

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA ELEKTROTECHNICKÁ**

KATEDRA TECHNOLOGIÍ A MĚŘENÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Řízení nákladů v oblasti elektrotechnické výroby

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta elektrotechnická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Richard ČECHURA**
Osobní číslo: **E10B0435P**
Studijní program: **B2612 Elektrotechnika a informatika**
Studijní obor: **Komerční elektrotechnika**
Název tématu: **Řízení nákladů v oblasti elektrotechnické výroby**
Zadávací katedra: **Katedra technologií a měření**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Seznamte se s problematikou řízení nákladů v oblasti elektrotechnické výroby
2. Uveďte metody vhodné pro řízení nákladů
3. Vypracujte jednoduchou případovou studii pro řízení nákladů vybraného procesu elektrotechnické výroby

Rozsah grafických prací: podle doporučení vedoucího

Rozsah pracovní zprávy: 20 - 30 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:


Student si vhodnou literaturu vyhledá v dostupných pramenech podle doporučení vedoucího práce.

Vedoucí bakalářské práce:


Ing. Veronika Maříková
Katedra technologií a měření

Datum zadání bakalářské práce: 15. října 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: 7. června 2013


Doc. Ing. Jiří Hammerbauer, Ph.D.
děkan




Doc. Ing. Vlastimil Skočil, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 15. října 2012

Anotace

Předkládaná bakalářská práce je zaměřena na řízení nákladů v oblasti elektrotechnické výroby.

Práce popisuje proč je řízení nákladů důležité pro podniky. Jsou zde rozebrány principy vybraných moderních metod řízení nákladů, popis jejich implementace a porovnání s tradičním způsobem. Poslední částí práce se týká firmy vyrábějící rozváděče, kde jsou porovnávány náklady současného stavu s náklady po odebrání levnějšího materiálu od nových subdodavatelů.

Klíčová slova

Řízení nákladů, moderní metody, zdroje, nákladové objekty, příčiny, aktivity, rozpočetnictví, Activity-Based Cost Management, Activity-Based Budgeting, Beyond Budgeting, Zero-Base Budgeting

Abstract

The bachelor theses is focused on cost management in the field of electronic production. We analyze why is it so important for manufacturers to manage the costs. This work deals with the principles of modern methods of cost management, the description of their implementation and the comparison to the classic method. The last part of this paper is about a company that produces switchboards, and the present costs are being compared to the costs after the cheaper material from the new subcontractors has been taken away.

Key words

Cost management, modern methods, resources, cost objects, causes, activities, budgeting, Activity-Based Cost Management, Activity-Based Budgeting, Beyond Budgeting, Zero-Base Budgeting

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci vypracoval samostatně, s použitím odborné literatury a pramenů uvedených v seznamu, který je součástí této bakalářské práce.

Dále prohlašuji, že veškerý software, použitý při řešení této bakalářské práce, je legální.

.....
podpis

V Plzni dne 5.6.2013

Richard Čechura

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval vedoucí bakalářské práce Ing. Veronice Maříkové za cenné profesionální rady, připomínky a metodické vedení práce.

Obsah

SEZNAM SYMBOLŮ A ZKRATEK	9
ÚVOD	10
1 SEZNÁMENÍ S PROBLEMATIKOU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V OBLASTI ELEKTROTECHNICKÉ VÝROBY	11
2 MODERNÍ METODY VHODNÉ PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	11
2.1 KANBAN	12
2.2 ABC/ABM – ACTIVITY-BASED COST MANAGEMENT	13
2.2.1 Kalkulace tradičním způsobem a kalkulace dle ABC	14
2.2.2 Postup implementace systému ABC/ABM	16
2.2.3 Výhody a nevýhody ABC	21
2.3 ABB - ACTIVITY-BASED BUDGETING	22
2.3.1 Základní etapy ABB procesu	23
2.4 BB - BEYOND BUDGETING	25
2.4.1 Principy Beyond Budgeting	25
2.4.2 Implementace Beyond Budgeting	26
2.5 ZBB - ZERO-BASE BUDGETING	27
2.5.1 Rozdíl mezi tradičním rozpočtnictvím a metodou ZBB	28
2.5.2 Výhody a nevýhody metody Zero-Base Budgeting	30
3 PŘÍPADOVÁ STUDIE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VÝROBY ROZVÁDĚČŮ	31
3.1 VIZE	31
3.2 POSTUP VÝROBY	31
3.3 ANALÝZA VÝCHOZÍHO STAVU	32
3.3.1 Náklady na výrobu skříně – Beta, s.r.o.	33
3.3.2 Náklady na přístroje – Gama, s.r.o.	34
3.3.3 Náklady na vodiče – Delta, s.r.o.	34
3.3.4 Náklady na příslušenství – více subdodavatelů	35
3.3.5 Náklady na práci	36
3.3.6 Celkové náklady současného výrobního procesu	36
3.4 ZAVEDENÍ NOVÝCH SUBDODAVATELŮ	36
3.4.1 Náklady na výrobu skříně – Epsilon, s.r.o.	37
3.4.2 Náklady na přístroje – Džéta, s.r.o.	38
3.4.3 Náklady na vodiče – Éta, s.r.o.	38
3.4.4 Celkové náklady výroby rozváděčů po změně subdodavatelů	39
3.5 POROVNÁNÍ VÝCHOZÍHO STAVU NÁKLADŮ S NÁKLADY PO ZMĚNĚ SUBDODAVATELŮ	39
3.5.1 Rozdíl nákladů na výrobu skříně	40
3.5.2 Rozdíl nákladů na přístroje	40
3.5.3 Porovnání nákladů na vodiče	41
3.6 SPLNĚNÍ VIZE	41
ZÁVĚR	43
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ	44

Seznam symbolů a zkratk

ABC – Activity Based Costing

ABM – Activity Based Management

ABB – Activity Based Budgeting

BB – Beyond Budgeting

IS – Informační Systém

ERP – Enterprise Resource Planning – Řízení podnikových zdrojů

PIS – Podnikový Informační Systém

ZBB – Zero-Base Budgeting

Úvod

V každém podniku, ať už výrobním nebo z jiné oblasti podnikání, se řeší, jak dosáhnout co nejvyššího zisku s co nejmenšími náklady. Tato záležitost provází podnikání už od svého počátku. Ale až před pár desítkami let se začalo hledět na náklady jako na říditelný prvek.

Veškeré finanční, nákladové a manažerské účetní systémy se v podstatě za svou existenci nezměnily, a proto se v této práci zaměřuji na moderní metody řízení nákladů, které podnikům zajistí efektivní řízení nákladů.

Ne všechny podniky ale využívají výhod a efektivnosti těchto moderních metod. Jednou z těchto metod je KANBAN, metoda řídicí podnikové zásoby. V 80. letech minulého století začaly vznikat různé metody na řízení podniků jako je ABC/M (Activity Based Cost Managment), ABB (Activity Based Budgeting), BB (Beyond Budgeting) a ZBB (Zero-Base Budgeting). První jmenovaná metoda pojednává o řízení nákladů, podávání detailních informací o jejich aktivitách, a tím nahrazuje tradiční nákladové systémy. Zbylé tři metody se snaží aplikovat své principy v oblasti rozpočetnictví.

Zbylá část práce obsahuje případovou studii, která je zaměřena na řízení nákladů výroby kusových rozváděčů. Cílem je aplikování nejvhodnější metody řízení nákladů tak, aby podniku byla ušita na míru a byly sníženy náklady na výrobu rozváděčů. Firma se rozhodla pro aplikaci metody, která pojednává o výměně stávajících subdodavatelů u vybraných nákladových částí za nové, levnější subdodavatele. Výchozí náklady jsou porovnávány s novými sníženými náklady. Toto porovnání je následně zobrazeno v grafech.

1 Seznámení s problematikou řízení nákladů v oblasti elektrotechnické výroby

Důvodem proč je řízení nákladů pro podniky tak důležité, je ten, že jakýkoliv náklad snižuje zisk a tedy hlavní podnikatelský záměr, který je uveden i v obchodním zákoníku, a udává nám, že podnikání je soustavná činnost vykonávána na vlastní jméno, vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Proto náklady hrají obrovskou roli pro firmy. Jelikož mají velice složité struktury, kde evidence, účtování, plánování a řízení nákladů potřebuje velice propracované nástroje a postupy. [1]

V současné době vznikají poklesy obrátů ve většině odvětví, ne jinak tomu je v elektrotechnické výrobě. Dochází ke zkracování životnosti výrobků a tím i k delší době návratnosti investovaných prostředků do jejich výroby a vývoje. Všechny tyto aspekty pak mají za následek vyšší tlak konkurence, který dále zapříčiňuje to, že firmy jsou nuceny tlačit své náklady dolů, a tím i pak vyhledávat účinné nástroje či postupy, které jim pomohou náklady snížit a efektivně vykonávat jejich primární činnost. Pro management jakéhokoliv podniku, nabývá za těchto okolností řízení podniku strategického charakteru a enormní významnosti. [3]

Přesto veškeré finanční, nákladové a manažerské účetní systémy umožňující práci s náklady, prošly za desítky let relativně minimem změn. Z nákladových systému se vytratily schopnosti podávání přesných informací o nákladech na jednotlivé výkony, zákazníky a další detaily, a spíše tyto systémy podávají informace o podílu režijních nákladů podle jednoduchého klíče a to, dle výše přímých nákladů, kdy díky této jednoduchosti ztrácejí svoji přesnost a jsou vytlačovány moderními metodami řízení nákladů.

Moderní metody a stanoviska v řízení nákladů nepracují pouze na snižování fixních nákladů a nepřehledném redukování režijních nákladů, ale zakládají především na dlouhodobém strategickém řízení všech nákladových položek v celém podniku, jinak řečeno strategický management nákladů.[1]

2 Moderní metody vhodné pro řízení nákladů

Za posledních 30 let se v podnicích změnil a stále mění způsob podnikání firem tak, že podniky jsou nuceny měnit své výrobní postupy a zavádět do nich nové technologické postupy a metody, které ulehčí práci s náklady a jejich řízení. Všechny tyto metody se vyvíjely už od počátku řízení zásob, kdy cílem byla jejich minimalizace, jelikož zásoby váží podnikový kapitál a umožňují překonání časové, prostorové a technologické disonance ve

výrobě. Příkladem může být systém KANBAN. Velký rozmach vývoje informačních technologií, potřeby managementu podniku, vznikly základy pro vypracování promyšlenější a všestrannější metody řízení celkových nákladů, známé také jako procesní řízení nákladů. [2]

2.1 KANBAN

Tento systém byl vyvinut japonskou firmou Toyota Motors, kolem roku 1947, za účelem řízení podnikových zásob vedených ke snižování nákladů. Systém KANBAN se snaží do svého principu zapojit jednotlivá pracoviště. Základní myšlenka spočívá v tom, že dodavatel, sklad nebo výroba poskytuje pouze ty komponenty, které jsou zapotřebí přesně tehdy, kdy jej výrobní proces vyžaduje. Nevzniká tím tedy žádný nadbytek mezioperačních zásob a rozpracované výroby. Podél výrobních linek, v rámci tohoto systému, jsou umístěny pracovní stanice, které vyrobí nebo dodají požadované komponenty na základě KANBAN karty a prázdného kontejneru, což naznačuje, že je třeba dodat nebo vyrobit další díly. KANBAN karty slouží jako nosič informace, vložený do plastové obálky na příslušném boxu. [4][5]

Informace, které můžeme zjistit z KANBAN karty jsou:[4]

- Kdo materiál potřebuje
- V jakém množství
- Typ výrobku
- Jaké pracoviště výrobek vyžaduje

Tato karta zajišťuje plynulý provoz a efektivitu výroby, zvýšení odbornosti pracovníků aniž bychom investovali do použití výpočetní techniky.

