

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Analýza řízení nákladů v konkrétním podniku**

**The Analysis of Cost Management in the Company**

Jana Pašková

Plzeň 2018

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana PAŠKOVÁ**

Osobní číslo: **K15B0134P**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Analýza řízení nákladů v konkrétním podniku**

Zadávací katedra: **Katedra podnikové ekonomiky a managementu**

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

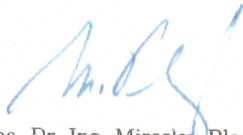
1. Charakterizujte náklady a uveďte jejich členění.
2. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt a popište jeho činnost.
3. Vypracujte analýzu nákladů podnikatelského subjektu.
4. Na základně analýzy zhodnoťte současnou situaci a navrhněte doporučení pro optimalizaci řízení nákladů.

Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**  
Seznam odborné literatury:


- **DOYLE, David.** *Strategické řízení nákladů.* 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- **FIBÍROVÁ, Jana a ŠOLJAKOVÁ, Libuše.** *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku.* 1. vyd. Praha: Aspi, 2005. 263 s. ISBN 80-73-570-84-X.
- **OGER, Brigitte a FIBÍROVÁ, Jana.** *Řízení nákladů.* 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86-009-246.
- **POLLAK, Harry.** *Jak odstranit neopodstatněné náklady.* 1. vyd. Praha: Grada Publishing a. s., 2005. 148 s. ISBN 80-247-1047-1.
- **POPESKO, Boris.** *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* 1. vyd. Praha: Grada Publishing a. s., 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marta Nosková, Ph.D.**  
Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2017**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2018**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Doc. PaedDr. Dana Egerová, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Analýza řízení nákladů v konkrétním podniku“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 17. 4. 2018

.....

podpis autora



## **Poděkování**

Děkuji Ing. Martě Noskové, Ph.D. za rady a odborný dohled v průběhu zpracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Michalovi Kučerovi a zaměstnancům firmy Dragon Press, s.r.o. za poskytnuté informace, ochotu a trpělivost.

## Obsah

<b>Úvod</b> .....	<b>8</b>
<b>1 Náklady</b> .....	<b>9</b>
1.1 Charakteristika nákladů.....	9
1.2 Náklady, výnosy, zisk.....	10
1.2.1 Transformační proces podniku.....	10
1.2.2 Vztah nákladů, výnosu a zisku.....	10
1.3 Pojetí nákladů v manažerském a finančním účetnictví.....	11
1.4 Metody členění nákladů.....	14
1.4.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.4.2 Účelové členění nákladů.....	16
1.4.3 Členění nákladů v závislosti na změně objemu prováděných výkonů.....	18
1.4.4 Další kategorie nákladů.....	23
1.5 Nákladová funkce.....	25
1.5.1 Nákladová funkce graficky.....	25
1.5.2 Nákladová funkce v krátkém období.....	26
1.5.3 Nákladová funkce v dlouhém období.....	26
1.5.4 Nákladová funkce matematicky.....	28
1.6 Modelování nákladů.....	29
1.6.1 Klasifikační analýza.....	29
1.6.2 Regresní a korelační analýza.....	29
1.6.3 Metoda dvou období.....	30
1.6.4 Grafická metoda.....	30
1.7 Analýza bodu zvratu.....	31
1.7.1 Bod zvratu graficky.....	32
1.7.2 Bod zvratu matematicky.....	32

1.8 Efekt provozní páky .....	34
<b>2 Hodnocení efektivity podniku.....</b>	<b>37</b>
2.1 Efektivnost podniku.....	37
2.1.1 Účinnost, úspornost .....	37
2.1.2 Ukazatelé efektivity .....	38
<b>3 Představení vybraného podnikatelského subjektu.....</b>	<b>40</b>
3.1 Základní informace o společnosti.....	40
3.2 Historie společnosti .....	41
3.2.1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření (VH) společnosti.....	41
3.3 Současná situace společnosti.....	43
3.3.1 Organizační struktura firmy .....	43
3.3.2 Portfolio výrobků a služeb.....	45
3.3.3 Sponzoring.....	47
3.3.4 Spolupráce .....	47
3.3.5 Konkurence.....	48
<b>4 Náklady společnosti Dragon Press, s.r.o.....</b>	<b>49</b>
4.1 Členění nákladů .....	49
4.1.1 Druhové členění nákladů.....	49
4.1.2 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby .....	52
4.2 Analýza nákladů .....	56
4.2.1 Horizontální analýza.....	56
4.2.2 Vertikální analýza.....	58
4.3 Nákladová funkce .....	60
4.3.1 Globální nákladová funkce.....	60
4.3.2 Odhad nákladové funkce pro rok 2017 .....	61
4.4 Bod zvratu .....	63
4.4.1 Bod zvratu matematicky.....	63

4.4.2 Bod zvratu graficky .....	65
<b>5 Hodnocení efektivity podniku.....</b>	<b>66</b>
5.1 Ukazatel haléřové nákladovosti.....	66
5.2 Ukazatele rentability.....	66
5.2.1 Rentabilita celkového kapitálu (ROA) .....	67
5.2.2 Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) .....	67
5.2.3 Rentabilita tržeb (ROS) .....	68
5.2.4 Porovnání výsledků s odvětvím.....	68
<b>6 Návrhy na zlepšení situace podniku .....</b>	<b>70</b>
6.1 Optimalizace nákladů .....	70
6.1.1 Náklady na materiál.....	70
6.1.2 Zvýšení využití kapacity.....	71
6.1.3 Náklady na subdodávky .....	71
6.1.4 Finanční výpomoc .....	72
6.2 Zvýšení výnosů.....	73
6.2.1 Prodej odpadu.....	73
6.3 Udržení situace .....	74
6.3.1 Udržování stálých zaměstnanců .....	74
6.3.2 Zlepšení komunikace se zákazníky prostřednictvím internetu.....	75
<b>Závěr.....</b>	<b>76</b>
<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>78</b>
<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>79</b>
<b>Seznam použitých zkratk.....</b>	<b>80</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>82</b>
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>85</b>

## Úvod

Jedním z hlavních cílů každého podnikatele by měla být schopnost dosáhnout zisku. Ke stanovení jeho výše je nezbytná znalost výnosů a nákladů. K tomu, aby podnik dosáhl zisku v maximální možné výši, je, mimo jiné, nutné správné řízení nákladů. Ty se řadí mezi nejvýznamnější charakteristiky v podniku, a proto je důležité je správně třídit, analyzovat, a zejména využít co nejvíce způsobů pro jejich snížení.

Tato práce je zaměřena na náklady a jejich analýzu ve vybraném podniku. Cílem práce je charakterizovat náklady, uvést jejich členění a následně analyzovat náklady společnosti Dragon Press, s.r.o. Na základě této analýzy by měla být navržena opatření, která by vedla ke snížení nákladů a jejich optimalizaci.

Práce je rozdělena na dvě hlavní části. První část je teoretická a je složena ze dvou kapitol. Zabývá se charakteristikou nákladů a jejich členěním. Stěžejní částí celé práce je druhá, praktická, která obsahuje 4 kapitoly. První z nich je zaměřena na společnost Dragon Press, s.r.o. a popisuje její činnost, historii a vývoj výsledku hospodaření. Dále je věnována pozornost současné situaci společnosti. Je popsána její organizační struktura, spolupráce a sponzoring, konkurence a je představeno portfolio výrobků a služeb. Druhá kapitola praktické části je vyčleněna pro samotnou analýzu nákladů společnosti. V první řadě je provedeno členění nákladů společnosti z hlediska druhů a v závislosti na změně objemu výroby. Dále je vypracována, s tím související, horizontální a vertikální analýza nákladů. Na základě informací a vyčíslení fixních a variabilních nákladů, je vypočítána nákladová funkce a proveden její odhad pro následující rok pomocí metod uvedených v teoretické části. S tím souvisí i vyčíslení bodu zvratu pro tyto roky a následuje i jeho grafické znázornění. Pátá kapitola práce se zabývá hodnocením efektivnosti podniku. Jako první je vypočítán ukazatel haléřové nákladovosti a dále jsou, na základě vzorců známých z teoretické části, vypočítány hlavní ukazatele efektivnosti. Tyto hodnoty jsou následně porovnány s odvětvím, do kterého tisk a s tím související činnosti spadají. V poslední kapitole jsou uvedeny konkrétní návrhy, kterými by bylo možné snížit náklady, zvýšit zisk a zlepšit tak situaci společnosti.

# 1 Náklady

## 1.1 Charakteristika nákladů

Náklady zastupují jednu z hlavních charakteristik hospodářské činnosti podniku. Každá společnost musí mít neustálý přehled a dostatečné informace o činnostech a způsobech chování, které způsobují vysoké náklady. Každá ekonomická aktivita, kterou podnik vykonává, je spojena se vznikem nákladů (Křikač 2005, Doyle 2002).

Obecně lze náklady definovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů (např. práce, materiálu, kapitálu). Různé definice nákladů vychází z jejich odlišného chápání jednotlivými skupinami uživatelů, které bude upřesněno v kapitole 1.3. Náklady z hlediska finančního účetnictví je možné definovat jako „*peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů*“ (Synek a kol. 2011, str. 80). Náklady jsou tedy záměrně vynaloženy k zajištění výnosů podniku (Synek a kol. 2011).

Z hlediska ekonomického pojetí náklady charakterizují kromě zaplacených peněz za spotřebu výrobních faktorů i všechno ostatní, co bylo obětováno (Synek, Kislingerová a kol. 2015). Ekonomové tedy definují náklady jako „*peněžně vyjádřené oběti na statcích a výkonech*“ (Taušl Procházková a kol. 2014, str. 81).

Důležité je, aby byly rozlišeny pojmy náklady a peněžní výdaje. Peněžní výdaje představují reálný úbytek peněžních prostředků podniku (skutečný tok peněz), přičemž se nemusí věnovat pozornost tomu, za jakým účelem byly použity. Výsledným jevem je tedy snížení peněžních prostředků na bankovních účtech nebo hotovosti v pokladně. Jako příklad peněžního výdaje lze uvést nákup automobilu nebo budovy. Za náklad jsou považovány až následné odpisy, jimiž je převáděna hodnota majetku do nákladů. Náklady mohou vznikat buď ve stejném okamžiku jako peněžní výdaje, nebo dříve, či dodatečně, ale vždy se musí vztahovat k výnosům příslušného období (Synek a kol. 2011).

