta zohledněna v daném roce.

## **6.1 Zavedení nového reportu do praxe**

Navržený report byl ve firmě po doporučení autora plně implementován a výstupy jsou generovány na měsíční bázi oddělením Controllingu. Následně se distribuuje na Obchodní útvar a vedení společnosti.



Významné odchylky, jedná se většinou o chyby v zadání, řeší Controlling přímo s konkrétními útvary, které spravují data v systému (viz předchozí odstavec). Jakékoli chyby jsou ihned napraveny a report se aktualizuje.

Nejvýznamnější část využití reportu nastává v Obchodním útvaru. Po detailní analýze (pro zjištění skutečného problému) se stanoví následné kroky, které mají vést ke zvýšení ziskovosti. V případě identifikace problému interního rázu (drahé nakupované díly, dlouhé výrobní časy, apod.) se zjištěné skutečnosti projednají na týmové poradě, kde se zadají konkrétní úkoly pracovníkovi, popř. se vytvoří tým, který zjištěné plýtvání řeší.

Podrobná analýza proběhla i v obchodním útvaru. Na základě informací z několika měsíčních reportů byli vyselektováni zákazníci a díly, kterými se KAM bude dále zabývat. Jedná se o výrobky, které již neobsahují formální chyby nebo byly předány na interní zákaznický tým.

Konkrétní činnosti si Obchodní útvar rozdělil do dvou skupin:

- ztrátové díly v rámci ziskového celku (některé výrobky jsou ztrátové, ale celkově se u zákazníka generuje zisk),
- celková ztráta, popř. nízký zisk u zákazníka.

Vždy je zapotřebí přistupovat k informacím z reportu individuálně a vše důkladně ověřit. V případě, že se negativní informace potvrdí, je zapotřebí stanovit kroky k nápravě.

Společnost identifikovala ztrátové výrobky a definovala zákazníky, se kterými zahájí jednání. Návrhy řešení stanovuje Obchodní útvar, který je následně projednán s vedením společnosti. Finálním výstupem je strategický plán, který definuje odsouhlasené kroky ke zvýšení ziskovosti u jednotlivých zákazníků.

V analyzované firmě se v loňském a letošním roce připravily a realizovaly strategické plány u sedmi zákazníků. Na osobních jednáních se cíleně projednávala ziskovost výrobků, která byla podpořena prezentací vycházející z reportu ziskovosti.

Obchodní podmínky se projednávají v celkovém kontextu, tzn. že není cílem pouze navýšit prodejní cenu. U několika výrobků se navýšilo minimální odběrové množství (vede ke zvýšení efektivity ve výrobě), část výrobků se přesunula do ceníku pro náhradní díly (reálně odebírané množství bylo cca pod 100 ks/rok) a ceny vybraných sériových výrobků byly jednorázově navýšeny.

Výsledky z jednání se zapracovaly do interního systému – úprava cen, snížení výrobních časů. V následujícím měsíci již report ziskovosti pracoval se změněnými vstupními daty a v průměru se u čtyř zákazníků podařilo celkově navýšit ziskovost o cca 5 %.

V následující tabulce 6.1 jsou vybraní 4 zákazníci, na které se firma v průběhu roku 2018 vzhledem dosahované nízké profitabilitě v rámci reportu zaměřila a určitými akcemi se snažila profitabilitu navýšit.

Data v tabulkách 6.1 a 6.2 zobrazují vývoj profitability u vybraných zákazníků v období od 1/2018 do 9/2018.

**Tab. 6.1: Vyčíslení ziskovosti u analyzovaných zákazníků při vzniku reportu**

Zákazník	Lokace	Stát	Období	Obrat (€)	Celkové nákl. (€)	Zisk (€)	Ziskovost
BC	Steyr	AT	01/2018	342 780	321 342	21 438	6,25 %
BD	Mannheim	DE	01/2018	111 282	105 670	5 612	5,04 %
BE	Starachowice	PL	01/2018	475 807	468 760	7 047	1,48 %
BF	Lyon	FR	01/2018	89 738	85 343	4 395	4,90 %
<b>Celkem</b>				<b>1 019 607</b>	<b>981 115</b>	<b>38 492</b>	<b>3,78 %</b>

Zdroj: vlastní zpracování

U zákazníka BC firma identifikovala slabé místo ve výrobě, kdy převedla část výroby na „kolotoč“ (tzn. že každý pracovník vykonává pouze určitou část montáže a předává následujícímu v pořadí a dohromady tvoří montážní linku – lze zavést u sériovějších projektů), čímž snížila pracnost (nižší náklady) a navýšila zisk o necelá 2 %.