Pokud tedy popis principu simplifikujeme, lze tedy říct, že každé pracoviště, výrobní linky atp. nevyvolávají své aktivity chaoticky, ale vyvolávají je u předešlého výrobního či dodavatelského stupně přímo skrze KANBAN karty. Tento základ způsobuje vznik samořídících regulačních okruhů, které předpokládají decentralizaci řízení zakázek. Při rozhodování a určení priority co vyrobit dříve, záleží především na počtech objednávek, vztahu k požadovaným výrobkům a dalším pravidlům, ze kterých se vychází.

Zavedením tohoto systému řízení KANBAN se potlačí velikost výrobních dávek a zvětší se pružnost na reakci požadavků zákazníka. Tím, že se budou vyrábět pouze jen ty komponenty, které jsou potřebné dle objednávek, zamezí se zvětšujícím se požadavkům na prostor, sníží se ztráty u nekvalitní výroby a vzroste produktivita, což znamená značnou úsporu financí. Přístup této metody nám přináší tedy nejen zvýšení produktivity ale i výrazné snížení nákladů. [6]

2.2 ABC/ABM – Activity-Based Cost Management

Activity-Based Costing (dále jen ABC) je systém, který nám dodává informace na jednotlivé náklady produktů, služeb, zákaznických apod. Je to metoda, která měří a zhodnocuje náklady, výkonnosti procesů a jejich aktivity.

Vznik této metody se datuje do 80. let minulého století, který vznikl jako reakce na hlavní nedostatky zavedených nákladových modelů a je spojen se jmény Kaplan, Cooper a Johnson. Mezi nedostatky tradičních přístupů patří:

- problémy s rozvrhem režii
- velmi nepřesné informace o zisku (nákladech) zákazníků
- neexistuje přesné vyjádření mezi cenou produktu a reálným úsilím vynaloženým na jeho realizaci
- výkonní pracovníci nemají možnost pro účinnou kontrolu režii využít rychlé užitečné zpětné vazby

ABC model není 100% obraz reality, ale zobrazuje ji lépe. Co se týče jeho zavedení do praxe, je vhodný zejména pro firmy, které mají různě složité produkty, v různých množstvích pro různé zákazníky. Určitě není vhodné tento model zavádět do firmy, která má stále a zaběhlé produkty, je stabilní a má minimální změny. ABC není nijak omezený jen na výrobní firmy, ale lze ho uplatnit v jakékoli instituci ať už výrobní, státní, obchodní anebo středně nebo velkých rozměrů.

Kalkulace podle metody ABC poskytuje široké spektrum informací, které nám běžná kalkulační metoda poskytnout nemůže. Zpracovává širokou škálu dat, často nefinančního charakteru a týkající se probíhajících materiálových a informačních toků uvnitř organizace. Cílem nákladového systému přestává být pouze kalkulování nákladů, ale přidává se k tomu i podpora rozhodnutí. Proto procesní kalkulační systém zahrnuje i nástroje, které usnadňují řízení podniku cestou pochopení procesů a aktivit a jejich vztahů mezi sebou. Tímto mohou být náklady ovlivňovány, neboli snižovány pomocí ovlivňování příčin vzniku těchto nákladů na úrovni aktivit.

Tento přístup k procesnímu nákladovému systému se stal samostatnou oblastí podnikového řízení. Vzhledem ke spojení s kalkulací podle aktivit (ABC), se tento přístup pojmenoval řízení podle aktivit (Activity-Based Management).[1]

Activity-Based Management (dále jen ABM) je manažerský přístup, který jak už bylo napsáno, vychází z metody ABC a využívá její výstupy k podpoře manažerských rozhodnutí. Pokud bychom chtěli najít přesný konec ABC a začátek ABM, bude to velmi obtížně,

vzhledem k úzké souvislosti ABM s metodou ABC.

Celý tento systém je občas označován také jako ABC/M neboli Activity-Based Cost Management, ve volném překladu procesní řízení nákladů.

2.2.1 Kalkulace tradičním způsobem a kalkulace dle ABC

Tradiční kalkulační systém přiřazuje režie nejprve nákladovým střediskům, kde hlavními metodami přiřazování režii je např. počet pracovníků, metry plochy apod. Následně se náklady přiřazují ze středisek na produkty nebo skupiny produktů. Jako rozvrhové základny jsou použity z velké části strojořadiny, řadiny nebo Kč přímé práce a nejčastěji přímé mzdy. Tradiční způsob tedy přiřazuje režie produktům přímo ze středisek podle příčiny objemu přímých nákladů.



Obr.1 - Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody ABC [9]

Kdežto kalkulační systém ABC má sice základní myšlenku přiřazování koncepčně stejnou, ale systém ABC nepřizuje režie střediskům. Vzhledem k tomu, že roste náročnost zákazníků, kterým nestačí jeden druh produktu, ale vyžadují produkty co nejvíce na míru, aby odpovídali danému tržnímu segmentu. Proto dodavatelé musejí dodávat více různých variant produktů, inovovat je a vyvíjet produkty nové. Tohle vše vede k tomu, že se zvyšují režijní náklady. Pokud firma zvládne toto zvyšování, má nakročeno k úspěchu. A k tomu dokáže dopomoci systém kalkule ABC. Kalkulační systém ABC snaží se náklady označovat podle vztahu k aktivitám. V dalším kroku hledá aktivity, které vyvolávají vznik nákladů, a jejich vztah k objemům výkonů. Následně se vyhledané aktivity přiřazují k jednotlivým produktům.[7]

Systém ABC vychází z principu, že zdroje jsou přiřazované k aktivitám a aktivity jsou následně přiřazované k nákladovým objektům na základě jejich použití. Zdroje s aktivitami a aktivit s objekty jsou spojeny příčinami, kdy tyto příčiny nemusí být jen objemy přímých nákladů.[8]

Vysvětlení základních pojmů systému ABC/ABM: následující text je citován z [7]

Nákladový objekt

Nákladovým objektem lze popsat cokoliv, na co se rozhodneme sledovat náklady. Je to výstup ABC modelu a cílem kalkulace nákladů. Těmito objekty jsou například zákazníci, produkty, výrobky, segmenty zákazníků.

Zdroje

Zdroj je vstupem ABC modelu. Jsou spotřebovávány vykonáváním aktivit, kdy pro řazení zdrojů musí provést analýzu aktivit a jejich náročnost na spotřebu zdrojů. Každá činnost vyžaduje jiný zdroj. Příkladem je materiál, stroje, budovy, energie, zaměstnanci. Opotřebením nebo spotřebou zdrojů vznikají náklady.

Aktivity

Aktivity jsou souborem jednotlivých úkonů, které jsou v podniku prováděny. To znamená například nákup materiálu, kdy je s touto činností spojeno dalších několik aktivit jako naskladnění materiálu, objednání materiálu, vyřízení objednávky apod.

Příčiny spotřeby zdrojů

Jsou spojeny zdrojů s aktivitami a ukazují nám, kolik je spotřebováno zdrojů na aktivitu. Vzniká tím náklad na určitou aktivitu. Jako příklad lze uvést počet kusů, počet lidí.

Příčiny spotřeby činností

Jsou spojením činností s nákladovými objekty. Udávají nám, kolik se spotřebuje aktivit na nákladový objekt. Kromě běžné objemové příčiny přímých nákladů, jako jsou hodiny, koruny práce, strojhodiny, využívají se i příčiny nesouvisející s přímými náklady (počet nastavení strojů, počet materiálových položek, počet technologických změn atd.)

Pro lepší porozumění rozdílu mezi tradiční kalkulací a kalkulací ABC, uvedu porovnání výstupních informací o nákladech kalkulací tradičním nákladovým systémem a modelem ABC. Viz. Tabulka 1.

Tab. 1 - Porovnání výstupů o nákladech [7]

Tradiční střediska		ABC přístup	
Středisko XY s účetní optikou		Středisko XY optikou aktivit	
Spotřeba materiálu	163 432	Jednicový materiál	135 147
Služby	14 512	Vyjasňování informací	12 263
Mzdy a pojištění	73 312	Nastavení stroje	10 456
Odpisy	30 202	Doprava vstupů	8 561
Náklady celkem	281 458	... atd.	31 840
		Čištění stroje	5 896
		Doprava do skladu	7 284
		Kontrola	44 655
		Administrativní dávky	25 356
		Náklady celkem	281 458

Když si porovnáme oba výstupy v tabulkách, je snadno vidět, že tradiční metoda nám přiděluje náklady jen k jednotlivým střediskům, kdežto kalkulace metodou ABC je detailnější, kdy stejné náklady jsou rozděleny ještě na aktivity.

2.2.2 Postup implementace systému ABC/ABM

Z výše uvedených pojmů lze tedy zjistit, co je cílem systému ABC/ABM. Cílem je tedy zjištění kolik jaká aktivita stojí, vyčíslení kolik které aktivity spotřebuje nákladový objekt a jaké aktivity podnik realizuje svými zdroji.

Při seznámení s ABC modelem jsme se domnívali, že se provádí v podstatě jednorázová alokace nákladů na určité nákladové objekty. Takto to ale v praxi přímo uplatnit nejde. V praxi je nutné zajistit trvalý fungující kalkulační systém, tak, aby byl co nejméně složitý a kalkulování nákladů podle ABC bylo praktické. Vzhledem k tomu, že ABC kalkulace pracuje s velkými objemy nefinančních informací, které jsou obtížně získatelné nebo evidovatelné.[1]

Systém ABC není systém, který je kompaktní a tudíž každý podnik, který využívá model ABC, by měl relativně stejnou podobu. Tento systém může existovat v mnoha formách a podobách. Důležitým aspektem je především hledisko požadavku uživatelů, které informace chce, bere jako za důležité a které jsou víceméně zanedbatelné. Než se začne s implementací systému ABC, je nutno tyto otázky řešit dříve, než začneme systém zavádět. [1]

Z těchto důvodů lze utvořit tři etapy implementace:

1. Analýza
2. Tvorba modelu
3. Uvedení do provozu

1. Analýza

Důležitý krok, který je třeba učinit, než se přistoupí k samotné implementaci ABC/M (Activity-Based Costing and Management) je, aby si podnik položil otázku: *Z jakého důvodu se firma rozhodla systém ABC/M implementovat?* Klíčovými body jsou stanovení, zda je vůbec možnost systém ABC/M implementovat do podniku a jestli nebudou náklady implementace a jeho provozu vyšší než jeho přínos.

Jedním z podstatných bodů je překonání klíčové překážky, kterou je seznámení pracovníků v jednotlivých podnikových činnostech se systémem ABC/M, kteří budou tento systém v budoucnu využívat. V praxi je osvědčen postup, kdy se sestaví malý tým, který bude reprezentovat všechny klíčové procesy a funkce, které se budou podílet na tvorbě ABC systému. [1]

Před započítáním implementace je ještě důležité, aby si organizace definovala, jak bude k implementaci přistupovat, zda z objektivních důvodů nebo subjektivních. Většina podnikatelských subjektů se pro zavedení ABC/M systémů rozhoduje z objektivních důvodů. To znamená, že si podnik uvědomuje nedostatky ve svém současném řízení nákladů. Nedostatky se objektivně projevují v některých těchto případech: [1]

- Podnik si uvědomí, že náklady na výkony, které nákladový systém vyčíslí, jsou nepřesné
- Informace o vynakládání režijních nákladů jsou nedostatečné, a podnik není schopen určit, které režijní činnosti jsou efektivní
- Neschopnost sestavení přesných rozpočtů středisek
- Neschopnost stanovit cenu výkonu, při které daný výkon produkuje zisk

Pokud si organizace uvědomí tyto a další objektivní nedostatky nákladového řízení, může se začít zabývat implementací systému ABC/M, za předpokladu, že podnik dokáže s pomocí ABC eliminovat dané nedostatky.