„*Musí být zajištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím*“ (Synek a kol. 2011, str. 80).

Aby byla tato shoda zaručena, používá se v účetnictví tzv. časové rozlišení nákladů a výnosů, pomocí něhož se náklady a výnosy přenáší mezi obdobími a jsou označovány jako přechodné. Například nájemné, které je zaplaceno předem, je chápáno jako náklad

příštího období. V okamžiku úhrady bylo výdajem, ale až v měsíci, za který je nájemné hrazeno, vstupuje do nákladů. Stejně tak rezervy na mzdy za dovolenou. Vytváří se v každém měsíci a jsou tak pro podnik nákladem, ale výdajem se stávají až v měsíci, kdy zaměstnanci dovolenou čerpají (Synek a kol. 2011).

Příkladem situace, kdy jsou výdaje v jednom okamžiku zároveň i náklady, jsou placené úroky z úvěru. Zatímco samotná splátka je považována pouze za peněžní výdaj, hrazené úroky se stávají najednou jak výdajem, tak i nákladem (Taušl Procházková a kol. 2014).

## 1.2 Náklady, výnosy, zisk

### 1.2.1 Transformační proces podniku

Náklady a výnosy pronikají celým manažerským účetnictvím. K tomu, aby mohly být realizovány jednotlivé podnikové aktivity, je potřeba vložit určité množství zdrojů (například materiálu, práce apod.). Při plnění těchto aktivit jsou zdroje zpracovávány a transformovány na požadované výstupy (například výrobky a služby). Tyto výstupy jsou také označovány jako výkony a obecně jsou považovány za nositele ekonomického prospěchu. Ekonomická užitečnost, kterou vytvořené výstupy přinášejí, se v podniku projevuje v podobě výnosů. Naopak vstupy, které byly použity a spotřebovány, vystupují v podobě nákladů (Dvořáková, Červený 2011).

Soubor všech činností, které podnik uskutečňuje s cílem změnit podnikové vstupy na výstupy, je obecně nazýván jako podnikový transformační proces. Tuto proměnu znázorňuje obrázek číslo 1 (Zámečník, Tučková, Hromková 2007).

Obrázek č. 1: Podnikový transformační proces



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, Červený 2011

### 1.2.2 Vztah nákladů, výnosu a zisku

Náklady jsou spolu s výnosy a výsledkem hospodaření považovány za tři základní prvky, které jsou důležité pro hospodaření kteréhokoli podniku a na které se musí manažeři zaměřit.

V kontrastu k nákladům jsou znázorněny výnosy a tyto dvě hodnoty jsou základem k vyjádření zisku ve finančním účetnictví. Výnosy je možno charakterizovat jako peněžní částky, které se v podniku objevují v okamžiku prodeje zboží nebo v okamžiku poskytnutí služby. Stejně jako je nutné rozlišovat náklady od peněžních výdajů, musí se dát pozor na rozdíl mezi pojmy výnosy a peněžní příjmy. Ty jsou chápány jako reálný příjem peněz na bankovní účty nebo do pokladny. Mezi klíčové výnosy patří tržby za prodej zboží nebo poskytnutí služeb. Výše těchto tržeb se určí jako rozdíl mezi cenou zboží, za kterou bylo prodáno a cenou, za kterou bylo nakoupeno nebo také jako součin jednotkové prodejní ceny výkonu a objemu produkce v kusech (Synek a kol. 2011).

Pokud se od výnosů odečtou vynaložené náklady, je získán výsledek hospodaření. Ten může nabývat dvou podob a to zisku či ztráty. Podnik dosahuje zisku, pokud jsou jeho výnosy větší než náklady. Naopak, pokud podnikové výnosy nestačí k pokrytí všech nákladů, tedy, že náklady jsou vyšší než výnosy, hovoří se o ztrátě. Výše zisku pak odpovídá kladnému rozdílu těchto dvou hodnot a výše ztráty odpovídá jejich zápornému rozdílu (Synek a kol. 2011).

### **1.3 Pojetí nákladů v manažerském a finančním účetnictví**

V rámci manažerského a finančního účetnictví je kladen důraz na jejich rozdílný obsah, a proto jsou uplatňovány dva odlišné způsoby pojetí nákladů:

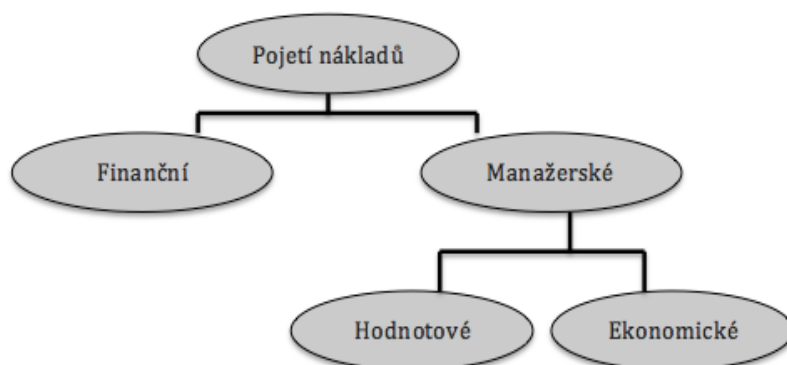
- finanční
- manažerské

Manažerské pojetí nákladů se dále dělí na dvě odlišná pojetí – hodnotové a ekonomické (Popesko, Papadaki 2016, Král a kol. 2010).

Vztah rozdílných přístupů k pojetí nákladů zobrazuje následující obrázek č. 2.



Obrázek č. 2: Pojetí nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki 2016

**Finanční pojetí** je používáno ve finančním účetnictví a náklady jsou zde vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu. Lze tedy říci, že ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako spotřeba externích vstupů, které podnik eviduje v účetním systému. To se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv. Úbytek prospěchu vede v konečném důsledku ke snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. Náklady ve finančním účetnictví se projeví až tehdy, kdy ekonomický zdroj vypotřebuje svou užitečnost, tedy v okamžiku, kdy se spotřebuje. Jedním z neopomenutelných faktů je, že náklady ve finančním účetnictví jsou znázorňovány v cenách, za které byly ekonomické zdroje pořízeny nebo v hodnotě vyjadřující nárůst pasiv. Finanční účetnictví se věnuje zejména vztahům mezi podnikem a jeho okolím a finanční pojetí nákladů je tedy využíváno externími uživateli (Popesko, Papadaki 2016, Dvořáková, Červený 2011, Král a kol. 2010). Mezi externí uživatele se řadí odběratelé, dodavatelé a také různé finanční instituce a stát, který dohlíží na plnění povinností (Fibírová, Šoljaková 2005).

**Manažerské pojetí** nákladů se uplatňuje v manažerském, jinak také vnitropodnikovém, účetnictví. Toto pojetí je využíváno pro potřeby manažerského řízení podniku, kdy manažeři považují za náklady pouze takové vstupy, které souvisejí s určitou činností uvnitř podniku anebo vzniknou až v budoucnu (Popesko, Papadaki 2016).

Manažerské účetnictví potřebuje mnohem více informací o struktuře a členění nákladů, které pracovníci různých úrovní vyžadují pro rozhodování, a poskytuje více informací o výsledcích podniku, které jsou často ve finančním účetnictví skrývány kvůli konkurenci (Král a kol. 2010).

Náklady jsou zde tedy charakterizovány jako „*hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností*” (Popesko, Papadaki 2016, str. 28).

V rámci manažerského účetnictví se náklady projeví ihned v okamžiku vydání konkrétního ekonomického zdroje. Může se jednat například o nákup materiálu a zboží nebo nákup stroje. Pro každý náklad v manažerském účetnictví je jednoznačně stanoven jeho nositel. Mezi nositele nákladů mohou patřit výrobky, služby, pracovníci, útvary, aktivity apod. Spojení nákladu s jeho nositelem slouží k vyhodnocování hospodárnosti, efektivnosti a ekonomické účinnosti. Manažerské pojetí nákladů je možné, na základě rozdílného vyjádření a ocenění nákladů, dále rozdělit na hodnotové a ekonomické (Dvořáková, Červený 2011).

**Hodnotové pojetí** má za cíl poskytovat informace pro běžné (operativní) řízení podniku a kontrolovat průběh aktuálně probíhajících podnikových procesů. Ekonomické zdroje se v hodnotovém pojetí oceňují na základě reprodukčních cen, tedy takových, které odpovídají jejich aktuální skutečné hodnotě. Předpokládá se, že právě probíhající procesy zajistí, kromě návratnosti jejich původní peněžní investice, i obnovení použitých zdrojů v jejich původní hodnotě a v cenách, které odpovídají jejich současné výši (Popesko, Papadaki 2016).

Zobrazují se zde náklady shodné s finančním účetnictvím, jinak zvané explicitní, a také náklady, které se v rámci manažerského účetnictví buď vůbec nevykazují, anebo v jiné výši než v účetnictví finančním. Tyto náklady jsou dle Popeska a Papadaki (2016) označovány jako kalkulační druhy nákladů a patří mezi ně například kalkulační nájemné, kalkulační odpisy, kalkulační úroky apod. (Oger, Fibírová 1998).

*„**Ekonomické pojetí** nákladů odpovídá hodnotě, kterou můžeme získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou kapacitu“* (Popesko, Papadaki 2016, str. 28). Vychází z myšlenky, že ne všechny náklady, které se evidují a jsou vyčísleny v okruhu hodnotového a ekonomického pojetí nákladů, se vykazují také v rámci finančního účetnictví. Tyto náklady jsou nazývány náklady implicitními. Ekonomické pojetí se vztahuje k oportunitním nákladům, které jsou typickým příkladem, protože se s nimi ve finančním účetnictví nekalkuluje. Jako příklad je možno uvést ušlý úrok z peněžních prostředků, které jsme mohli investovat, ale místo toho byly vázány v zásobách.

Zatímco v manažerském účetnictví se tento typ nákladů musí evidovat, protože je důležitý pro manažerské rozhodování, ve finanční účetnictví není vůbec za náklad považován (Popesko, Papadaki 2016, Dvořáková, Červený 2011).

Rozdílné vnímání nákladů ve finančním a manažerském účetnictví se projevuje i opačně. Stejně jako příklad nákladů, se kterými se nekalkuluje ve finančním účetnictví, je možné uvést případ, kdy se s nákladem počítá ve finančním účetnictví, ale v manažerském ne. Typický příklad tohoto nákladu jsou kurzové rozdíly, které se ve finančním účetnictví běžně objevují jako náklad, ale v manažerském účetnictví do nákladů nevstupují (Popesko, Papadaki 2016).