U zákazníka BD a BF došlo k navýšení ceny (vyšší obrat) od 1.7.2018 z důvodu nižších výrobních objemů (než bylo uvedeno v zadání poptávky), což vedlo u obou zákazníků k navýšení ziskovosti o cca 5 %.

U zákazníka BE se jednalo o kombinaci navýšení ceny a zejména snížení nákupních cen nejdražších komponentů a zároveň přinesl nejvyšší navýšení o více jak 7 %.

**Tab. 6.2: Vyčíslení ziskovosti po realizaci opatření u analyzovaných zákazníků**

Zákazník	Lokace	Stát	Období	Obrat (€)	Celkové nákl. (€)	Zisk (€)	Ziskovost
BC	Steyr	AT	09/2018	332 450	305 469	26 981	8,12 %
BD	Mannheim	DE	09/2018	117 465	106 319	11 146	9,49 %
BE	Starachowice	PL	09/2018	483 254	441 630	41 624	8,61 %
BF	Lyon	FR	09/2018	97 865	88 790	9 075	9,27 %
<b>Celkem</b>				<b>1 031 034</b>	<b>942 208</b>	<b>88 826</b>	<b>8,62 %</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Další tři zákazníky (uvedené v tabulce 6.3) identifikovala společnost v dlouhodobém horizontu jako nerentabilní a vzhledem k chybějícím kapacitám je cílem využívat dostupné kapacity co nejefektivněji. Výstupy z reportu generovaly silně negativní hodnoty a vybraní zákazníci se neřadili mezi strategické.

**Tab. 6.3: Zisk/ztráta na m<sup>2</sup> u zákazníků určených k ukončení**

Zákazník	Lokace	Stát	Období	Zisk/ztráta (€)	Plocha (m <sup>2</sup> )	Zisk/ztráta na m <sup>2</sup> (€)
CA	Freiburg	DE	11/2017	-2 876	220	-13
CB	Bremen	DE	11/2017	2 437	170	14
CC	Magdeburg	DE	11/2017	8 615	186	46
<b>Celkem</b>				<b>8 176</b>	<b>576</b>	<b>X</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Cílem jednání s vtypovanými zákazníky bylo domluvit podmínky vystoupení z obchodního vztahu (eliminace nepotřebného materiálu, možný odprodej specifického výrobního zařízení, cílový termín ukončení spolupráce, apod.) i s ohledem na zajištění dodávek a plynulý přechod na nového dodavatele. Během následujících 5-10 měsíců se spolupráce se všemi třemi zákazníky ukončila a kapacity byly uvolněny. Již během roku

2018 se podařilo volné kapacity plně nahradit novými zakázkami (viz tab. 6.4), které přinášejí společnosti výrazně vyšší zisk a zároveň efektivnější využití výrobních ploch (zisk/m<sup>2</sup>).

**Tab. 6.4: Vyjádření zisku na m<sup>2</sup> u nových zákazníků (náhrada za ukončené)**

Zákazník	Lokace	Stát	Období	Zisk (€)	Plocha (m <sup>2</sup> )	Zisk na m <sup>2</sup> (€)
CD	Graz	AT	09/18	34 255	328	104
CE	Essen	DE	09/18	41 112	240	171
<b>Celkem</b>				<b>75 367</b>	<b>568</b>	<b>X</b>

Zdroj: vlastní zpracování

S reportem vyhodnocování ziskovosti firma nadále aktivně pracuje a jeho využití se rozšiřuje i mezi další útvary. Zároveň bude společnost do budoucna pracovat na automatizovaném reportu s podporou externí poradenské firmy rámci informačního systému bez nutnosti spojování více tabulek v Excelu jako v současné době, protože vedení společnosti vnímá tento nástroj jako velmi užitečný a smysluplný.

## Závěr

V době, kdy je ekonomika na vzestupu a převládá konjunktura, je na místě a hlavně i na čase, aby se firmy věnovaly revizi svých prodejních cen. Mzdy rostou a firmy mají nyní možnost, respektive už jim prakticky nic jiného nezbyvá, než zrevidovat ceny. Tam, kde to není možné nebo není perspektivní, je nutné přistoupit i k radikálním řešením, tedy k ukončení spolupráce s některými zákazníky.