Jsou ale i podniky, které přistupují k implementaci ABC/M systému čistě ze subjektivních důvodů. Tedy z důvodů snahy snížení režijních nákladů, zdokonalení současného nákladového systému řízení nebo se jen vyrovnat konkurenci s využitím moderních manažerských metod nákladového řízení.[1]

Zde ale důvody implementace nestojí na stanovení nedostatků současného nákladového řízení, ale z pohledu očekávaných budoucích přínosů implementace ABC.

Důvody, jež jsou v praxi uváděny jako příčina implementace ABC, jsou: [1]

- Zdokonalení současného nákladového systému řízení
- Lepší pochopení vzniku a nakládání s režiemi v organizaci
- Zvýšení přesnosti výpočtů nákladových objektů jako jsou zákazníci, produkty nebo procesy
- Analýza ziskovosti zákazníků
- Zdokonalení řízení kapitálových nákladů
- Získání základny pro lepší odhad budoucích nákladů a rozpočetnictví
- Integrace času a jiných systémů produktivity do nákladového systému

Významným rozhodnutím je také to, zda bude ABC model implementován jen jednorázově nebo operativně jako nástroj podpory podniku. Z těchto důvodů lze ABC model rozdělit na strategický model a operativní model.

Strategický model je jak říká název zaměřen na strategické rozhodování, kdy se jedná především o dlouhodobé rozhodování, např. rozhodnutí o redesignu výrobků, rozhodování o investicích, rozhodnutí týkající se jednotlivých segmentů výrobků či trhu. Při tvorbě strategického modelu je v podstatě vytvořen jednoduchý model ABC s nižším počtem aktivit, jemuž jsou přiřazeny náklady určitého delšího časového úseku, například jednoho roku.[1]

Operativní model je systém, který je v podstatě modelem strategickým převedený do operativní podoby. Jeho použití je ke krátkodobému rozhodování, zaměřenému na reengineering, procesů, zjednodušování výkonu aktivit, řízení kvality nebo hodnocení provozní výkonnosti. [1]

Hlavní rozdíl mezi operativním a strategickým modelem je, že operativní má periodické protékání dat, tedy že hodnoty nákladů aktivit, míry výkonů aktivit a dalších veličin jsou pravidelně aktualizovány v časovém úseku, např. týdenním, denním nebo v okamžité frekvenci. Operativní model je detailnější v provádění analýzy aktivit a činností a neslouží jen k hrubé analýze dat jako model strategický.[1]

Při implementaci ABC lze využít i tzv. pilotní model. Tento přístup je označován jako Activity-Based Costing Rapid Prototyping. Ten je zpracováván jako součást analýzy ABC řešení a slouží jako předloha pro další zpracování a dokončení systému. Vzhledem ke snaze implementátorů uvádět jednotlivé výstupy projektu do chodu co nejdříve tak, aby byly k dispozici co nejrychleji a aby celá implementace byla tvořena za chodu. To umožní reagovat na případné přizpůsobování systému aktuálním potřebám uživatelů a lze eliminovat vzniklé chyby. Pilotní model lze sestavit během třídenního cyklu, kdy si implementační tým sestaví

pracovní plán.

Jelikož implementace systému ABC nese s sebou značné náklady, je třeba, aby si podnik položil otázku, zda jeho implementace přinese přidanou hodnotu, a zda tato přidaná hodnota bude vůči vynaloženým nákladům na implementaci adekvátní. Náklady na implementaci lze rozdělit na provozní náklady a náklady na zavedení systému. Důležitým krokem je definovat informace, které se budou požadovat jako výstup systému.

2. Tvorba modelu ABC

Tvorbu modelu můžeme rozdělit na pět částí, které nemusí být pevně dané, ale mohou se dle situace měnit.

První částí je **úprava účetních dat**, která není nutná, ale v českých poměrech je dobré ji využít. Tato úprava znamená co nejpřesnější rozdělení skutečných nákladů. Tedy projít hlavní knihu, výsledné nákladové účty a získané informace poskládat tak, aby nebyly pokřiveny důsledky nevhodných úprav. Tato úprava má výhodu v tom, že je následně srozumitelná, věrohodná pro všechny zúčastněné pracovníky.[7]

Proč tedy očistit náklady v hlavní knize o úpravy, které sledují cíle finančního a především daňového účetnictví? Tyto úpravy se musí provést, abychom rozpouštěli skutečné náklady, skutečně spotřebované zdroje. Abychom vyloučili ty náklady, které nám do účetnictví umožňují přidat účetní a daňové předpisy, sledující úplně jiný účel než potřebujeme. Mezi ty nechtěné účely patří například maximalizace nákladů pro snížení daňového základu, jako je tvorba opravných položek, rezerv, prodej majetku atp. V podstatě náklady, které jsou nestandardní. Je ale třeba říci, že ne všechny opravné položky, rezervy apod. je nutné vyloučit. [7]

Druhou částí je **návrh aktivit**, kde je důležité pojmenovat a popsat hlavní procesy a aktivity organizace. Zde se použijí prvky procesního řízení. Rozdělí se organizace, ne na střediska, ale na procesy a aktivity, které děláme. Počet aktivit závisí na mnoha parametrech. Na velikosti a komplexnosti organizace, na finančních, časových, personálních a finančních zdrojích, na velikosti podpory informačními technologiemi a na důvodu budování ABC modelu. Počet aktivit je jiný pro provedení jednorázového ABC modelu, jiný pro operativní ABC. Jiný počet pro mapování a zjednodušování procesů. Množství aktivit se z většiny pohybuje v řádech desítek.[1]

Vhodné a neméně důležité je veškeré činnosti popsat, aby práce, o kterou se jedná, byla co nejsrozumitelněji znázorněna. Důležité je také činnosti popsat, co přesně se pod názvem činností skrývá. [1]

Třetí částí je **ocenění aktivit**, tedy nalezení příčin spotřeby zdrojů a vyčíslení jejich počtu

pro každou aktivitu zvlášť. Náklady z nákladových druhů přerozdělíme na náklady jednotlivých činností podniku. Tato část by měla podat informace o tom, jaká je útrata organizace za každou definovanou činnost, kolik zdrojů patří každé aktivitě. U této části se využívá standardní metoda kalkulace nebo kvalifikovaný odhad. [7][8]

Čtvrtá část se zabývá **definicí nákladových objektů** neboli určení cílů kalkulací, neboli vybrat nákladové objekty, které budou předmětem kalkulace při posuzování nákladovosti a ziskovosti. Co znamená pojem nákladový objekt je vysvětleno výše. [8]

Pátá část je **ocenění nákladových objektů**, kde jde o nalezení příčin spotřeby činností na jednotlivé nákladové objekty a vyčíslení objemu nákladů ke vztahu k objektům. To znamená, že musíme k nákladovým objektům přiřadit jen činnosti, které objekty vyvolaly. Díky tomu dostaneme výstižnější náklady na každý nákladový objekt. Je nutné si uvědomit, že ABC je nástroj, který nám podává výstižné informace, nikoliv model, který za nás rozhoduje, rozhodování je na nás.

Je třeba nalézt příčiny spotřeb daných činností, pokud se příčiny nalézt nepovede, jelikož není žádná vazba mezi nadefinovanými nákladovými objekty a činnostmi, je vhodné nadefinovat nezávislý nákladový objekt, který nazveme například „udržení organizace v chodu“. Tento nákladový objekt bude pak sloužit jako objekt, ke kterému budeme přiřazovat činnosti a jejich náklady bez nějaké vazby k dříve nadefinovaným nákladovým objektům.[7]

Dál se ocení jednotlivé příčiny. Postup je jednoduchý. Vezmeme náklady na činnost a vydělíme je počtem příčin, které spotřebu vyvolávají. Pokud některé činnosti budou mít stejné příčiny činností, což je pravděpodobné, je vhodné tyto náklady činností dát dohromady do společného procesu a vypočítat jednotnou cenu příčiny. Po zjištění ceny na jednu příčinu, oceníme nákladový objekt podle příčin, které spotřeboval.[7]

3. Uvedení do provozu

V poslední části implementace ABC se rozhoduje, jak bude prakticky ABC kalkulace používána a jakým způsobem zajistíme periodické protékání dat, pokud bychom vybrali operativní model ABC. Základním kamenem je takzvaná operacionalizace modelu do podoby komplexního systému, který by automaticky získával a zpracovával data. Zásadní otázkou je také, zda ABC kalkulaci přidělit do prostředí zavedených podnikových informačních systémů (PIS).[1]

Vzhledem k náročnosti ABC kalkulace na objem a strukturu zpracovávaných dat, je otázka vazby ABC kalkulace k podnikovému informačnímu systému, důležitá. Jak již bylo napsáno v seznámení s ABC/M modelem, jedná se o systém, který lze implementovat

v širokém spektru forem, kde obecně rozlišujeme čtyři základní formy:[1]

- **Manuální systémy** – jsou vhodné do malých podniků, které mají jednoduché a transparentní informační toky. Tyto firmy jsou schopny si provádět kalkulace manuálně, formou jednoduchých manuálních záznamů.
- **Tabulkové systémy** – pokud podnik nemá komplikovaný PIS, je vhodné použít tabulkový systém. Lze jej provádět v tabulkových softwarech jako je MS Excel. Tato forma je vhodná i proto, pokud si podnik chce nejdříve ozkoušet ABC/M model, než bude investovat do celé implementace ABC/M systému.
- **Systémy s podporou softwarových balíků** – na trhu lze koupit komplexní softwarové balíky pro podporu ABC, ale některé z nich mohou mít pevně danou strukturu, a tedy propojení s již zavedeným PIS může být problém. Většina systémů funguje jako určitá manažerská nadstavba. Tedy nesuplují ERP (Enterprise Resource Planning – řízení podnikových zdrojů) systém, ale přebírají evidovaná data z používaných IS a přizpůsobují je svým potřebám. Přenos je řešen skrze datové pumpy.
- **Databázové systémy** – jedná se o ucelený systém, který obsahuje veškeré relevantní struktury a mechanismy pro zachování integrity dat. Tento komplexní systém provozuje v uceleném softwarovém prostředí celý ERP IS a ABC, kde využitelnost takového ABC systému je umocněna existujícími vazbami na ostatní systémy a data.

2.2.3 Výhody a nevýhody ABC

Základní výhodou Activity-Based Costing je oproti tradiční kalkulaci přesnější identifikace nákladů, především těch režijních. Není tedy závislá na nepřesných režijních přírážkách, ale vychází ze skutečného ocenění aktivit a nákladových objektů. Řízení nákladů je efektivnější a lze jej využít pro přesnější cenové kalkulace.

Tím, že známe dílčí aktivity a jejich ekonomické ocenění, nám umožní kvalitnější sestavení podnikových rozpočtů, aplikací variantních rozpočtů pro různý rozsah dílčích aktivit. Dále nám umožní měřit výkonnost útvarů, které zajišťují daný okruh aktivit, a působit na hospodárnost při vynakládání nákladů. [8]

Co se týče omezení modelu ABC, tak je to především její náročnost na rozsah zjišťovaných dat. Čím více je hodnocených aktivit a jejich ocenění, tím roste počet dat. Při podrobné analýze vznikají logicky problémy s přiřazováním nákladů, které jsou společné s více aktivitami. Dalším problémem ABC modelu je využití ve finančním účetnictví, zejména při oceňování podnikových produktů. Stávající účetní předpisy vyžadují standardní

postup kalkulace.