#### **1.4 Metody členění nákladů**

Snaha o optimalizaci nákladů hraje v každém podniku velkou roli. Pokud chce podnik zvyšovat svou výkonnost založenou na optimalizaci nákladů, je důležité identifikovat jejich vlastnosti. Musí se určit, jakými složkami jsou náklady podniku tvořeny, jejich chování při změnách v činnostech podniku a také to, jaký je jejich vztah k výkonům podniku. Aby se mohly tyto vztahy zkoumat a efektivně náklady řídit, je v první řadě nutné roztrždit velké množství nákladových položek do skupin podle podobnosti (Popesko, Papadaki 2016).

*„Úkolem členění nákladů je odlišit skupiny nákladů podle stanovených kritérií, v souvislosti s rozhodovacími úlohami, které management při hodnotovém řízení řeší“* (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, str. 108).

Existuje mnoho metod, jakými je možno podnikové náklady klasifikovat. Členění musí mít vztah k řešení určitých otázek a rozhodnutí v rámci manažerského účetnictví a je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko, Papadaki 2016).

Náklady se zpravidla třídí podle:

- druhů
- účelu
- závislosti na změnách objemu výroby
- původu spotřebovaných vstupů
- činností apod. (Taušl Procházková a kol. 2014).

### 1.4.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění vychází z klasifikace nákladů ve finančním účetnictví a odpovídá tedy jejich finančnímu pojetí. Náklady jsou členěny na jednotlivé druhy na základě jejich ekonomické podstaty, která je zobrazena při jejich vstupu do podniku z externího prostředí. Nákladovým druhům jsou přiřazovány určité vlastnosti, které jsou pro ně charakteristické. Zpravidla se uvádí tři základní vlastnosti nákladových druhů. První a nejdůležitější vlastností je, že se v účetnictví zobrazují hned při jejich vstupu do podniku, tedy, že jsou prvotní. Další významnou vlastností je jejich externí charakter. Vznikají stykem podniku s externím okolním – spotřebou materiálu, práce a služeb od jiných subjektů. Poslední vlastností je jejich jednoduchost z hlediska dalšího členění, tzn., že se nedají dále členit (Popesko, Papadaki 2016, Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007).

Druhové náklady tedy nezahrnují interní náklady. Interní náklady jsou považovány za druhotné a složené a vznikají spotřebou výkonů, které byly vytvořeny uvnitř podniku v rámci spolupráce mezi jednotlivými útvary. Výše druhotných nákladů se stanovuje vnitropodnikovým ohodnocením (Dvořáková, Červený 2011).

Druhové členění nákladů je považováno za nejčastěji používané. Základními druhy nákladů jsou:

- a. spotřeba materiálu a energie
- b. spotřeba služeb (doprava, nájemné, telekomunikační služby)
- c. mzdové náklady a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků
- d. odpisy dlouhodobých aktiv (hmotných i nehmotných)
- e. finanční náklady (pojistné, bankovní úroky) (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007).

Pokud je toto členění provedeno správně, lze jej využít pro získání podrobnějších informací o spotřebovaných zdrojích. Relativní podíl jednotlivých nákladových druhů může pomoci odhalit např. druhy nákladů, na které je potřeba se zaměřit a také jaký mají jednotlivé druhy nákladů význam, tedy, jakou hrají v podniku roli. Kromě toho se získají důležité údaje o tom, které zdroje, od kterých dodavatelů byly spotřebovány a také to, kdy byly spotřebovány (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007, Popesko, Papadaki 2016).

Tyto informace slouží k zajištění rovnováhy mezi pohotovostí podnikových zdrojů a jejich zajištěním od externích dodavatelů. Přebytečná pohotovost kteréhokoliv základního druhu zdroje vede k jeho neefektivnímu využití. Naopak kvůli nedostatku zdroje není možné uskutečnit konkrétní podnikový proces. Soulad mezi okamžikem dodávky potřebných zdrojů s okamžikem jejich spotřeby napomáhá efektivnímu řízení pracovního kapitálu a vede také k efektivnějšímu řízení peněžních toků (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007).

Druhové členění nákladů se využívá například při sestavování výkazu zisku a ztrát nebo v účetní osnově a k různým druhům analýz (např. zisku nebo přidané hodnoty) (Synek, Kislingerová a kol. 2015, Fibírová, Šoljaková, Wagner 2007).

#### 1.4.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů dle účelu jejich vynaložení se rozlišuje buď podle výkonů (kalkulační), nebo podle útvarů. Účelové třídění nákladů dle útvarů se používá především ve větších podnicích a jedná se o třídění z hlediska místa vzniku a zodpovědnosti. Pod pojmem útvar se rozumí tzv. střediska. Střediska představují oblastně vytyčené části podniku. Může jím být například středisko odbytu, správa, dílna, slévárna nebo zásobování apod. Každé nákladové středisko zaznamenává vlastní náklady a výnosy a je za ně odpovědné (Synek, Kislingerová a kol. 2015, Taušl Procházková a kol. 2014).

Z hlediska útvarů podniku se náklady dělí na jednicové a režijní. **Jednicovými** náklady střediska se pak rozumí náklady, které lze jednoznačně připočítat konkrétnímu nákladovému středisku. Naopak, mezi **režijní** náklady jsou řazeny ty, které nelze přímo připočítat konkrétnímu středisku a musí být přiděleny podle jakéhosi klíče. Režijní náklady se obvykle rozlišují na materiálové, výrobní, správní a odbytové (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

Podniky, zejména malé, které nejsou rozděleny na střediska, používají pouze členění nákladů dle výkonů. To umožňuje určit náklady podle jednotlivých výrobků, které jsou, jak již bylo zmíněno, považovány za nositele nákladů. Náklady se dělí dle způsobu, kterým jsou přiřazovány k výkonům na přímé a nepřímé (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

**Přímé náklady** je možné jednomu výkonu (výrobku, službě) přiřadit jednoznačně a není nutné je dále rozpočítávat. Přímé náklady souvisejí přímo s vytvořením určitého

výrobku, který je zodpovědný za existenci nákladu. Do přímých nákladů zpravidla patří náklady na výrobní materiál, obaly nebo přímé mzdy (Dvořáková, Červený 2011).

**Nepřímé náklady** jsou společné pro více druhů výrobků nebo jsou vynakládány na chod celého podniku. Nelze je jednoznačně spojit s určitým výkonem v podniku a výkony tedy nejsou zodpovědné za existenci nákladů. Mezi nepřímé náklady patří např. nájemné, odpisy, nepřímé mzdy. Aby mohly být výkonům přiřazeny, je nutné využít vhodných kalkulačních metod (Dvořáková, Červený 2011).

Pojmem kalkulace se obecně rozumí písemný přehled o dílčích položkách nákladů a jejich úhrn na jednotku výkonu neboli kalkulační jednici (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

V podniku jsou náklady rozpočítávány pomocí náležitě stanovených jednotek. Těmi může být například jednotka času, jednotka množství, hmotnosti nebo plochy (1 hodina, 1 kus, 1 pracovník, 1 kilo, 1 metr čtvereční). Nepřímé náklady jsou tímto způsobem přepočítávány na jednotku výkonu neboli kalkulační jednici, kterou se rozumí např. výrobek, polotovar nebo službu (Dvořáková, Červený 2011, Synek, Kislingerová a kol. 2015).

Kalkulace jsou považovány za nejvýznamnější nástroj pro alokaci podnikových nákladů. Přehled jednotlivých nákladových položek poskytuje tzv. kalkulační vzorec. Všeobecný kalkulační vzorec nemusí podniky povinně využívat a každý podnik si může vzorec upravovat individuálně podle vlastních potřeb. Většina z nich jej přesto využívá (Synek, Kislingerová a kol. 2015, Taušl Procházková a kol. 2014).

Všeobecný vzorec používaný ke kalkulacím v ČR má formu (obrázek č. 3):

Obrázek č. 3: Všeobecný kalkulační vzorec

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby (provozu)	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk (ztráta)	
<hr/>	
Cena výkonu (základní)	

Zdroj: Král a kol. 2012, str. 138

Členění nákladů dle účelu zobrazuje příčinný vztah mezi náklady a účelem jejich vynakládání, a proto je klíčové pro hospodárnost produkce jak jednotlivých výrobků, tak podnikových středisek a podniku jako celku. Stejně jako základními prostředky řízení nákladů podle výkonů jsou kalkulace, základními prostředky pro řízení nákladů dle podnikových středisek jsou nákladové rozpočty.

#### **1.4.3 Členění nákladů v závislosti na změně objemu prováděných výkonů**

Toto členění je považováno za jeden z nejdůležitějších nástrojů pro řízení nákladů v podniku. Je také důležité pro řízení výše a vývoje zisku (Fibířová, Šoljaková, Wagner 2007).

Zatímco předchozí rozdělení nákladů se zabývalo jejich využitím již v minulosti, toto členění se zabývá zkoumáním vývoje nákladů v budoucnosti, a navíc při různých objemech výkonů. Právě kvůli sledování chování nákladů při jejich různých budoucích objemech je tato klasifikace specifická pro manažerské účetnictví. Správné porozumění reakcím nákladů na změny ve výkonech je velmi důležité pro následné manažerské rozhodování (Popesko, Papadaki 2016).

V rámci tohoto členění se rozlišují tři skupiny nákladů:

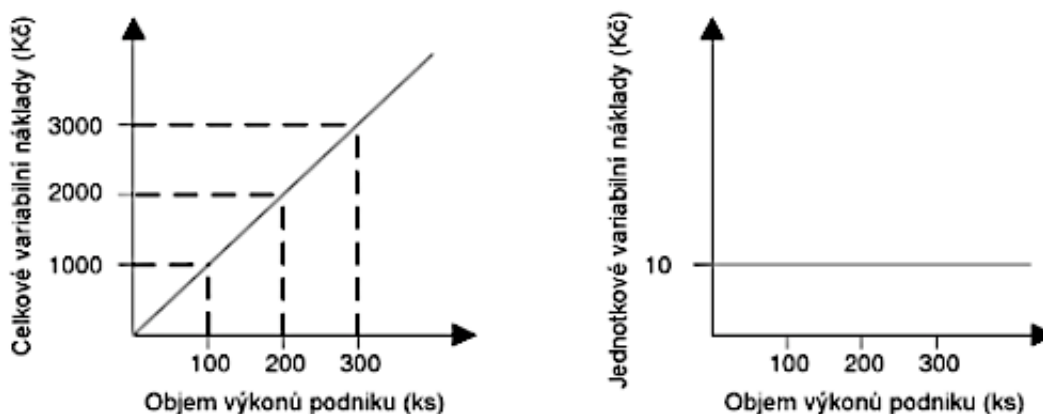
- variabilní náklady
- fixní náklady
- smíšené náklady

Rozdělení těchto kategorií se v různých publikacích liší a často se používají pouze kategorie fixních a variabilních nákladů. Popesko a Papadaki (2016) však definují třetí, dodatečnou, skupinu tzv. smíšených nákladů.