Práce si klade za cíl ne nabádat k ukončování výroby aktuálně vyráběných výrobků, ale poskytnout nástroje potřebné k analýze cenotvorby či ziskovosti jednotlivých projektů (zákazníků). Firmy trpí většinou nedostatkem kapacit a mají ideální příležitost využít toho v rámci obchodních jednání pro agresivnější strategie vůči zákazníkům. Navržený report ziskovosti (marží) porovnáním kalkulovaných nákladů a dosažených tržeb je ideálním nástrojem, jak efektivně zjišťovat ziskovost v rámci firmy po zákaznících a jednotlivých výrobcích. Nejenom že tento report poskytne informace o správných cenách, ale zároveň napomůže k odhalení případných chyb či nedostatků v rámci výrobního procesu.

Ziskovost výrobků lze vyjádřit jak procentuálním podílem nákladů k obratu, tak i v absolutním vyjádření v korunách. V obou případech se může jednat, jako tomu je u zkoumané společnosti XY, o odlišné údaje. Největší absolutní zisk může vykázat výrobek s nejnižším procentem ziskovosti. Proto byla ziskovost podrobena i další analýze, aby se dali lépe identifikovat zákazníci, kteří tvoří nejmenší zisk popř. ztrátu na zabíranou plochu. S ohledem na omezenou výrobní kapacitu v poslední době je toto poměrně důležitý parametr a je možné očekávat, že dosažené výsledky přispějí firmě v lepším rozhodování do budoucna.

Výstupy, které report nabízí, jsou pro firmu XY velmi přínosné a již přinesly první pozitivní výsledky v podobě zvýšení ziskovosti výrobků. V delším časovém horizontu poskytnou výstupy reportu potřebné informace pro správnou tvorbu cen. Stanou se totiž důležitým podkladem pro sestavení kvalitních kalkulací nákladů jednotlivých výrobků. V neposlední řadě mohou rovněž zamezovat realizaci některých nerentabilních projektů.

# SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

## A. Citace

- ČASTORÁL, Zdeněk. *Základy moderního managementu*. Druhé, aktualizované vydání. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2016. ISBN 978-80-7452-129-4.
- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2005, 209 s. ISBN 80-245-0902-4.
- JAKUBÍKOVÁ Dagmar. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 269 s. ISBN 978-80-247-2690-8.
- JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4670-8.
- KOTLER, Philip. *Moderní marketing: 4. evropské vydání*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 1041 s. ISBN 978-80-247-1545-2.
- KOTLER, Philip a Kevin Lane KELLER. *Marketing management*. [4. vyd.]. Praha: Grada, 2013, 814 s. ISBN 978-80-247-4150-5.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KUČEROVÁ, Vladimíra a Jaroslav ZEMAN. Cenová elasticita poptávky jako nástroj pro plánování úspěšných akčních slev/Price Elasticity of Demand as a Tool for Planning of Successful Promotional Discounts. *Trendy Ekonomiky a Managementu* [online]. 2013, vol. 7, no. 17, s. 101-112. ISSN 18028527. Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).
- MACÍK, Karel. *Moderní kalkulace nákladů*. 1. vyd. Praha: České vysoké učení technické, 1994, 165 s. ISBN 80-01-01208-5.
- MACHKOVÁ, Hana. *Mezinárodní marketing: nové trendy a reflexe změn ve světě*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2009. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-2986-2.

- MALLYA, Thaddeus. *Základy strategického řízení a rozhodování*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 246 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-1911-5.
- Pasivní zušlechťovací styk, *Celní správa České republiky* [online]. 11. 1. 2018 [vid. 2018-04-12]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/RHU/Stranky/pasivni-zuslechtovaci-styk.aspx>
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SVĚTLÍK, Jaroslav. *Marketing pro evropský trh*. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0422-6.
- SWOBODA, Peter. *Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice*. Praha: Linde, 1992, 95 s. Ekonomie (Linde). ISBN 80-901210-1-2.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-1992-4.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

## **B. Bibliografie**

- HOŘEJŠÍ, B., MACÁKOVÁ, L., SOUKUPOVÁ, J., SOUKUP, J. *Mikroekonomie*. 4. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2007. ISBN 978-80-7261-150-8.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- Interní výkazy a dokumenty společnosti XY.
- SYNEK, M. a kol.: *Podniková ekonomika*. 4. přepracované a doplněné vydání. Praha: C.H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-892-4.