2.3 ABB - Activity-Based Budgeting

Jak už název napovídá, je tato metoda úzce spjata s procesním řízením nákladů ABC/M. Lze říci, že se jedná o aplikaci principů ABC/M do oblasti rozpočetnictví. Tedy, rozpočtování podle aktivit. Activity-Based Budgeting (dále jen ABB) je založeno na zcela totožných principech jako kalkulace ABC. Pro snazší implementaci ABB je vhodné, když organizace má zavedený systém ABC/M, což usnadní realizaci ABB do podniku.

ABB je zaměřeno především na pochopení aktivit a jejich vztahu k tvorbě hodnoty. Plány a rozpočty jsou tvořeny na základě očekávané spotřeby výkonu jednotlivých aktivit, které jsme schopni měřit reálnými jednotkami výkonu. Pokud jsou rozpočty založené na aktivitách, jsou srozumitelnější, protože neinformují jen o obecných limitech nákladů a výnosů vyjádřených v peněžních jednotkách. Informují nás o předpokladech těchto opravdu prováděných výkonů, aniž by měli určeny vazby k jednotlivým výkonům.

Proces tvorby ABB je logicky odlišný od tradičních postupů rozpočetnictví, ale pokud má organizace implementovaný ABC systém, nelze říci, že by tvorba ABB rozpočtů byla složitější než tvorba rozpočtů podle tradičních metod.

V tabulce 2 a 3 lze vidět základní rozdíl mezi tradičním rozpočtem střediska „údržba a opravy“ a rozpočtem aktivit, který zpracovává aktivity daného střediska.

Tab. 2 - Tradiční rozpočet střediska [1]

Kategorie nákladu	Rozpočet (Kč)
Materiál	800 000
Mzdy	1 640 000
Nájemné	750 000
Externí služby	200 000
Výkony spojů	80 000
Vzdělávání	150 000
Úklid	50 000
IT	400 000
	4 070 000

Tab. 3 - Rozpočet aktivit [1]

Aktivita	JNA (Kč)	MVA	CNA (Kč)
Diagnostika	800	600	480 000
Lehká údržba	350	1 400	490 000
Seřízení	380	4 000	1 520 000
Výměna formy	400	2 900	1 160 000
Generální oprava	700	600	420 000
			4 070 000

JNA... Jednotkové náklady

MVA... Množství vynaložených aktivit

CNA... Celkové náklady

2.3.1 Základní etapy ABB procesu

ABB proces můžeme rozdělit na několik základních etap: [1]

1. Analýza strategie

V této fázi metoda rekapituluje kritické faktory, jako je nespokojenost zákazníků, nízká produktivita nebo vysoká konkurence a další faktory v podnikové strategii. Musí být stanoveny takzvané kritické faktory úspěchu pro každou jednotlivou formulovanou strategii, především pokud ještě tyto faktory nebyly v podniku určeny v celém jeho rámci. V této fázi se ABB zaměřuje na měření a řízení těchto ukazatelů. Příkladem je strategie eliminace nespokojenosti zákazníků na obrázku 2.



Obr. 2 - Faktory spokojenosti zákazníků [1]

V případě identifikace faktorů spokojenosti zákazníků, je nutné je převést do podoby měřitelných veličin. Pro každou strategii tedy bude nadefinován specifický postup pro dosažení cílů. Tedy pro strategii zvýšení spokojenosti zákazníků se faktorům spokojenosti přiřadí strategie např. strategie redukce nákladů, redukce potu reklamovaných produktů nebo snížení pozdních dodávek.

2. Analýza hodnotového řetězce

Tato část slouží k pomoci, které aktivity a procesy odpovídají daným strategiím a které ne. V tomto kroku může management eliminovat a omezovat ty aktivity a procesy, které v definovaných strategiích nejsou významné nebo nemají zásadní vliv na přístupu zákazníka.

3. Předpověď pracovního zatížení

Tato fáze patří mezi hlavní součásti tvorby ABB. Předpověď pracovního zatížení je schopnost určit objem pracovního zatížení pracovníků a jednotlivých aktivit a procesů, kterým se ABB odlišuje od tradičního rozpočtového systému.

4. Plánovací směrnice

Složení plánovací směrnice je z makro- a mikroekonomických ukazatelů vymezené například vedením společnosti. Zahrnuty jsou zde faktory, jako jsou směrnice týkající se předpokládané inflace, úrokových sazeb, potřebné dynamiky růstu apod. Výrazně se tyto faktory neliší od těch v tradičních rozpočtových systémech.

5. Analýza procesů a aktivit

Zde se analyzují a definují procesy a aktivity, které zajistí tvorbu výstupů, které byly nadefinovány v předešlých etapách. Eliminací těch aktivit, které nepřidávají žádnou hodnotu, zde můžeme předefinovat nebo překonfigurovat procesy. Management může zjednodušit jednotlivé aktivity a identifikovat jejich možné levnější provádění.

6. Analýza investic do aktivit

Investice do aktivit jsou důležitou částí ABB procesu. Investice do aktivit určují jejich nákladovou strukturu. Důležité je, jaká je doba odepisování, úroveň automatizace a technologií.

7. Analýza úrovně aktivity

Úrovně aktivity se dělí na:

- Aktivity jednotkové úrovně
- Aktivity dávkové úrovně
- Aktivity podpory produktů
- Aktivity zákaznické úrovně
- Aktivity celopodnikové úrovně

8. Míry výkonu aktivity

Při aplikaci ABB systému je nutné nastavit aktivitám odpovídající míry výkonu aby se mohli vypočítat jejich jednotkové náklady, které jsou základem rozpočtu aktivit.

9. Kalkulace nákladů a produktů

Zde se stanoví očekávaná spotřeba jednotek aktivit jednotlivými výrobky a procesy. Stanovení se provede stejně jako u ABC modelu.

10. Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku

Po splnění předchozích bodů a jsou k dispozici potřebná data a informace, je možné bez

větších problému sestavit rozpočet podle aktivit.

2.4 BB - Beyond Budgeting

Tato metoda se snaží pomoci odstranit nedostatky v tradičním rozpočetnictví. Mezi tyto nedostatky rozpočtů patří zejména jejich strnulost a vazby na pevné roční periody. Dalším omezením tradičních rozpočtů je zaměření na omezené spektrum fixních složek. Beyond Budgeting je nadrozpočtový a mimorozpočtový přístup, jehož základním principem je pružnost a rychlost reakce na neustálé měnící se tržní podmínky. Tímto překračuje hranici běžného rozpočetnictví a díky tomu odtud plyne i název této metody. [12]

2.4.1 Principy Beyond Budgeting

Prvním hlavním rysem modelu Beyond Budgeting je přechod od stávajícího rozpočtového modelu ekonomického řízení, který je od svého vzniku určen pro relativně stálé prostředí, v němž se stále opakují a budou i nadále opakovat trendy z minulosti, k adaptivnímu modelu určenému pro nepředvídatelné prostředí, kdy dohody s manažery obsahují cíle, které jsou vyjádřeny dle výsledků konkurence. Druhou zásadou Beyond Budgeting je zásadní změna v organizační struktuře podniku, kdy se organizační struktury změny z centralizované na protiklad se značnou mírou decentralizace pravomoci a odpovědnosti a navazování vztahů mezi útvary bude na základě prospěchu z oboustranné spolupráce, než jako dosavadní spolupráce, která byla skrze výše postavené útvary. Principy Beyond Budgeting lze rozdělit na principy týkající se řízení procesů a organizačních řídicích principů. [13]

Níže uvedené principy se týkají řízení procesů uvnitř organizace. Základními zásadami Beyond Budgeting jsou: [1]

1. Definice cílů

Definice náročných cílů zaměřené na zdokonalování výkonů organizace. Definice cílů je provedena na základě externích benchmarků a střednědobých horizontů jejich dosažení.

2. Motivace a odměňování

Druhou zásadou je aplikace systému odměňování založený na relativním zlepšování individuálních ukazatelů výkonnosti. Není vhodné pro vykazování a hodnocení úspěchu používat fixní cíle.

3. Proces plánování

Provádění soustavného plánování činností a výkonů. Tento soustavný proces plánování vycházející z podnikové strategie podporuje rychlou reakci na změny.

4. Řízení zdrojů

Zajištění potřebné flexibilní dostupnosti zdrojů, která pomáhá eliminovat plýtvání.

5. Koordinace

Lepší koordinací celopodnikové činnosti a týmové práce pomůže zlepšit kooperaci a zákaznický přístup.

6. Měření a kontrola

Rychlé a dostupné informace zlepšují úroveň znalostí a etické chování. Je vhodné aplikovat správné kontrolní mechanismy založené na hodnocení výkonnostních ukazatelů.

Principy týkající se podnikové organizace se definuje přístup Beyond Budgeting také do šesti principů:

1. Kontrolní soustavy

Aplikace přesně vymezené řídicí kontrolní soustavy založené na jasných pravidlech. Jasně definovaná pravidla kontroly poskytují základ pro tvorbu logických rozhodnutí.

2. Prostředí vysoké výkonnosti

Vytvoření prostředí vysoké výkonnosti založené na dosahování dílčích cílů. Pokud jsou udržována vysoká očekávání, vedou k udržitelnému konkurenčnímu úspěchu.

3. Volnost v rozhodování

V provádění dílčích rozhodnutí, které jsou konzistentní s celkovými cíli organizace, poskytnout lidem volnost.

4. Týmová odpovědnost

Odpovědnostní principy pro rozhodnutí, která mají vliv na tvorbu hodnoty, aplikovat na jednotlivé týmy. Malé týmy jsou více motivované vytvářet hodnotu a eliminovat plýtvání.

5. Zákaznická odpovědnost

Stanovit pracovníky, kteří budou odpovědni za spokojenost zákazníků.

6. Otevřená a etická informační kultura

Podpora otevřených a etických informačních systémů, které poskytují homogenní výstupy v rámci celé organizace.

2.4.2 Implementace Beyond Budgeting

Implementace Beyond Budgeting není věc, jejíž zavedení je snadné. Nelze si vybrat z výše uvedených principů ty, které se zdají být jednoduché v praktické aplikaci. Nelze tyto principy provádět samostatně, jelikož všechny tyto principy jsou navzájem propojeny a těžko přinesou efekt samostatně. Provázanost těchto procesů umožňuje přechod od tradičního pojetí

rozpočetnictví k systematickému řízení výkonnosti podniku Beyond Budgeting. Pokud ale nový model neobsahuje veškeré potřebné prvky a není komplexní, hrozí samovolný návrat k původnímu modelu příkaz-kontrola. [1]

Implementaci BB lze rozdělit do pěti fází:[1]

- **Inicializace**

Tato fáze spočívá ve vytvoření povědomí o problémech, které jsou spojeny s dosavadním modelem. Je nutné vytvořit potřeby aplikovat odlišné postupy, úsilí změnit zažitá postupy v myšlení managementu a zaměstnanců, v představení potenciálu nového systému, v získávání lidí pro tento nový systém, v nastínění vize budoucí úspěšnosti firmy

- **Komunikace**

Důležité je vybudovat skupinu, která bude prosazovat a podporovat realizaci změny modelu.

- **Návrh**

Jedná se o vytvoření propracovaného nového modelu, který by mohl být základem pro smysluplnou diskusi, kladení a zodpovídání otázek.

- **Realizace**

V této fázi jsou aplikovány jednotlivé prvky modelu. Velmi důležitým prvkem je zapojení co nejvíce lidí z celé organizace do procesu a na základě jejich zpětné vazby lze návrh modelu a postup realizace přizpůsobit.