Pod pojmem **variabilní náklady** se obecně rozumí takové náklady, jejichž výše se mění se změnou objemu výkonů. Pokud jsou tedy plně zaměstnány všechny výrobní faktory, je jejich výše významná. Když však není co vyrábět a k výrobě tím pádem téměř nedochází, velikost variabilních nákladů je zanedbatelná (Pollak 2005, Popesko, Papadaki 2016).

První a nejdůležitější podobou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady. Ty se mění přímo úměrně se změnou objemu výkonů, tzn., že každá změna v úrovni aktivity způsobí přímo úměrnou změnu variabilních nákladů. Patří sem například přímé mzdy a přímý materiál, ale i nevýrobní náklady, jako například náklady na pohonné hmoty, které se mění podle počtu ujetých kilometrů. Jak je zobrazeno na obrázku č. 4, křivka celkových proporcionálních nákladů se vyvíjí lineárně, ale křivka jednotkových variabilních nákladů je konstantní.

Obrázek č. 4: Celkové a jednotkové variabilní náklady



Zdroj: Popesko, Papadaki 2016, str. 39

Výše variabilních nákladů se ale ne vždy mění proporcionálně. Charakter vývoje variabilních nákladů může nabývat dalších dvou podob:

- nadproporcionální náklady
- podproporcionální náklady

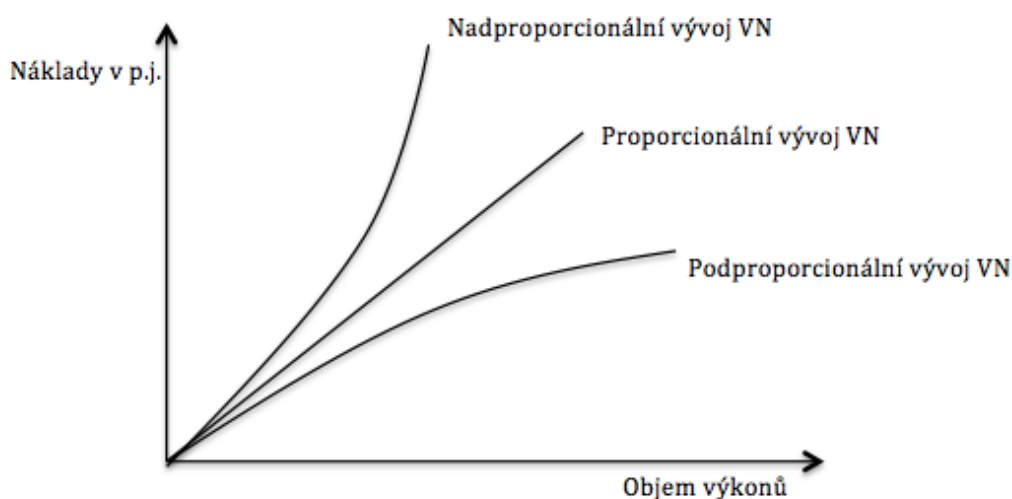
Pokud výše nákladů roste rychleji, než roste objem produkce, hovoří se o tzv. **nadproporcionálních** nákladech. Jako příklad lze uvést mzdy dělníků ve výrobě,



kdy je zaměstnavatel nucen, kvůli rostoucímu objemu výroby, přidat dodatečné (noční, víkendové) směny nebo práce přesčas. Mzdové náklady tak rostou rychleji než v běžných pracovních dnech. Pokud však nastane situace, kdy náklady rostou pomaleji, než objem produkce, jedná se o **podproporcionální** vývoj nákladů. Například některé položky materiálových nákladů mohou mít tento charakter, kdy je při nákupu velkého množství materiálu poskytnuta množstevní sleva (Popesko, Papadaki 2016, Oger, Fibírová 1998).

Tři způsoby chování variabilních nákladů (VN) zobrazuje následující obrázek č. 5.

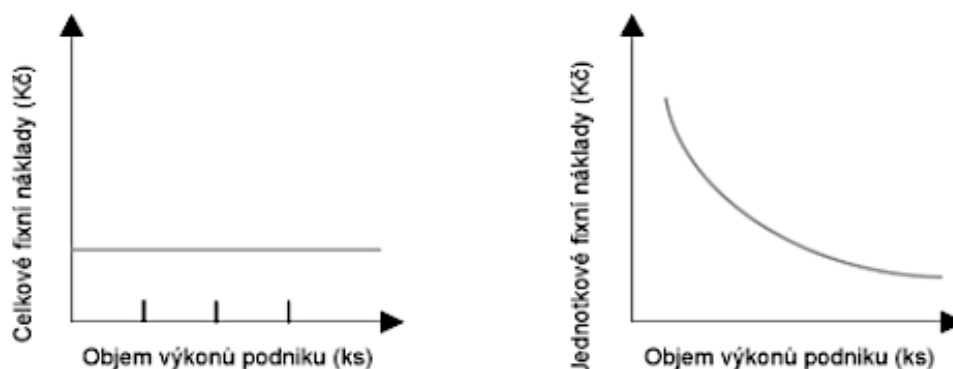
Obrázek č. 5: Průběh variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu produkce



Zdroj: vlastní zpracování dle Červený, Dvořáková 2011

Pokud výše nákladů zůstává při změně objemu výroby v určitém časovém období neměnná, hovoří se o **fixních nákladech (FN)**. Firma je musí vynakládat, i pokud nic nevyrábí. Do fixních nákladů se zahrnuje velká část režii, např. nájemné, poplatky, úroky z půjček, pojištění, odpisy budov a zařízení, náklady na osvětlení a vytápění. Fixními náklady jsou také splátky leasingu a půjček. Zatímco celkové fixní náklady zůstávají při změně objemu výkonů konstantní, jednotkové fixní náklady se při zvýšení objemu výroby snižují. Děje se tak proto, že celkové fixní náklady se rozpočítávají do stále většího počtu výkonů a tento jev je obecně označován jako degrese fixních nákladů (Synek a kol. 2011, Dvořáková, Červený 2011, Pollak 2005). Křivky celkových a jednotkových fixních nákladů jsou zobrazeny na obrázku č. 6.

Obrázek č. 6: Celkové a jednotkové fixní náklady

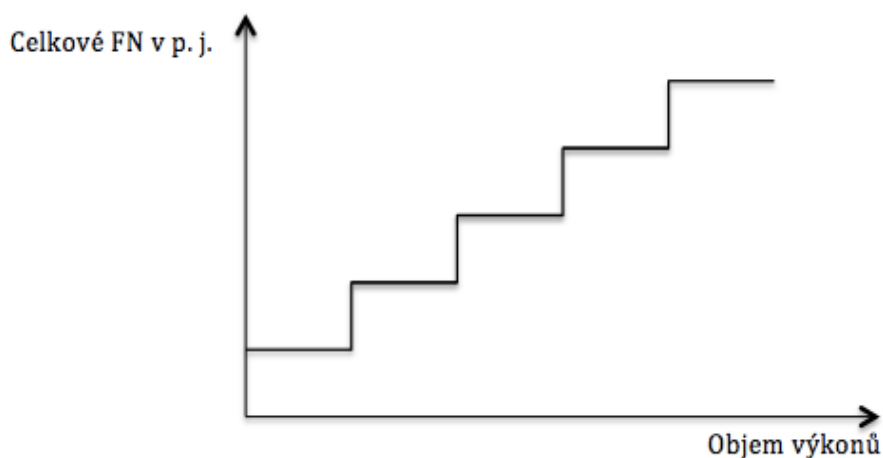


Zdroj: Popesko, Papadaki 2016, str. 39

Rozlišení fixních a variabilních nákladů je důležité pouze v krátkém časovém období. V dlouhém období žádné fixní náklady neexistují, protože jsou již všechny výrobní faktory proměnné. Fixní náklady jsou v rámci určitého intervalu objemu výroby neměnné, ale v dlouhém období se měnit mohou. Pokud tomu tak je, fixní náklady se nemění plynule, ale skokem. Jednorázově se navýší a dále pokračují v neměnném vývoji. Například při změnách výrobní kapacity nebo výrobního programu, při změnách nabízeném sortimentu nebo v důsledku zavádění nových technologií atd. (Synek a kol. 2011, Popesko, Papadaki 2016, Taušl Procházková a kol. 2014).

Skokově se zvyšující průběh celkových fixních nákladů zobrazuje obrázek č. 7.

Obrázek č. 7: Skokové zvyšování fixních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, Červený 2011

V souvislosti s fixními náklady mohou nastat další 3 jevy:

- relativní úspora fixních nákladů
- nevyužité fixní náklady
- remanence nákladů

Pokud dochází ke zvyšování objemu produkce při neměnné výši fixních nákladů, hovoří se o tzv. **relativní úspoře fixních nákladů**, kterou Synek a kol. 2011 vypočítává podle vzorce:

$$U = FN \times (k - 1) \quad (1)$$

kde: U ... relativní úspora fixních nákladů v Kč

k ... koeficient růstu objemu výroby, vypočítá se jako (Q1/Q0)

Jedním z významných měřítek při řízení zisku a hospodárnosti využívaných zdrojů je výrobní kapacita a její využití. Každý stroj má k dispozici určitou kapacitu, která udává maximální objem produkce, který je možné při daných fixních nákladech a za určité období vytvořit. Tato kapacita nemůže být překročena a v praxi je to zpravidla nereálné. Teoreticky je možné fixní náklady, které zabezpečují danou kapacitu, rozdělit na dvě části – využitá a **nevyužitá fixní náklady**. K existenci nevyužitých neboli volných fixních nákladů dochází při neúplném využití výrobní kapacity. Pokud by byla výrobní kapacita plně nevyužita, byly by i veškeré fixní náklady nevyužitá (Dvořáková, Červený 2011, Synek a kol. 2011). Tento druh fixních nákladů je možné vyjádřit vzorcem:

$$F_n = (m - x) \times \frac{FN}{m} \quad (2)$$

kde:  $F_n$  ... nevyužitá fixní náklady

m ... objem produkce při maximálním využití kapacity

x ... skutečný objem produkce

Naopak, pokud by byla výrobní kapacita plně využita, budou všechny fixní náklady využité a vypočítají se dle následujícího vztahu:

$$F_v = x \times \frac{FN}{m} \quad (3)$$

kde:  $F_v$  ... využité fixní náklady

Pokud není výrobní kapacita využita maximálně, dojde k neefektivnímu uvolňování fixních nákladů a tím pádem ke ztrátě. Jak uvádí Dvořáková a Červený (2011), relativní ztrátu z důvodu nevyužití fixních nákladů je možné vypočítat následovně:

$$ZFN = FN \times \left(1 - \frac{Q_r}{Q_p}\right) \quad (4)$$

kde: ZFN ... relativní ztráta způsobená nevyužitím fixních nákladů

$Q_r$  ... skutečný objem výroby

$Q_p$  ... plánovaný objem výroby (kapacita) (Dvořáková, Červený 2011, str. 30).

Z výše uvedeného je jasné, že pokud roste výrobní kapacita podniku, rostou i fixní náklady. Na rozdíl od toho, **nákladová remanence** znamená, že pokud klesne objem výroby, fixní náklady však neklesají a zůstávají neměnné. Tento jev se projevuje například při vyřazování neefektivních výrobků (Dvořáková, Červený 2011).

Někdy je obtížné rozlišit náklady pouze na fixní či variabilní. Některé položky vykazují smíšený charakter, a proto se využívá třetí skupina tzv. **smíšených** nákladů. Tyto náklady lze také jinak nazvat jako semi-variabilní a řadí se mezi ně náklady, které obsahují variabilní i fixní složku. Jako příklad smíšených nákladů lze uvést náklady na údržbu. Fixní složkou jsou zde náklady na plánovanou údržbu, které jsou vynaloženy bez ohledu na úroveň výkonů a variabilní složku představují náklady, které jsou vynakládány až na základě spotřeby. Dalším, často používaným příkladem této specifické skupiny nákladů jsou mzdy obchodních zástupců. Jejich mzda je složena z fixního platu, který je každý měsíc stejný a objem prodeje či počet uzavřených smluv tak nemají vliv na její výši, a z variabilní části platu – provize, která se mění na základě objemu prodeje (CAFIN 2018, Popesko, Papadaki 2016).

#### 1.4.4 Další kategorie nákladů

Kromě výše uvedených kategorií, je možné rozeznávat další skupiny nákladů:

- přírůstkové náklady
- utopené náklady
- náklady obětované příležitosti
- relevantní/irelevantní náklady

S pojmem **přírůstkové náklady** se lze v ekonomii velmi často setkat. Jsou nazývány také jako marginální nebo mezní náklady a vyjadřují, o kolik vzrostou celkové náklady při změně objemu výroby o jednu jednotku. Mezní náklady (MN) je možné vyjádřit podle následujícího vzorce:

$$MN = \frac{\text{změna celkových nákladů}}{\text{změna objemu produkce}} \quad (5)$$

Znalost mezních nákladů je důležitá zejména pro manažery, kteří díky nim mohou stanovit takový objem produkce, který podniku přinese maximální zisk. V ekonomii obecně platí, že *„maximálního zisku se dosáhne při takovém objemu produkce, když marginální tržby se rovnají marginálním nákladům“* (Synek, Kislíngerová a kol. 2015, str. 49).

Stejně jako marginální náklady značí přírůstek celkových nákladů při změně objemu výroby o jednotku, marginální tržby značí přírůstek celkových tržeb při změně objemu prodeje o jednotku (Synek, Kislíngerová a kol. 2015).

**Utopené náklady** představují v minulosti již vynaložené, trvale ztracené peníze. Není možné je dále ovlivnit a jsou pro podnik do budoucna nepodstatné. Neměly by tedy být zvažovány při dalším rozhodování podniku, protože by mohly negativně ovlivnit jeho výsledek (Management Mania 2018, Business Dictionary 2018, Popesko, Papadaki 2016). Jako příklad utopených nákladů lze uvést situaci, kdy podnik investuje značné množství peněz na vývoj nového výrobku a po určité době se projeví, že tento vklad nepřinesl plánovaný výsledek. Firmě se však nechce výrobu zastavit, protože již bylo investováno „utopeno“ mnoho peněžních prostředků. Utracené peníze za vývoj představují utopené náklady. Podnik tuto investici už nemůže vzít zpět, a proto by neměla mít vliv na budoucí rozhodování (Science World 2018).

Ekonomické náklady zahrnují kromě skutečných nákladů i tzv. **oportunitní náklady** jinak nazývané jako náklady ušlé příležitosti. Jak již bylo zmíněno, tento typ nákladů je důležitý pro manažerská rozhodování. Představují hodnotu, která musí být obětována, pokud nejsou zdroje použity pro nejlépe možnou variantu. Jedná se například o úroky z vlastního kapitálu nebo ušlou mzdu podnikatele, kterou by mohl získat v případě, že by byl zaměstnán (Synek, Kislíngerová a kol. 2015).

Rozdělení nákladů na relevantní a irelevantní je považováno z hlediska manažerského rozhodování za nejčastěji používané. Nelze jej provádět na základě minulých dat, ale může být provedeno pouze ve vztahu k budoucnosti. Je tedy spojeno s uskutečňováním určitých rozhodnutí s dopadem do budoucnosti (Popesko, Papadaki 2016).

Je důležité určit, které náklady budou tímto rozhodnutím ovlivněny a které ne a také, zda se v závislosti na různých jeho variantách mění. **Relevantní** náklady jsou z hlediska daného rozhodnutí důležité, protože se mění v závislosti na tom, zda je, či není přijato konkrétní rozhodnutí. Významným druhem relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které se vypočítají jako rozdíl nákladů před plánovanou změnou a nákladů po její realizaci (Král a kol. 2010).

Opakem jsou **irelevantní** náklady, jejichž výše zůstává stejná bez ohledu na manažerské rozhodnutí o přijetí či nepřijetí konkrétního rozhodnutí. Nejsou tedy z hlediska daného rozhodnutí podstatné (Král a kol. 2010, Popesko, Papadaki 2016). Relevantních a irelevantních nákladů je využíváno při hodnocení manažerských rozhodnutí a plní úlohu eliminace možných zkreslení, která mohou nastat při začlenění irelevantních nákladů do rozhodovacího procesu (Popesko, Papadaki 2016).

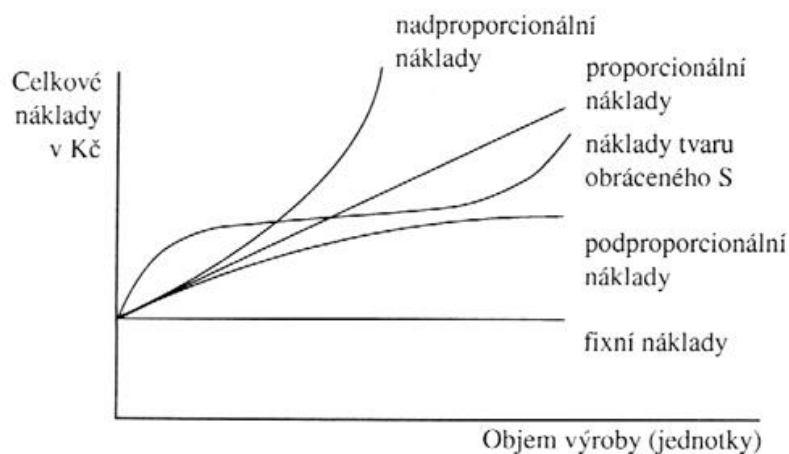
## **1.5 Nákladová funkce**

Matematické vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby je nazýváno jako nákladová funkce.

### **1.5.1 Nákladová funkce graficky**

V grafu vzniká nákladová funkce kombinací křivek proporcionálních, nadproporcionálních a podproporcionálních variabilních nákladů a ve výsledku má tvar obráceného písmene S (obrázek č. 8). Zatímco variabilní náklady začínají v nule, křivka celkových nákladů začíná na úrovni nákladů fixních. Je tomu tak proto, že pokud podnik nic nevyrábí, nevznikají žádné variabilní náklady a celkové náklady jsou tvořeny pouze určitou výší fixních nákladů. Křivka celkových nákladů pak vypadá stejně jako křivka variabilních nákladů a je s ní rovnoběžná, pouze její začátek je posunutý o výši fixních nákladů (Synek a kol. 2011, Taušl Procházková a kol. 2014).

Obrázek č. 8: Nákladová funkce graficky



Zdroj: Synek, Kislingerová a kol. 2015, str. 47

### 1.5.2 Nákladová funkce v krátkém období

Průběh nákladů je možné vyjádřit buď v krátkém období pomocí krátkodobé nákladové funkce, nebo ve dlouhém období pomocí dlouhodobé funkce. V krátkém období je možné měnit pouze některé z výrobních faktorů jako např. množství spotřebovaného materiálu nebo práce, zatímco ostatní faktory zůstávají neměnné. Nemění se například množství výrobních strojů a zařízení, budov. Tyto neměnné faktory vytvářejí fixní náklady a udávají výrobní kapacitu, která limituje objem výroby. Krátkodobé funkce nákladů jsou využívány pro operativní manažerské řízení (Synek a kol. 2011, Dvořáková, Červený 2011).

### 1.5.3 Nákladová funkce v dlouhém období

Zatímco v krátkém období jsou variabilní pouze některé výrobní činitele, v dlouhém období je možné měnit všechny. Lze například nakupovat nové stroje a budovy a navyšovat tak výrobní kapacity nebo zavádět nové technologie apod. Nepracuje se zde tedy s fixními, ale pouze s celkovými průměrnými a marginálními náklady (Synek a kol. 2011).