- **Neustálé zlepšování**

Vzhledem k neustálému riziku návratnosti k zažitým postupům, které aplikaci BB ohrožují, je vhodné systematicky pokračovat v realizaci BB, dokud není tento model v organizaci zakotven. Následně organizace musí systém udržovat a zdokonalovat tak, aby z jeho zavedení dostala maximum přínosů.

2.5 ZBB - Zero-Base Budgeting

Tato metoda je jedna z nejmodernějších metod rozpočetnictví. Zero-Base Budgeting (dále jen ZBB) představuje výrazné posunutí v rozpočtování od tradičního postupu, který bere jako základ údaje z let minulých a přičítá k nim údaje z daného roku, aniž by údaje z minulých let byli překontrolovány, zda neobsahují nějaké chyby. Místo toho ZBB využívá jako výchozí bod nulový základ. Tedy předchozí údaje nejsou základem, ale jsou při tvorbě rozpočtu přezkoumány jak existující aktivity, tak nově naplánované. [10][11]

ZBB byl poprvé pozdvihnut do popředí v 70. letech minulého století, kdy tehdejší prezident USA Jimmy Carter slíbil vyrovnání státního rozpočtu ve svém prvním funkčním období. K reformování státního rozpočtového systému využil systém ZBB, který použil už

jako guvernér amerického státu Georgia. Základní cíl ZBB je zprůhlednění tvorby nepřímých nákladů. Tedy lze říci, že ZBB má za cíl nákladovou optimalizaci. Tak jako u běžných postupů snižování nákladů a nákladové optimalizace, lze rozdělit Zero-Base Budgeting na dvě varianty: [1] [11]

- **Downsizing** – nové ohodnocení aktivit vyvolávající režijní náklady, jejichž cílem je snížení absolutní výše těchto nákladů.
- **Rightsizing** – v nákladových strukturách se přerozdělí úkoly tak aby se prováděly jen žádoucí úkony a zbylá kapacita byla využita pro jiné účely.

2.5.1 Rozdíl mezi tradičním rozpočtováním a metodou ZBB

Při srovnání s tradičním rozpočtováním lze usoudit, že vzhledem k obsahu a cílům, který si ZBB definuje, je tento rozpočtový systém velmi nákladný a časově náročný. Jeho aplikaci lze rozdělit na šest částí: [1][11]

1. Vymezení objektu aplikace

Z důvodů časové a nákladové náročnosti tvorba ZBB neprobíhá najednou v celém podniku, ale spíše se aplikuje jednorázově na dílčí podnikové jednotky podniku. Stanoví se útvary, provozy, činnosti či jiné části organizace, které se mají podrobit analýze Zero-Base Budgeting. V tomto kroku se také sestaví projektový tým včetně externích poradců, který bude celé uskutečnění ZBB zajišťovat. Součástí je také samozřejmě informování a proškolení příslušných pracovníků, kteří ale musí mít motivaci pro realizaci ZBB.

2. Funkční analýza

Přezkoumávání a podrobná analýza jednotlivých aktivit a činností, které jsou v rámci zkoumaného objektu prováděny. Určuje se také množství výstupů těchto činností jako je počet zaúčtování, počet faktur, počet rozborů apod. Důležité je také stanovení nákladů těchto výkonů.

3. Brainstorming

Vzhledem k vysoké míře komplexnosti se na výkony a jejich vazby v oblasti režijních útvarů velmi těžko uplatňují obecné optimalizační postupy. Řešení na snížení a optimalizaci nákladů hledáme na základě brainstormingu, jinak řečeno týmové diskuse. Cílem diskuse je dosáhnout definování cest, jimiž můžeme dosáhnout úspor nebo zefektivnění daného režijního útvaru.

4. Tvorba výkonových balíčků a stanovení výkonové úrovně

Informace získané z týmové diskuse, se využijí ve stavbě výkonových balíčků, do kterých uspořádáme prováděné činnosti. Výkonové balíčky představují svazek k sobě patřících výkonů, které jsou v rámci útvaru prováděny. Pro každý útvar by měli být sestaveny

minimálně tři výkonové balíčky.

5. Seřazení priorit

V před finální fázi realizace ZBB je nutné seřadit priority, to spočívá v uspořádání výkonových balíčků podle jejich důležitosti a významu. Níže jsou uvedeny tři kategorie výkonových balíčků:

- Základní balíček
- Běžný balíček
- Rozšířený balíček

Manažeři dostanou k dispozici seznam stávajících činností se srozumitelně vyjádřenými náklady a přínosy.

6. Rozpočtový řez

Tato etapa souvisí pouze se snižováním nákladů. Jakmile manažeři mají k dispozici seznam s přehledem činností, které jsou v organizaci nebo jednotlivých tvarech prováděny, a jsou seznámeni s náklady těchto činností, stanoví se imaginární čára, na které jsou požadavky na zdroje, které zajišťují tyto činnosti a rovnají se dostupným zdrojům firmy. Tato imaginární čára slouží především k eliminaci těch výkonů, které jsou z hlediska vynaložených nákladů a přínosů pro firmu neefektivní.

V níže uvedené tabulce 4 jsou uvedeny čtyři základní rozdíly mezi tradičním rozpočtnictvím a metodou Zero-Base Budgeting.

Tab. 4 - Rozdíly mezi tradičním rozpočtnictvím a ZBB [10]

Tradiční rozpočtnictví vs. Zero Base Budgeting		
	Tradiční rozpočtnictví	Zero Base Budgeting
1.Důraz	Je kladen důraz na odpovědnostní hledisko.	Klade důraz na zodpovědnost managementu za plánování, rozpočtování a hodnocení.
2.Zaměření	Zaměřuje se na zvyšování a snižování výdajů	Zaměřuje se na analýzu nákladů a výnosů.
3.Komunikace	Komunikace je obvykle svislá	Komunikace je obvykle svislá i přímá
4.Přístup	Vychází z předchozích rozpočtů, které bere jako základ.	Předchozí rozpočty zkontroluje a na jejich vyhodnocení povolí v pokračování přidělování zdrojů.

2.5.2 Výhody a nevýhody metody Zero-Base Budgeting

Aplikace ZBB má své velké přínosy, co se týče zefektivňování výkonů organizace.

Mezi výhody patří: [11]

- Je vhodný pro podnikové činnosti, kde je těžké určit výstupy
- Zvyšuje motivaci pracovníků tím, že poskytuje větší iniciativu a odpovědnost při rozhodování
- Zvyšuje komunikaci a koordinaci v rámci společnosti
- Identifikuje a eliminuje plýtvání a zastaralé operace
- Identifikuje příležitosti pro outsourcing
- Může dát manažerům podnět ke kritičtějšímu pohledu na způsob, jakým jsou služby a procesy prováděny
- Nutí nákladová střediska identifikovat jejich úkoly a vztah k celkovým cílům
- Všechny ovlivnitelné náklady se setřídí

Aplikace ZBB má ale také spousty omezení a řady podmínek. Úspěšné aplikování metodiky ZBB může být pouze za předpokladu, že bude aplikována pouze na dílčí organizační jednotky, které tak optimalizují vlastní činnosti. Vzhledem k tomu, že je rozpočetnictví ZBB složitější než klasické rozpočtové postupy, můžeme najít i několik nevýhod: [1][11]

- Je obtížné definovat dílčí organizační jednotky organizace a výkonové balíčky, z důvodu časové a nákladové náročnosti
- Vynucuje si odůvodnit každý detail týkající se nákladů. V důsledku toho jsou aktivity jako výzkum nebo vývoj ohroženy, zatímco aktivity jako výroba ne.
- Vyžaduje vzdělávání manažerů. Podstata funkce ZBB by měla být jasně srozumitelná manažerům na všech možných úrovních, jinak nemůže být úspěšně provedena.
- Poctivost manažerů musí být spolehlivá a jednotná. Každý manažer, který by přeháněl s důsledností, může rozpočtové výsledky zkreslit.
- Hrozí odchod kvalifikovaných pracovníků již v průběhu ZBB procesu z důvodu jejich zařazení do funkcí, které se octnou pod linií rozpočtového řízení
- Hrozí ztráta motivace pracovníků, kteří zůstanou

3 Případová studie řízení nákladů výroby rozváděčů

V této části práce se budu zabývat porovnáním výchozího stavu nákladů výroby 4 ks rozváděčů dle specifické zakázky, kterou porovnám s náklady, které jsou u jiných subdodavatelů nižší o 5%. V práci jsou použita fiktivní jména firem, kde jejich názvy jsou sestaveny z názvů písmen řecké abecedy, jelikož vybrané firmy nechtěly být jmenovány.

3.1 Vize

Cílem této studie bylo snížení nákladů výměnou subdodavatelů materiálů za levnější. Firma nebyla spokojena se současnou výší nákladů a hledala alternativu jak docílit nižších nákladů aniž by musela zasahovat do odměňování svých pracovníků či sáhnout po méně kvalitním materiálu.

Firmě jsem nabídl, že snížím náklady o 5%, pomocí změnou subdodavatelé materiálů pro vybrané části rozváděče, kterými jsou skříň rozváděče, přístroje a vodiče. Materiály na příslušné části rozváděče byly odebírány od těchto společností:

Výchozí subdodavatelé:

- Beta, s.r.o. – subdodavatel rozváděčových skříní
- Gama, s.r.o. – společnost poskytující technologie pro energetiku a automatizaci; dodávající přístroje
- Delta, s.r.o. – firma dodávající vodiče a kabely a veškeré příslušenství

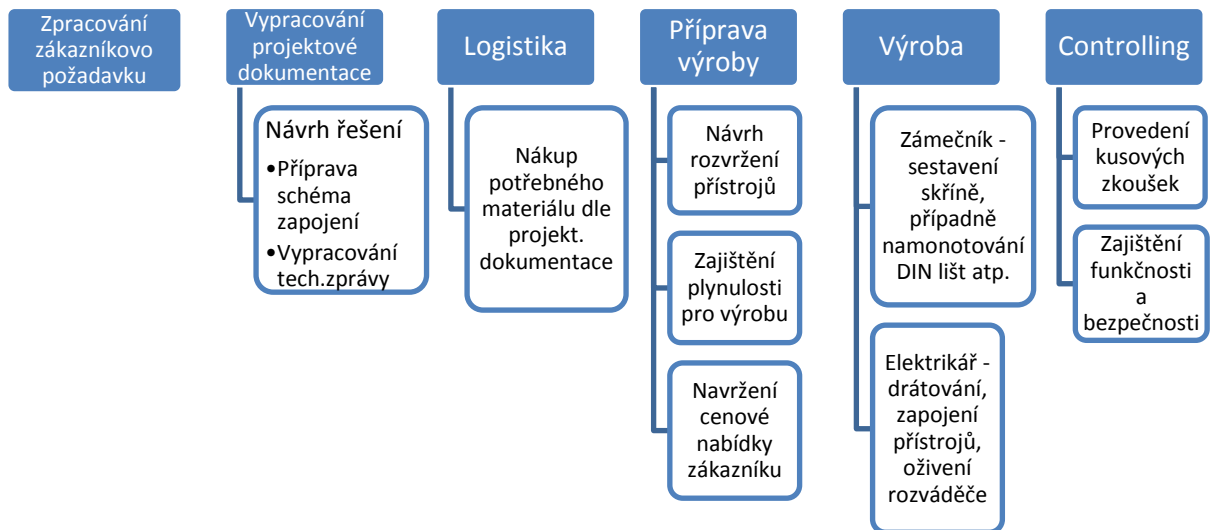
Nově vybraní subdodavatelé jsou:

- Epsilon, s.r.o. – subdodavatel rozváděčových skříní
- Džéta, s.r.o. – společnost poskytující technologie pro energetiku a automatizaci; dodávající přístroje
- Éta, s.r.o. – firma dodávající vodiče a kabely a veškeré jejich příslušenství

3.2 Postup výroby

Výroba rozváděčů se skládá z výrobního procesu, který je uveden na základní diagramu na obrázku 3. Jelikož je každá výroba rozváděče specifická, je založena na základě požadavku zákazníka. Po konzultaci se zákazníkem se zadá úkol projektantovi, který navrhne řešení zadání aplikace, po schválení zákazníkem připraví schéma zapojení a seznam potřebných přístrojů a vypracuje technickou zprávu. Takto připravený projekt převezme logistik, který zajistí veškerý potřebný materiál. Po zajištění materiál následuje příprava výroby, kterou zajišťuje tzv. přípravář. V této fázi probíhá návrh rozvržení přístrojů, sestavení popisků na přístroje, vodiče atp., zajištění plynulosti výroby pro elektrikáře, a vypracování cenové

nabídky pro zákazníka. Po výrobě rozváděče následuje dle platných norem tzv. controlling, kdy jsou na rozváděči provedeny kusové zkoušky. Ty slouží k odhalení materiálových a výrobních vad, ale velký důraz se klade na funkčnost a bezpečnost. Níže je uveden diagram výrobního procesu (Obr. 3).