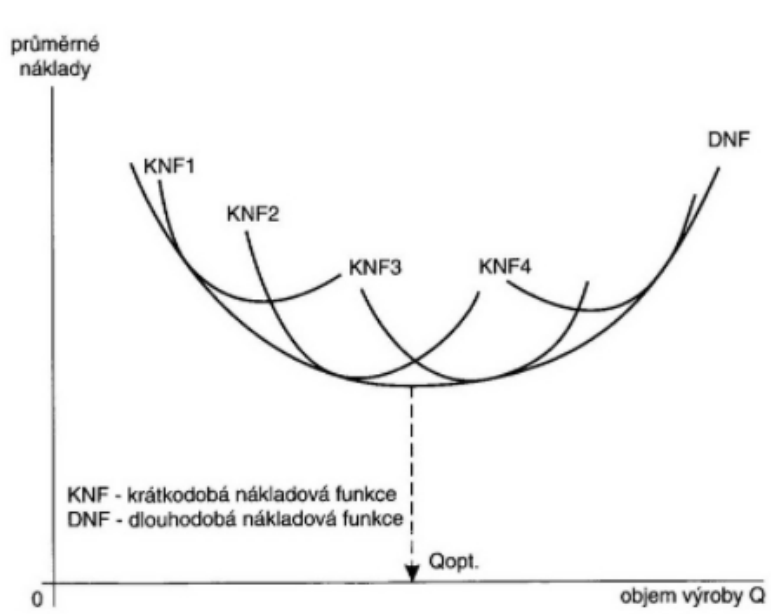
Náklady v dlouhém období bývají zpravidla nižší než náklady krátkého období. V krátkém období existují fixní náklady, které nedovolují podniku minimalizovat náklady na výstup a až dlouhé období je dostatečné na to, aby se původně fixní náklady, mohly měnit. Podnik tak reaguje na vnější požadavky a změny právě až v dlouhém období a to tím, že mění a přidává výrobní faktory (např. stroje, technologie apod.).

Díky tomu dojde k optimálnímu využití podnikových zdrojů a snížení nákladů (Vochozka a kol. 2012).

Dlouhodobé nákladové funkce využívají manažeři pro strategické řízení (Dvořáková, Červený 2011).

Tvar dlouhodobé nákladové funkce může v rámci různých sektorů ekonomiky nabývat různých podob. Typickým tvarem křivky průměrných nákladů je U-tvar, který je znázorněn na obrázku č. 9.

Obrázek č. 9: Nákladová funkce pro dlouhé období



Zdroj: Synek a kol. 2011, str. 92

Nákladová funkce průměrných nákladů dlouhého období je tvořena z částí více krátkodobých nákladových funkcí. Každá z těchto krátkodobých funkcí zobrazuje průběh nákladů pro různý objem výroby a jejich propojením vzniká již zmíněný U-tvar křivky dlouhodobé nákladové funkce. Křivka průměrných nákladů zpočátku klesá a znázorňuje tak možnost zvyšování objemu výroby zároveň se snižováním průměrných nákladů. Je tomu tak z důvodu zdokonalování technologií a zefektivňování výroby. Křivka klesá až do bodu, kdy podnik dosáhne svých minimálních průměrných nákladů. Tento bod je na křivce položen nejnižší a představuje nejefektivnější možnou výrobu, kterou již není možné dále zdokonalovat. Od této hranice začíná křivka růst. Průměrné náklady se zvyšují a spolu s tím dochází ke snižování efektivnosti výroby. Důvodem



bývá např. zvyšující se náročnost koordinace řízení nebo vysoký počet řídicích pracovníků (Synek a kol. 2011).

#### 1.5.4 Nákladová funkce matematicky

Závislost nákladů na objemu výroby je možné také matematicky vyjádřit pomocí funkce. Nejjednodušeji lze tento vztah vyjádřit pomocí lineární nákladové funkce, která zachycuje proporcionální růst nákladů a má dle Taušl Procházkové a kol. (2014) tento tvar:

$$N = FN + v_{nj} \times Q \quad (6)$$

kde:  $N$  ... celkové náklady v Kč,

$FN$  ... fixní náklady v Kč,

$v_{nj}$  ... jednotkové variabilní náklady v Kč,

$Q$  ... objem výroby v naturálních jednotkách (např. ks).

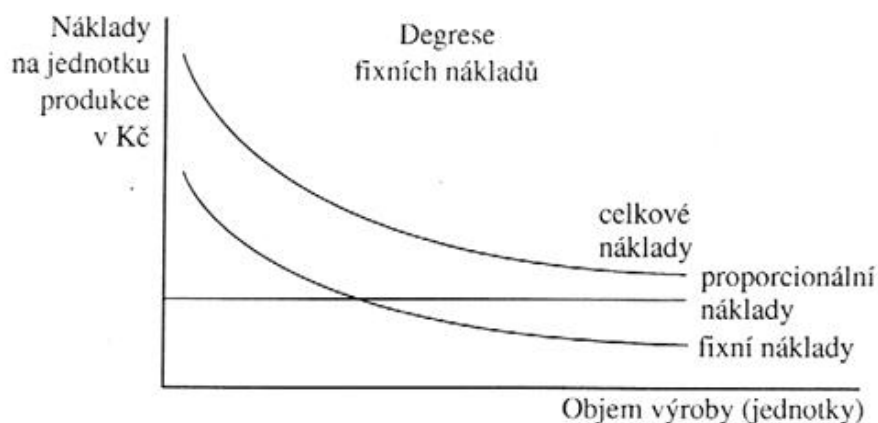
Pokud bychom chtěli zjistit výši nákladů připadajících na jednotku produkce, stačí vydělit funkci celkových nákladů objemem produkce. Tyto náklady jsou nazývány průměrné jednotkové a lze je vyjádřit následujícím vztahem:

$$N_j = \frac{FN}{Q} + v_{nj} \quad (7)$$

kde:  $N_j$  ... náklady na jednotku produkce (Taušl Procházková a kol. 2014).

Z této funkce je patrné, že, stejně jako u fixních nákladů, pokud roste objem výroby ( $Q$ ), jednotkové náklady klesají. Vysvětluje to skutečnost, že právě výše fixních nákladů se rozpočítává do stále většího počtu výrobků. S růstem objemu výroby klesají průměrné jednotkové fixní náklady a tím pádem i celkové náklady na jednotku produkce. Tento jev se obecně nazývá degrese nákladů. Průběh jednotkových nákladů a degressi nákladů znázorňuje obrázek č. 10 (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

Obrázek č. 10: Průběh jednotkových nákladů



Zdroj: Synek, Kislingerová a kol. 2015, str. 48

## 1.6 Modelování nákladů

Pro potřeby v praxi většinou stačí základní lineární nákladový model, avšak mohou existovat i obtížnější nákladové funkce, které zobrazují nelineární vývoj nákladů. Pro odhady nákladových funkcí se používá několik způsobů:

- klasifikační analýza
- regresní a korelační analýza
- metoda dvou období
- grafická metoda (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

### 1.6.1 Klasifikační analýza

Tzv. klasifikační analýza je v praxi nejvíce osvědčená. Třídí celkové náklady podniku na variabilní a fixní část podle jejich chování – jestli se mění se změnami objemu výroby, či nikoliv. Může být aplikována pouze analytikem, který má dostatečné zkušenosti s chodem podniku a jeho situací a dostatečné znalosti této oblasti podnikové ekonomiky (Synek, Kislingerová a kol. 2015, Synek a kol. 2011).

### 1.6.2 Regresní a korelační analýza

V praxi je možné využít další analýzu, která předpokládá existenci množství počátečních údajů – například o nákladech a objemu výroby za období nejméně 1 roku. Nazývá se regresní a korelační analýza a je považována za nejspolehlivější. Nelze ji aplikovat u nových výrob a je řešena pomocí počítače. Lze ji aplikovat i pro stanovení nelineárního průběhu nákladové funkce – nadproporcionální či podproporcionální.

Regresní a korelační analýza umožňuje zjistit spolehlivost vypočtených funkcí (pomocí tzv. míry korelace) a také vypracovat předběžné odhady chyb, které mohou nastat při stanovení hodnot. K tomu slouží tzv. meze spolehlivosti (Synek, Kislingerová a kol. 2015, Synek a kol. 2011).

### 1.6.3 Metoda dvou období

Další metodou je tzv. metoda dvou období. Ta je založena na údajích ze dvou období a řešení jejich dvou nákladových funkcí. Je potřeba vybrat jedno období s malým objemem výroby a druhé s velkým objemem výroby. Musí se dát pozor na to, aby nebyla vybrána období mimořádná, tzn. která se vymykají průměrným hodnotám vývoje. Výpočet se pak provádí stanovením dvou rovnic:

$$N_1 = a + b \times Q_1 \quad (8)$$

$$N_2 = a + b \times Q_2 \quad (9)$$

(Synek a kol. 2011, str. 95).

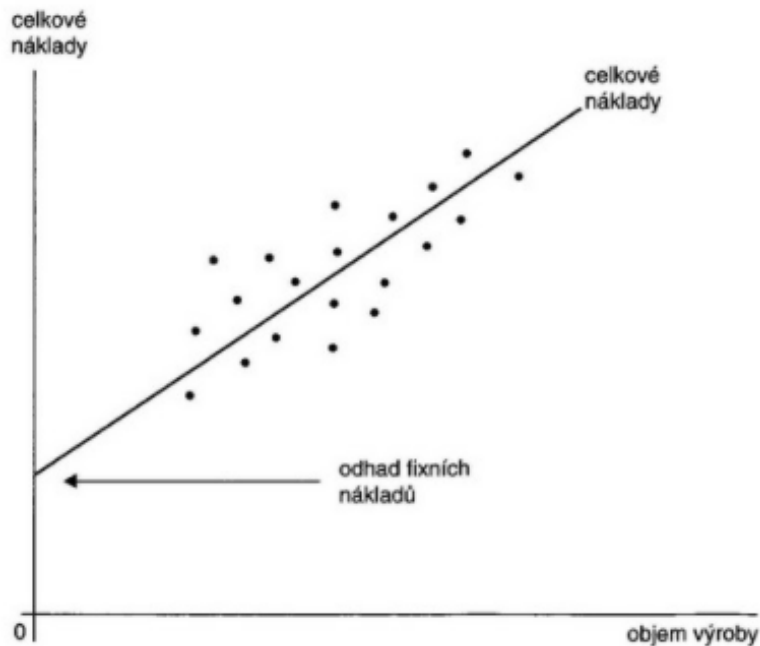
Index 1 vyjadřuje období s nejmenším objemem výroby a index 2 období s největším objemem výroby. Dvě neznámé (a, b) zde představují fixní a variabilní náklady. Aby se předešlo případnému zkreslení hodnot, je dobré tuto metodu kombinovat s poslední, grafickou, metodou (Synek a kol. 2011).

### 1.6.4 Grafická metoda

Grafická metoda používá k odvození nákladové funkce tzv. bodový diagram (obrázek č. 11). Osa x grafu představuje objem výroby a osa y reprezentuje celkové náklady. Do grafu se postupně zaznamenávají dvojice těchto hodnot a každá z nich je znázorněna jedním bodem. Následně se zakreslí přímka přibližně tak, aby byly všechny body umístěny co nejbližší k ní. Pokud jsou pak body rozmístěny těsně kolem této přímky, vyjadřuje to závislost nákladů na objemu produkce. Z bodu, kde se tato přímka protne s osou celkových nákladů (y), lze zjistit nový odhad výše fixních nákladů.

Druhý parametr – b, značící variabilní náklady, lze vypočítat dle hodnot kteréhokoli bodu ležícího na přímce (Synek a kol. 2011).

Obrázek č. 11: Bodový diagram



Zdroj: Synek a kol. 2011, str. 97

### 1.7 Analýza bodu zvratu

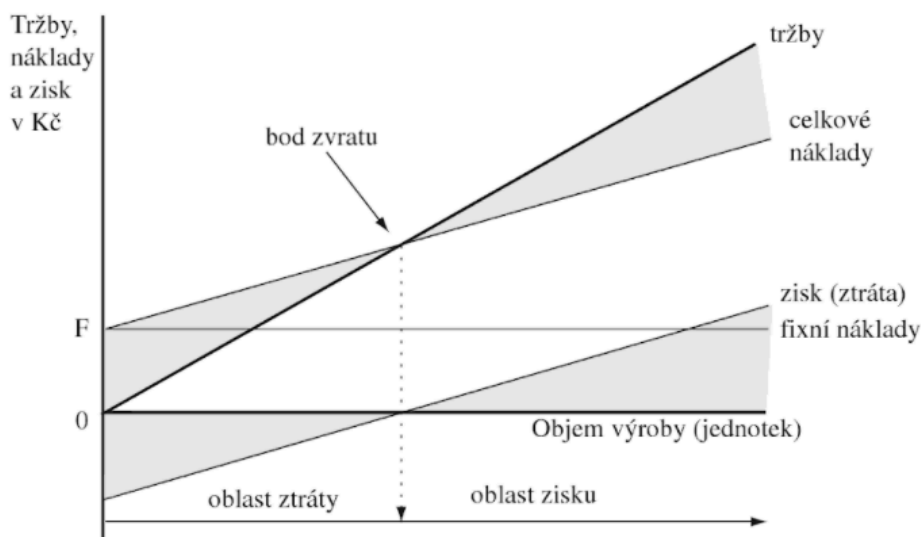
Manažeři podniku používají nákladové funkce k řešení různých rozhodovacích úloh, které jsou souhrnně nazývány jako analýza nákladů, objemu a zisku (CVP analýza). Nejznámější z nich je analýza bodu zvratu (Synek, Kislíngerová a kol. 2015).

Analýza bodu zvratu řeší otázku ziskovosti podniku. Je důležité určit, při jakém objemu výroby dojde k úhradě jednak fixních, tak i variabilních nákladů, jinak tedy objem výroby, při kterém začíná podnik generovat zisk. Lze díky ní také určit minimální ceny výkonů, při kterých podnik již nebude vykazovat ztrátu (Popesko, Papadaki 2016, Taušl Procházková a kol. 2014).

Rozdělení nákladů dle objemu výroby na fixní a variabilní je základem pro tuto analýzu. Okamžik, kdy výrobky přestanou pokrývat náklady a začínají se podílet na tvorbě zisku, se nazývá bod zvratu (Popesko, Papadaki 2016).

### 1.7.1 Bod zvratu graficky

Obrázek č. 12: Bod zvratu graficky



Zdroj: Synek, Kislingerová a kol. 2015, str. 52

Z výše uvedeného obrázku je možné vyčíst několik skutečností. Pokud podnik nic neprodukuje, má nulové tržby, a proto i jejich křivka začíná v bodě nula. Dále, jak je již známo, křivka celkových nákladů začíná v bodě F, který představuje výši fixních nákladů. Přímka nákladů má menší sklon než přímka tržeb v případě, že je podnik v zisku (a naopak). Při nulových tržbách vzniká ztráta ve výši fixních nákladů, a proto má přímka zisku nebo ztráty začátek na ose y v záporných hodnotách ve stejné vzdálenosti jako přímka celkových nákladů. Přímka tržeb roste rychleji než přímka celkových nákladů a v určitém okamžiku dochází k jejich protnutí. Právě tento průsečík je nazýván jako bod zvratu a představuje objem výroby, při jakém se celkové tržby rovnají celkovým nákladům. V tomto bodě již podnik není ve ztrátě, ale zároveň ještě nedosahuje žádného zisku (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

### 1.7.2 Bod zvratu matematicky

V bodě zvratu se celkové tržby rovnají celkovým nákladům. Celkové tržby lze získat vynásobením jednotkové ceny výkonu a objemem produkce v kusech. Funkce pro výpočet celkových nákladů je již známa jako součet fixních nákladů a součin jednotkových variabilních nákladů a objemu produkce v kusech. Tento vztah lze tedy vyjádřit následovně (obrázek č. 13):

Obrázek č. 13: Bod zvratu matematicky

$$\begin{array}{c} \text{BOD ZVRATU} \\ \mathbf{P \times Q = FN + vnj \times Q} \\ \underbrace{\hspace{2cm}} \quad \underbrace{\hspace{2cm}} \\ \text{Celkové tržby} \quad \text{Celkové náklady} \end{array}$$

Zdroj: vlastní zpracování 2018

kde: P ... cena za 1 ks výkonu

Z této rovnice se dále vyjádří neznámá Q a získá se obecně používaný vzorec pro výpočet bodu zvratu:

- v naturálním vyjádření

$$Q_{\text{BZ}} = \frac{\text{FN}}{p - \text{vnj}} \quad (10)$$

kde:  $Q_{\text{BZ}}$  ... objem výroby v ks nutný pro dosažení bodu zvratu

p ... cena za 1 výkon (Taušl Procházková a kol. 2014, str. 94).

- v peněžním vyjádření

$$CT_{\text{BZ}} = \frac{\text{FN}}{(p - \text{vnj}) : p} \quad (11)$$

kde:  $CT_{\text{BZ}}$  ... celkové tržby v Kč nutné k dosažení bodu zvratu (Dvořáková, Červený 2012).

Pokud se od jednotkové ceny odečtou jednotkové variabilní náklady, získá se tzv. příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který je také jinak nazýván jako marže. Jak je z názvu patrné, slouží tato částka v první řadě k úhradě existujících fixních nákladů a až v okamžiku, kdy jsou fixní náklady plně pokryty, může se začít podílet na tvorbě zisku (Popesko, Papadaki 2016).

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku je používán při manažerském rozhodování a při rozhodování o struktuře výroby, např. zda je lepší určitý produkt vyrobit nebo nakoupit. Na základě tohoto příspěvku se také stanovují minimální prodejní ceny a je považován za podstatný ukazatel při kalkulaci neúplných nákladů (Synek, Kislíngrová a kol. 2015).

Je známo, že pokud chce podnik dosáhnout zisku, musí překročit bod zvratu. Jestliže si podnik určí konkrétní výši zisku, které chce dosáhnout, vypočítá se objem výroby, který je k tomu potřeba, podle původního vzorce pro vyjádření bodu zvratu v naturálním vyjádření rozšířeného o požadovaný zisk. Ten se připočítá k fixním nákladům do čitatele zlomku a je získán tedy následující vztah:

$$Q_{BZ} = \frac{FN + Z}{p - vnj} \quad (12)$$

kde:  $Z$  ... požadovaná výše zisku v Kč (Taušl Procházková a kol. 2014, str. 95).

Ve vzorci pro výpočet bodu zvratu lze jako neznámou určit kteroukoli veličinu. Pomocí této analýzy je tedy možné zjišťovat další údaje a limity těchto veličin. Např. již zmíněnou minimální prodejní cenu výkonu, maximální výši jednotkových variabilních nákladů, limit pro fixní náklady nebo výši výrobní kapacity, kterou je nutné využít (Synek, Kislíngerová a kol. 2015).

Pokud podnik vyrábí velké množství různých druhů výrobků, např. potravinářský, strojírenský, konfekční podnik, musí se vzorec pro výpočet bodu zvratu se ziskem upravit na následující tvar:

$$Q_{BZ} = \frac{FN + Z}{1 - h} \quad (13)$$

kde:  $h$  ... podíl variabilních nákladů připadajících na 1 Kč tržeb (Synek, Kislíngerová a kol. 2015, str. 53).

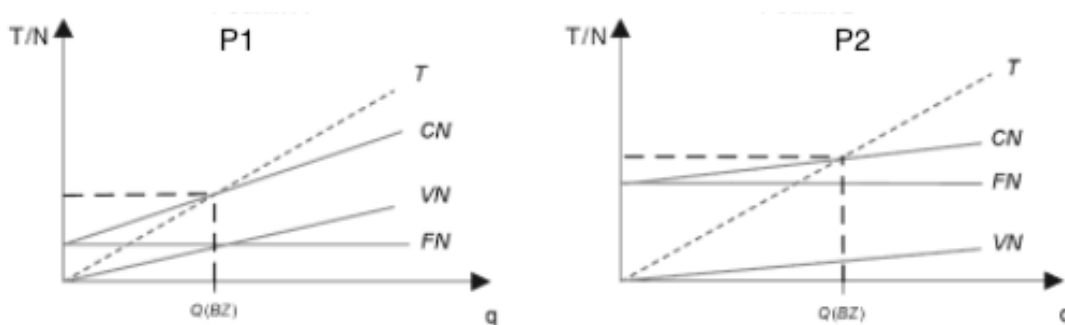
Celý jmenovatel  $(1 - h)$  je chápán jako obdoba krycího příspěvku na úhradu nikoliv připadajícího na 1 výrobek, ale připadajícího na 1 Kč tržeb a tím pádem i bod zvratu bude vyjádřen v Kč. Pokud je potřeba určit bod zvratu pro heterogenní výrobu (tzv. globální bod zvratu) bez předem stanoveného zisku, stačí z výše uvedeného vzorce (13) vyjmout neznámou  $Z$  (Synek, Kislíngerová a kol. 2015).