Obr. 3 – Základní postup procesu výroby rozváděče (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Je nutné říci, že ve fázi projektové dokumentace je časová náplň variabilní, vzhledem k rozsáhlosti projektu a specifikace přání zákazníka. To samé platí i u všech dalších fází, controllingu nevyjímaje.

3.3 Analýza výchozího stavu

Jelikož přání zákazníka jsou 4 rozváděče, následující tabulky, grafy a porovnávání jsou provedeny na zakázce s náklady na 4 rozváděče.

Výchozí stav nákladů výrobního procesu je rozdělen do 4 skupin nákladů. Náklady na výrobu skříně, náklady za přístroje, náklady za vodiče a náklady za příslušenství.

3.3.1 Náklady na výrobu skříně – Beta, s.r.o.

Při výchozím stavu výroby rozváděče firma odebírá materiál pro výrobu skříně od firmy Beta, s.r.o., jejíž celkové náklady činí 72 680,46 Kč. V níže uvedené tabulce 5 je uveden seznam materiálu a jejich nákupní cena, a celková cena nákladů. Nejdražší položkou je rozváděč s montážním panelem o celkové ceně 41 031 Kč za 4 ks, kdy jeden kus rozváděče má rozměry 800x2000x600 mm. Jako další nejdražší položka následuje standardní svítidlo o výkonu 18W v celkové ceně 6 867,60 Kč.

Tab. 5 - Náklady na výrobu skříně – Beta, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Popis	M.J.	Mn.	Cena
Rozváděč TS 800x2000x600-s montážním panelem	ks	4	41 031,00 Kč
Bočnice pro TS 2000x600	bal	1	2 262,52 Kč
Podstavec TS ŠXV 800X100	bal	4	2 211,60 Kč
Bočnice pro podstavec TS	bal	4	1 484,12 Kč
Sada pro spojení TS/TS	bal	3	545,61 Kč
Spojka skříní TS/TS, TS/PS	bal	3	960,30 Kč
Sada pro rychlospojení TS/TS,	bal	1	167,32 Kč
Nosný úhelník na přepravu	bal	2	683,86 Kč
Pozinkovaná deska-mezikus pro TS	ks	3	2 749,95 Kč
Profil k zavedení kabelů	bal	4	1 513,20 Kč
Líšta 18x38 Ts vnější	bal	1	436,50 Kč
Ps Stand. Svítidlo 18W	ks	4	6 867,60 Kč
Příslušenství - napájení	ks	1	103,30 Kč
Příslušenství - průchozí	bal	1	110,58 Kč
RL60 Adaptér 800A,690V	ks	1	756,60 Kč
RL60 Adaptér 125A,690V	ks	1	232,80 Kč
RL60 držák přípojnic 3pól, bal=4ks	bal	1	523,80 Kč
RL60 koncové zakrytí, bal=2ks	bal	1	87,30 Kč
NH Odpínač, 00,160A, 690V	ks	4	3 114,00 Kč
NH Odpínač, 3, 630A, 690V	ks	1	3 106,50 Kč
NH Odpínač, 3, 630A, 690V	ks	1	3 732,00 Kč
Celkové náklady			72 680,46 Kč

3.3.2 Náklady na přístroje – Gama, s.r.o

Další část nákladů se týká přístrojů. Ty firma odebírá z velké části u firmy Gama, s.r.o. V níže uvedené tabulce 6 je uveden seznam přístrojů a jejich nákupní ceny. Celková cena za přístroje přesahuje částku 60 000 Kč.

Tab. 6 - Náklady na přístroje – Gama, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Název	M.J.	Mn.	Cena
Jističe	ks	10	931,50 Kč
Distribuční jistič	ks	1	10 273,50 Kč
Chránič s jističem	ks	1	982,60 Kč
Příslušenství k jističům	ks	2	2 844,40 Kč
Připojovací svorky + vysoký kryt svorek	sada	3	3 690,60 Kč
Svodič přepětí	ks	1	1 144,60 Kč
Motorový spouštěče	ks	21	8 288,50 Kč
Ministrykač	ks	18	4 590,00 Kč
Varistor pro stykač	ks	18	918,00 Kč
Stykače	ks	2	7 678,60 Kč
Relé, patice, držáky, ochrany diodou a LED pro relé	ks	172	5 121,30 Kč
Pojistkový odpínač	ks	1	77,40 Kč
Přepínač s klíčem	ks	2	286,60 Kč
Držák kontaktů	ks	2	21,40 Kč
Kontaktní blok	ks	2	46,80 Kč
STOP tlačítko	ks	1	88,00 Kč
Signálka	ks	1	57,40 Kč
Zásuvky	ks	2	147,57 Kč
Jistič. motor. příslušenství	ks	11	1 244,00 Kč
Pojistky	ks	17	7 414,46 Kč
Bezpečnostní relé + rozšíření	ks	2	6 005,00 Kč
1f transformátor	ks	2	2 191,06 Kč
ovládací mechanismus	ks	1	1 570,50 Kč
pomocné kontakty	ks	16	857,60 Kč
Celkové náklady			66 471,39 Kč

3.3.3 Náklady na vodiče – Delta, s.r.o.

K dané zákazníkovo zakázce výroby 4 ks rozváděčů jsou potřeba 4 typy vodičů, kde nejdražším vodičem je speciální pryžový kabel NSGAFOU, kdy cena za 1 m je 177,15 Kč. Veškeré vodiče jsou odebírány od firmy Delta, s.r.o. V tabulce 7 je uveden seznam vodičů a celková cena činící náklady 6 363,38 Kč.

Tab. 7 - Náklady na vodiče – Delta, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Název	M.J.	Mn.	Cena
Stíněný kabel	m	13	111,93 Kč
Vodiče H07V-K	m	1149	2 801,45 Kč
Vodič H05V-K	m	880	2 032,80 Kč
NSGAFOU – se zvýšenou izolací	m	8	1 417,20 Kč
Celkové náklady			6 363,38 Kč

3.3.4 Náklady na příslušenství – více subdodavatelů

Neméně důležitou součástí nákladů jsou náklady za nákup příslušenství, jako jsou lišty, šrouby, matice, koryta atp. Svorky, bočnice a brzda jsou zakoupeny u subdodavatele Gama, s.r.o. a zbylá většina příslušenství je zakoupena od různých subdodavatelů. Těchto nákladů se změna subdodavatele netýká, jelikož odběr materiálu není jednotně od jednoho subdodavatele. Viz tabulka 8.

Tab. 8 - Náklady na příslušenství (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Název	M.J.	Mn.	Cena
Lisovací oko	ks	23	279,82 Kč
Šrouby	ks	134	58,71 Kč
Matka, pérovka, podložka	ks	45	14,55 Kč
Nýt	ks	64	60,16 Kč
Drobný materiál	ks	1	1 000,00 Kč
Cu pas	m	8	3 060,00 Kč
Doprava mědi		1	120,00 Kč
Kabelové kanály (různé velikosti)	m	22	1 975,00 Kč
Rozpojovací svorka	ks	1	28,00 Kč
Svorky ZS4, ZS4 PE	ks	430+17	2 959,60 Kč
Bočnice	ks	38	83,60 Kč
Brzda	ks	47	329,00 Kč
Propojka	ks	11	398,20 Kč
Nulová svorkovnice	m	1,2	118,80 Kč
Ovínka (malá, velká)	m	7,2	26,67 Kč
Ohebný samolepící kanál	m	0,5	47,80 Kč
Partex bužírka	m	110	3 140,00 Kč
Stahovací pásky	ks	300	120,00 Kč
Držáky (do koryta, stíněný, KKS)	ks	50+2+2	318,80 Kč
DIN lišta	m	10	300,00 Kč
Isolátor	ks	7	280,00 Kč
C lišta	m	0,5	20,00 Kč
montážní sada pro uchycení C lišty	ks	4	64,00 Kč
Smršřovačka	m	0,3	22,56 Kč
Popisky přístrojů	set	1	2 000,00 Kč
Popisky svorek	sada	1	500,00 Kč
Celkové náklady			17 325,27 Kč

3.3.5 Náklady na práci

Firma Alfa, s.r.o. připočítává k hodinové mzdě 140 Kč za práci pracovníků, kteří mají hodinovou mzdu 120 Kč, ti, kteří mají hodinovou sazbu 80 Kč, připočítává firma k jejich mzdě 180 Kč za práci a u projektanta, který má hodinovou mzdu 240 Kč firma přičítá 20Kč. Výsledná částka 260 Kč za hodinu práce se započítává do prodejní ceny. V tabulce 9 jsou uvedeny ocenění pro každou pozici a práce.

Tab. 9 - Ocenění pracovníků a práce na 4 rozváděče (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Pozice	Čas (hodiny)	Hod. mzda (v Kč)	Mzda za 4 rozváděče	Práce na 4 rozváděče
Projektant (návrh rozváděče, dle schématu)	2	240 Kč	480 Kč	520 Kč
Zámečnick (sestavení skříně)	3,5	120 Kč	420 Kč	910 Kč
Přípravář (příprava přístrojů, přísluř., vodičů)	62	80 Kč	4 960 Kč	16 120 Kč
Elektrikář (drátování, umístění přístrojů)	79	120 Kč	9 480 Kč	20 540 Kč
Celkem	146,5	560 Kč	15 340 Kč	38 090 Kč

3.3.6 Celkové náklady současného výrobního procesu

Po sečtení nákladů za skříně rozváděče, přístroje, vodiče, příslušenství a nákladů za práci podílejících se pracovníků. Celkové náklady činí 179 080,50 Kč. Viz tabulka 10.

Tab. 10 - Celkové náklady na výrobu 4 rozváděčů (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

4 rozváděče	Cena
Náklady na výrobu skříně	72 680,46 Kč
Náklady na přístroje	66 471,39 Kč
Náklady na příslušenství	17 325,27 Kč
Náklady na vodiče	6 363,38 Kč
Náklady za práci	15 340 Kč
Celkové náklady	178 180,50 Kč

3.4 Zavedení nových subdodavatelů

Firma začala odebírat materiál na výrobu skříní, přístroje a vodiče od levnějších subdodavatelů Epsilon, s.r.o., Džéta, s.r.o. a Éta, s.r.o., u kterých jsou výsledné ceny nákladů za materiál o 5% levnější. Subdodavatele byli ponecháni pouze u příslušenství, vzhledem k vícero subdodavatelů. Náklady se nezměnili ani u práce vykonanou na rozváděčích, tedy mzdy pracovníků a k nim přičtená práce zůstala na 260 Kč za hodinu.

3.4.1 Náklady na výrobu skříně – Epsilon, s.r.o.

Při odběru materiálů na výrobu skříně rozváděče firma využila subdodavatele Epsilon, s.r.o., který nabízí materiál o 5% levnější než subdodavatel Beta, s.r.o. Výše nákladů na materiál od firmy Epsilon, s.r.o. je uvedena v tabulce 11.

Tab. 11 - Náklady na výrobu skříně- Epsilon, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Popis	M.J.	Mn.	Cena
Rozváděč TS 800x2000x600-s montážním panelem	ks	4	38 979,45 Kč
Bočnice pro TS 2000x600	bal	1	2 149,39 Kč
Podstavec TS ŠXV 800X100	bal	4	2 101,02 Kč
Bočnice pro podstavec TS	bal	4	1 409,91 Kč
Sada pro spojení TS/TS	bal	3	518,33 Kč
Spojka skříní TS/TS,TS/PS	bal	3	912,29 Kč
Sada pro rychlospojení TS/TS,	bal	1	158,95 Kč
Nosný úhelník na přepravu	bal	2	649,67 Kč
Pozinkovaná deska-mezikus pro TS	ks	3	2 612,45 Kč
Profil k zavedení kabelů	bal	4	1 437,54 Kč
Lišta 18x38 Ts vnější	bal	1	414,68 Kč
Ps Stand. Svítidlo 18W	ks	4	6 524,22 Kč
Příslušenství - napájení	ks	1	98,14 Kč
Příslušenství - průchozí	bal	1	105,05 Kč
RL60 Adaptér 800A,690V	ks	1	718,77 Kč
RL60 Adaptér 125A,690V	ks	1	221,16 Kč
RL60 držák přípojníc 3pól, bal=4ks	bal	1	497,61 Kč
RL60 koncové zakrytí, bal=2ks	bal	1	82,94 Kč
NH Odpínač, 00,160A, 690V	ks	4	2 958,30 Kč
NH Odpínač, 3, 630A, 690V	ks	1	2 951,18 Kč
NH Odpínač, 3, 630A, 690V	ks	1	3 545,40 Kč
Celkové náklady			69 046,44 Kč

3.4.2 Náklady na přístroje – Dzéta, s.r.o.

Novým subdodavatelem přístrojů, se stala firma Dzéta, s.r.o., čímž odebráním přístrojů klesly náklady o zhruba 3 000 Kč. Viz. Tabulka 12.

Tab. 12 - Náklady na přístroje – Dzéta, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Název	M.J.	Mn.	Cena
Jističe	ks	10	884,93 Kč
Distribuční jistič	ks	1	9 759,83 Kč
Chránič s jističem	ks	1	933,47 Kč
Příslušenství k jističům	ks	2	2 702,18 Kč
Připojovací svorky + vysoký kryt svorek	sada	3	3 506,07 Kč
Svodič přepětí	ks	1	1 087,37 Kč
Motorový spouštěče	ks	21	7 874,08 Kč
Ministrykač	ks	18	4 360,50 Kč
Varistor pro stykač	ks	18	872,10 Kč
Stykače	ks	2	7 294,67 Kč
Relé, patice, držáky, ochrany diodou a LED pro relé	ks	172	4 865,24 Kč
Pojistkový odpínač	ks	1	73,53 Kč
Přepínač s klíčem	ks	2	272,27 Kč
Držák kontaktů	ks	2	20,33 Kč
Kontaktní blok	ks	2	44,46 Kč
STOP tlačítko	ks	1	83,60 Kč
Signálka	ks	1	54,53 Kč
Zásuvky	ks	2	140,19 Kč
Jistič. motor. příslušenství	ks	11	1 181,80 Kč
Pojistky	ks	17	7 043,74 Kč
Bezpečnostní relé + rozšíření	ks	2	5 704,75 Kč
1f transformátor	ks	2	2 081,51 Kč
ovládací mechanismus	ks	1	1 491,98 Kč
pomocné kontakty	ks	16	814,72 Kč
Celkové náklady			63 147,82 Kč

3.4.3 Náklady na vodiče – Éta, s.r.o.

Zvolením subdodavatele Éta, s.r.o., který nabízí stejné vodiče o 5% levněji, vznikly takovéto náklady, viz Tabulka 13.

Tab. 13 - Náklady na vodiče – Éta, s.r.o. (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

Název	M.J.	Mn.	Cena
Stíněný kabel	m	13	106,33 Kč
Vodiče H07V-K	m	1149	2 661,38 Kč
Vodič H05V-K	m	880	1 931,16 Kč
NSGAFOU - se zvýšenou izolací	m	8	1 346,34 Kč
Celkové náklady			6 045,21 Kč

3.4.4 Celkové náklady výroby rozváděčů po změně subdodavatelů

Při odebírání materiálu od subdodavatelů Epsilon, s.r.o., Dzéta, s.r.o. a Éta, s.r.o. došlo k celkovému poklesu nákladu o zhruba 7 tisíc Kč. Subdodavatelé příslušenství byli ponecháni vzhledem k odběru od vícero společností. V následující tabulce 14 jsou celkové náklady, které jsou od výše uvedených subdodavatelů.

Tab. 14 - Celkové náklady po změně subdodavatelů (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

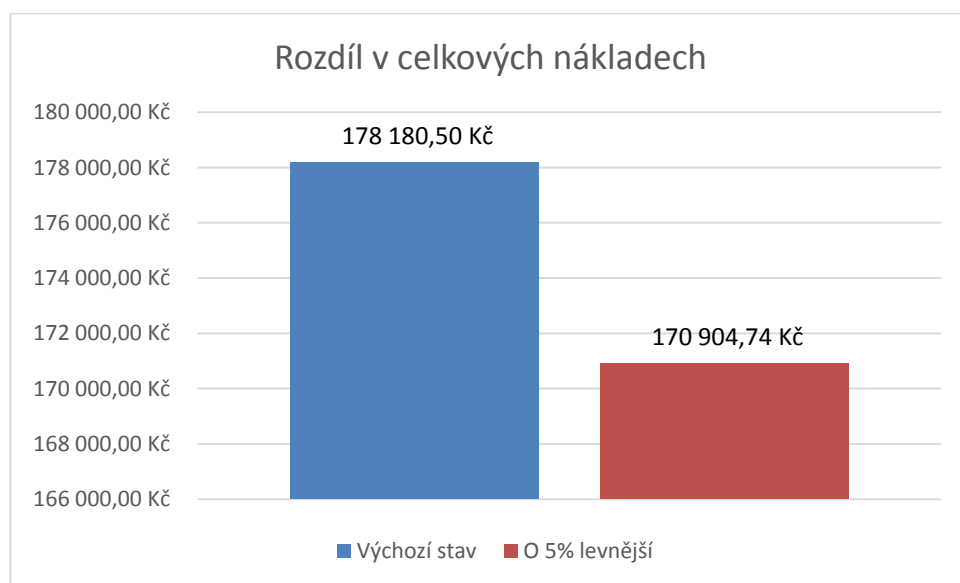
4 rozvaděče	O 5% levnější
Náklady na výrobu skříně	69 046,44 Kč
Náklady na přístroje	63 147,82 Kč
Náklady na příslušenství	17 325,27 Kč
Náklady na vodiče	6 045,21 Kč
Náklady za práci	15 340 Kč
Celkové náklady	170 904,74 Kč

3.5 Porovnání výchozího stavu nákladů s náklady po změně subdodavatelů

Při porovnání nákladů výchozího stavu se stavem nákladů po změnách subdodavatelů u materiálů na skříně, přístroje a vodiče, můžeme vidět znatelný rozdíl v tabulce 15 a následujícím grafu pro celkové náklady viz obrázek 4. Náklady na příslušenství a práci zůstali nezměněny.

Tab. 15 - Porovnání nákladů výchozího stavu s náklady nižšími o 5% (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

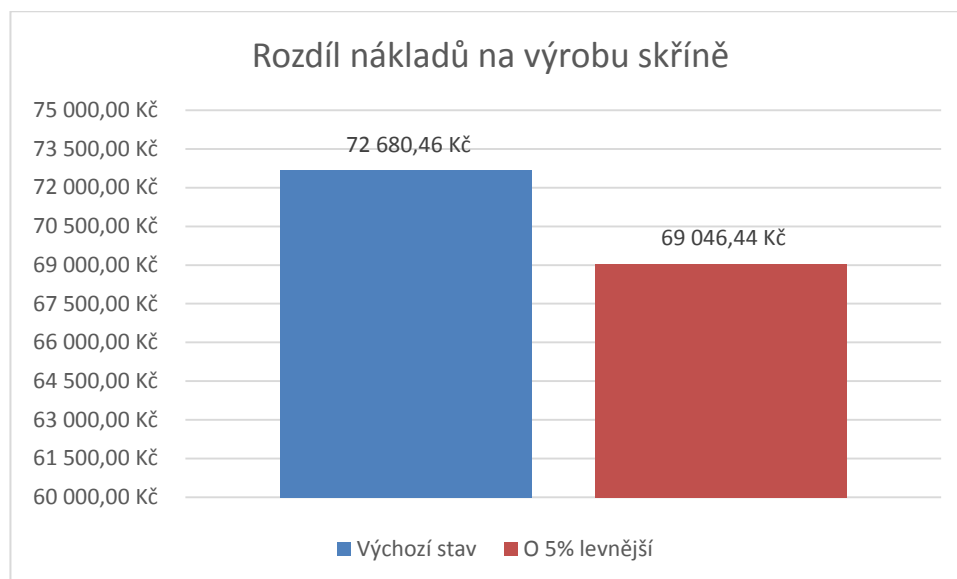
4 rozvaděče	Výchozí náklady	O 5% levnější
Náklady na výrobu skříně	72 680,46 Kč	69 046,44 Kč
Náklady na přístroje	66 471,39 Kč	63 147,82 Kč
Náklady na příslušenství	17 325,27 Kč	17 325,27 Kč
Náklady na vodiče	6 363,38 Kč	6 045,21 Kč
Náklady za práci	15 340 Kč	15 340 Kč
Celkové náklady	178 180,50 Kč	170 904,74 Kč



Obr. 4 - Porovnání celkových nákladů (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

3.5.1 Rozdíl nákladů na výrobu skříně

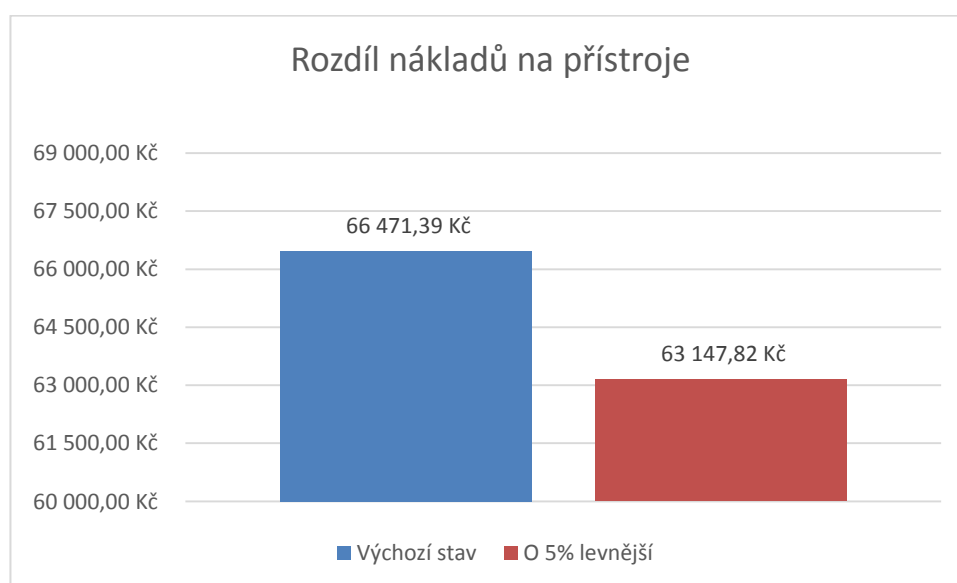
Při grafickém znázornění rozdílu nákladů na výrobu skříně je 3 634,02 Kč, kde výchozí náklady jsou na materiál od subdodavatele Beta, s.r.o. a pravý sloupec znázorňuje náklady na materiál od subdodavatele Epsilon, s.r.o. viz Obrázek 5.



Obr. 5 - Porovnání nákladů na výrobu skříně (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

3.5.2 Rozdíl nákladů na přístroje

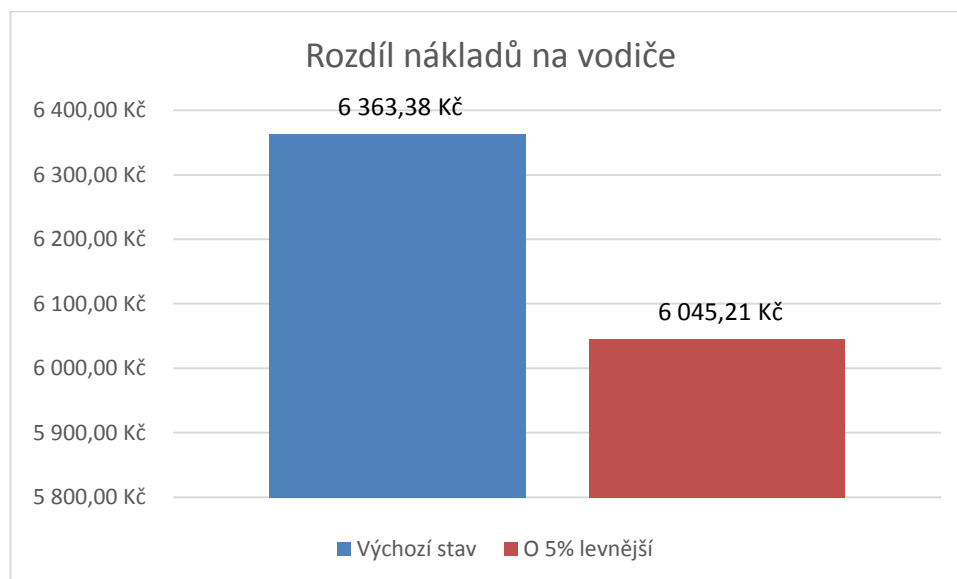
V grafu, kde jsou znázorněny náklady výchozího stavu od subdodavatele Gama, s.r.o. a nákladů po změně subdodavatele přístrojů na subdodavatele Dzéta, s.r.o., lze vidět nákladový rozdíl 3323,57 Kč.



Obr. 6 - Porovnání nákladů na přístroje (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

3.5.3 Porovnání nákladů na vodiče

V níže uvedeném grafu je zobrazen rozdíl v nákladech na vodiče. Rozdíl mezi náklady při odběru od subdodavatele Delta, s.r.o. a subdodavatele Éta, s.r.o. je 318,17 Kč, ale tato částka ve výsledných nákladech hraje důležitou roli. Viz Obrázek 7.



Obr. 7 - Porovnání nákladů na vodiče (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

3.6 Splnění vize

Vzhledem ke sníženým nákladům, kterých se docílilo změnou tří subdodavatelů u materiálu na skříň rozváděče, přístroje a vodiče, se při zachování výše podnikové marže, která je 17%, snížila i prodejní cena. Tím, že jsou tedy náklady nižší o 5%, tak firma Alfa, s.r.o. zvýšila svoji podnikovou marži zhruba o 5,5%, aby byla na stejné prodejní ceně jako při výchozím stavu. Tím získala větší zisk z prodaného hotového rozváděče. Níže v tabulce 16 lze vidět výslednou prodejní cenu po přičtení 17% podnikové marže k nákladům ve výchozím stavu.

Tab. 16 – Celková prodejní cena výchozího stavu po přičtení 17% podnikové marže (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

4 rozvaděče	Cena	Marže 17%	Prodejní cena
Náklady na výrobu skříňe	72 680,46 Kč	12 355,68 Kč	85 036,14 Kč
Náklady na přístroje	66 471,39 Kč	11 300,14 Kč	77 771,53 Kč
Náklady na příslušenství	17 325,27 Kč	2 945,30 Kč	20 270,57 Kč
Náklady na vodiče	6 363,38 Kč	1 081,77 Kč	7 445,15 Kč
Náklady za práci	15 340 Kč		38 090 Kč
Celkové náklady	178 180,50 Kč		228 613,39 Kč

Pro určení prodejní ceny po změně subdodavatelů na materiál skříní, přístroje a vodiče, firma zvýšila svoji podnikovou marži u všech nákladů vyjma nákladů na práci, kde zůstala klasická cena za odvedenou práci 260 Kč. Zvýšení podnikové marže o zhruba 5,5% se docílila výsledná prodejní cena jako při výchozím stavu, tedy cena kolem 228 600 Kč. Podniková marže ale není 17% ale 22,5%. Vzhledem k vytyčenému cíli se podařilo snížit náklady podniku a zajistit tím vyšší zisk. Firma je tímto snížením nákladů spokojena, jelikož nemusela začít odebírat méně kvalitní materiál či snižovat mzdy svých pracovníků. V tabulce 17 jsou uvedeny náklady po změně subdodavatele, podniková marže a prodejní cena.

Tab. 17 - Celková prodejní cena po nových nákladech po přičtení zvýšené podnikové marže (Zdroj: Vlastní tvorba 2013)

4 rozvaděče	Cena	Marže 22,5%	Prodejní cena
Náklady na výrobu skříně	69 046,44 Kč	15 535,45 Kč	84 581,89 Kč
Náklady na přístroje	63 147,82 Kč	14 208,26 Kč	77 356,08 Kč
Náklady na příslušenství	17 325,27 Kč	3 898,19 Kč	21 223,46 Kč
Náklady na vodiče	6 045,21 Kč	1 360,17 Kč	7 405,38 Kč
Náklady za práci	15 340 Kč		38 090 Kč
Celkové náklady	170 904,74 Kč		228 656,80 Kč

Závěr

Úvodní část práce interpretovala čtenáři informace o tom, co řízení nákladů znamená, jaký byl jeho vznik a jaké je jeho využití v podnikání. Je zde také poukázáno na nedostatky tradičních systémů a tedy vyzdvižení výhod aplikování moderních metod řízení nákladů.

Druhá část práce byla zaměřena určité moderní metody pro řízení nákladů, které se využívají pro řízení nákladů a nahrazují tradiční nákladové systémy, či zakládají na řízení nákladů v oblasti rozpočetnictví. Pozornost byla především zaměřena na jejich principy a výhody či nevýhody, u jiných byla zmíněn i postup implementace do podniků. Mezi nejvíce implementující metody patří metoda ABC/M (Activity-Based Cost Management), která podává široký spektrum informací o nákladech a jejich aktivitách. Tato metoda obsahuje i nástroje, které usnadňují řízení podniku a pochopení procesů a aktivit a jejich vazby mezi nimi. Osvědčenou je metoda ZBB (Zero-Base Budgeting), která byla využita ve vládních rozpočtech. Tato metoda je vhodná díky tomu, že kontroluje předchozí rozpočty a dle jejich vyhodnocení povolí v pokračování přidělování zdrojů.

Vhodnou aplikací do podniku je spojení metod ABC/M a ABB (Activity-Based Budgeting). Pokud společnost chce řídit náklady nejen skrze aktivity a příčiny, lze jednoduše aplikovat metodu ABB, která podnikové rozpočty udělá srozumitelnějšími, jelikož budou podávat informace o skutečně prováděných výkonech.

Po aplikaci moderních metod řízení nákladů, je provedena celková analýza podnikové struktury a podnik dostane přehledný systém, který je šitý na míru potřebám, které společnost vyžaduje. Záleží na podniku, zda se rozhodne využít efektivnějšího řízení nákladů, jelikož zavedení některé z uvedených metod s sebou přináší značnou počáteční investici do nového systému, školení pracovníků.

Poslední část práce byla zaměřena na použití řízení nákladů ve výrobě rozváděčů. Je zde vybrána elektrotechnická firma vyrábějící především rozváděče kusové výroby. Je v ní porovnán výchozí stav nákladů rozváděče dle zakázky zákazníka se stavem, kdy pro výrobu daného rozváděče jsou změněni subdodavatelé materiálu pro skříň rozváděče, přístrojů a vodičů. Noví subdodavatelé prodávají materiál o 5% levněji než předchozí. Tyto změny v nákladech jsem porovnal mezi sebou a na grafech znázornil rozdíly mezi výchozím a novým stavem nákladů. Jelikož byli zachováni subdodavatele na příslušenství a hodinové mzdy pracovníků, vychází snížení nákladů o 5% a tedy možnost zvýšení podnikové marže o zhruba 5,5%. Firma s tímto výsledkem byla spokojena, jelikož se snížili náklady a zároveň se umožnilo zvýšení podnikové marže a tedy mít vyšší zisk.

Seznam použité literatury a zdrojů

- [1] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [2] DVORSKÝ, Martin. *Procesní řízení nákladů* [online]. 2012 [cit. 2013-04-15]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Jana Pokorná. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/206928/esf_m/Dvorsky_diplomkaTISK.pdf
- [3] Řízení nákladů. *RPIC-EKONOMSERVIS Přerov s.r.o.* [online]. 2013 [cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://www.ekonomservis.cz/index.php/ekonomicke-poradenstvi/řízení-nakladu>
- [4] VANĚK, Pavol. *Procesní řízení nákladů* [online]. [cit. 2013-04-15]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Jana Pokorná. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/312127/esf_m/DP_Pavol_Vanek.pdf
- [5] TUČEK, D. *Kanban jako řídicí a integrující metoda v informačním systému* [online]. C2004, [cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://www.cvis.cz/hlavni.php?stranka=novinky/clanek.php&id=167>
- [6] Kanban a jeho aplikace. *API - Akademie produktivity a inovací s.r.o.* [online]. 2010 [cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://e-api.cz/page/68342.kanban-a-jeho-aplikace/>
- [7] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [8] LANDA, Martin. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, xiv, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.
- [10] RAMAGOPAL, C. *Accounting for managers starting from basics: an exclusive* [online]. New Delhi: New Age International, 2009, s. 423 [cit. 2013-04-30]. ISBN 978-81-224-2715-8
- [11] KAVANAGH, Shayne C. *Zero-Base Budgeting: Modern experiences and current perspectives* [online]. 2011 [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.gfoa.org/downloads/GFOAZeroBasedBudgeting.pdf>
- [12] FRASER, Robin a Franz RÖÖSLI. *Wie Spitzenunternehmen geführt werden* [online]. 2007 [cit. 2013-05-04]. Dostupné z: [http://www.bbrt.ch/bbrt/bbrt.nsf/img/io%20new%20management%20-%20mai%202007/\\$file/io%20new%20management%20-%20mai%202007.pdf](http://www.bbrt.ch/bbrt/bbrt.nsf/img/io%20new%20management%20-%20mai%202007/$file/io%20new%20management%20-%20mai%202007.pdf)
- [13] MÁŠILKOVÁ, Zdenka. *Rozpočty - hlavní nástroj řízení režijních nákladů v podniku* [online]. 2006 [cit. 2013-05-08]. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Ladislav Šiška. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/137722/esf_m/DIPLOMOVA_PRACE_ZDENKA_MASILKOVA.pdf