## 1.8 Efekt provozní páky

Analýza bodu zvratu je při manažerském rozhodování důležitá nejen pro stanovení optimálního objemu výroby a souvisejících nákladů, ale určuje se díky ní i vztah podílu variabilních a fixních nákladů a tvorby zisku. „Efekt změny podílu variabilních a fixních nákladů ve vztahu k objemu výroby a generovanému zisku lze názorně prezentovat na tzv. efektu provozní páky“ (Popesko, Papadaki 2016, str. 47).

Tento efekt se dá znázornit na příkladu dvou podniků – podnik 1 a podnik 2, které oba produkují zcela stejné druhy výrobků (dále jen P1 a P2). P1 využívá k výrobě pouze lidskou pracovní sílu, a proto má poměrně nízký podíl fixních aktiv a současně spotřebovává poměrně vysoké množství variabilních nákladů. Takovýto podnik dosáhne bodu zvratu již při poměrně nízké úrovni objemu výroby. Na rozdíl od P1, P2 se rozhodl nahradit část lidské pracovní síly automatizovaným zařízením. Tato změna způsobí nárůst fixních nákladů a zároveň snížení variabilních nákladů, k dosažení bodu zvratu dojde v tomto případě později (při vyšším objemu výroby) než u podniku P1 (Popesko, Papadaki 2016). Příklad znázorňuje následující obrázek č. 14:

Obrázek č. 14: Příklad provozní páky



Zdroj: Popesko, Papadaki 2016, str. 47

Jak je vidět na obrázku, přesto, že P1 dosáhne bodu zvratu při nižším objemu výkonů než je tomu v případě P2, od chvíle, kdy je bodu zvratu dosaženo roste zisk podniku P1 daleko pomaleji, než je tomu u podniku P2. Je tomu tak z důvodu výrazně vyšší úrovně jednotkových variabilních nákladů podniku P1 (Popesko, Papadaki 2016).

Pokud je z hlediska celkových nákladů vysoký podíl fixních nákladů, často se stane, že i poměrně malá změna v objemu prodeje vyvolá velkou změnu provozního zisku. Tento jev se označuje jako stupeň provozní páky a je definován jako „*procentní změna zisku vyvolaná jednoprocenní změnou prodaného zboží*“ (Synek a kol. 2011, str. 150).

Stupeň provozní páky se uvádí v procentech a vypočítá se dle následujícího vzorce:

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{procentní změna zisku (Z)}}{\text{procentní změna tržeb (T)}} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad (14)$$

(Synek a kol. 2011, str. 150).



Z efektu provozní páky lze tedy vyvodit následující skutečnost: stupeň mechanizace a automatizace má vliv na velikost fixních nákladů. Pokud se firma rozhodne pro využití složitější automatizované technologie, způsobí tato volba nárůst fixních nákladů (Synek a kol. 2011).

Za předpokladu dostatečného využití její kapacity, dokáže tato technologie vytvářet vyšší úroveň zisku. Naopak při nedostatečném využití této kapacity, způsobují relativně vysoké fixní náklady zápornou hodnotu výsledku hospodaření. Podnik tedy musí brát ohled na plánovaný objem produkce a až podle něho vybírá mezi několika variantami složitosti výroby (Popesko, Papadaki 2016).

## 2 Hodnocení efektivity podniku

### 2.1 Efektivnost podniku

Podnik je možno označit za efektivní, pokud maximálně využívá všech svých zdrojů, tedy výrobních faktorů, a jsou-li tyto zdroje využívány v optimálním množství a struktuře k uspokojování potřeb trhu prostřednictvím produkce výrobků nebo služeb (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

*„Efektivnost není to, když pracujeme hodně, ale když děláme to, co je důležité“* (Doyle 2002, str. 98).

Efektivnost je obecně vyjadřována jako poměr výstupů a vstupů (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

$$\text{EFEKTIVNOST} = \frac{\text{VÝSTUP}}{\text{VSTUP}} \quad (15)$$

Výstupem se rozumí hodnota statků (služeb, výrobků), které byly vytvořeny za určité období a vstupy jsou výrobní faktory, které jsou potřeba pro jejich vytvoření (Taušl Procházková a kol. 2014).

Tímto způsobem lze měřit efektivnost každého výrobního faktoru zvlášť. Příkladem může být ukazatel efektivnosti lidské práce, nazývaný jako produktivita práce nebo ukazatel účinnosti výrobních zařízení – tzv. výrobnost strojů apod. Klíčová je ale celková efektivnost všech výrobních faktorů podniku (Synek, Kislingerová a kol. 2015).

#### 2.1.1 Účinnost, úspornost

Efektivnosti lze dosáhnout pomocí dvou metod:

- metoda účinnosti
- metoda úspornosti

První možností je, že má podnik předem dané prostředky a snaží se dosáhnout jejich co nejefektivnějšího využití. Na rozdíl od toho, při druhé metodě, jsou předem určené výsledky, kterých je nutné dosáhnout a podnik se o to snaží s co nejmenším využitím svých zdrojů (Taušl Procházková a kol. 2014). Jedním z důležitých požadavků na manažery byla, je a bude, snaha o získání maximální hodnoty ze zdrojů podniku společně s minimalizací nákladů, které jsou k dosažení této hodnoty potřeba (Doyle 2002).

### 2.1.2 Ukazatelé efektivity

Při hodnocení efektivity je vždy nutné porovnávat hodnotu výstupu k hodnotě vstupu. V převrácené hodnotě ke vztahu efektivity, tedy vstup/výstup, se v praxi běžně používá tzv. **ukazatel haléřové nákladovosti**. Ten vyjadřuje podíl nákladů, které připadají na 1 Kč výnosů a dá se vypočítat následovně:

$$\text{ukazatel haléřové nákladovosti} = \frac{\text{náklady}}{\text{výnosy}} \quad (16)$$

(Synek, Kislíngrová a kol. 2015, str. 56).

Dalšími ukazateli efektivity jsou tzv. ukazatele rentability. Jsou používány pro posuzování efektivity podniku jako celku. Poměříjí dosažený zisk z činnosti podniku s výší zdrojů, které byly použity pro jeho dosažení. V čitateli je tedy uveden zisk a ve jmenovateli vložený kapitál. Jedná se o následující, nejčastěji používané, ukazatele efektivity:

- **Rentabilita výnosů** se vypočítá:

$$\text{rentabilita výnosů} = \frac{\text{zisk}}{\text{výnosy}} \quad (17)$$

Platí, že součet tohoto ukazatele a ukazatele haléřové nákladovosti dává dohromady hodnotu 1.

- **Rentabilita nákladů** se vypočítá:

$$\text{rentabilita nákladů} = \frac{\text{zisk}}{\text{náklady}} \quad (18)$$

(Synek, Kislíngrová a kol. 2015).

- **Rentabilita celkového kapitálu** se značí ROA a lze ji vypočítat:

$$\text{ROA} = \frac{\text{zisk}}{\text{celkový kapitál}} \quad (19)$$

(Taušl Procházková a kol. 2014).

- **Rentabilita vlastního kapitálu** se značí ROE a je důležitým ukazatelem pro vlastníky podniku.

$$\text{ROE} = \frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (20)$$

Tento ukazatel poskytuje informaci o tom, zda kapitál přináší dostatečný zisk a pokrývá riziko investice vlastníků, investorů atd. Ti tento ukazatel porovnávají s alternativním výnosem stejně rizikové investice. Pokud je výnos větší než zmíněný alternativní výnos, přináší jim hodnotu a tato investice je výhodnější, než alternativní investice.

- **Rentabilita tržeb** se značí ROS a charakterizuje zisk vztahující se k tržbám

$$\text{ROS} = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}} \quad (21)$$

(Taušl Procházková a kol. 2014, IS Masarykovy univerzity 2018).

### 3 Představení vybraného podnikatelského subjektu

#### 3.1 Základní informace o společnosti

Obrázek č. 15: Logo společnosti



Zdroj: Materiály společnosti 2018

Firma Dragon Press, s. r. o. vznikla v roce 1991 a sídlí v Plzeňském kraji, ve městě Klatovy. Jedná se o společnost s ručením omezeným, která se zaměřuje na kompletní sortiment a služby v oboru tisku a reklamy. Dle obchodního rejstříku (OR) je předmětem podnikání společnosti:

- reklamní a propagační činnost,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, mimo zboží, na které je třeba zvláštní povolení, v režimu živnosti volné,
- silniční motorová doprava nákladní v rozsahu:
  - vnitrostátní – provozovaná vozidly do 3,5 tuny celkové hmotnosti
  - mezinárodní – provozovaná vozidly do 3,5 tuny celkové hmotnosti,
- polygrafická výroba (Ministerstvo spravedlnosti 2018).

Podle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE se firma zabývá následujícími činnostmi:

- 731 Reklamní činnosti
- 47190 Ostatní maloobchod v nesespecializovaných prodejnách
- 49410 Silniční nákladní doprava
- 18130 Příprava tisku a digitálních dat (Český statistický úřad 2018).

Na základě obecně používaného členění – dle obrátu a počtu zaměstnanců, se firma Dragon Press, s.r.o. řadí mezi malé podniky. Přehled základních údajů zobrazuje tabulka č. 1.

Tabulka č. 1: Základní údaje o společnosti Dragon Press, s.r.o.

<b>Název společnosti</b>	DRAGON PRESS s.r.o.
<b>Sídlo společnosti</b>	Dukelská 228, Klatovy II, 339 01 Klatovy
<b>Právní forma podnikání</b>	Společnost s ručením omezeným
<b>Datum vzniku a zápisu do OR</b>	12. září 1991
<b>Identifikační číslo</b>	18237401
<b>Základní kapitál</b>	100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva spravedlnosti, 2018

### 3.2 Historie společnosti

Společnost Dragon Press, s.r.o. vznikla 12. září 1991 se spisovou značkou C 843 vedenou u Krajského soudu v Plzni a sídlem firmy na adrese Klatovy I, pošt. schránka 250. Byla založena společenskou smlouvou uzavřenou dne 2. 9. 1991 se základním kapitálem 100 000 Kč. Základní kapitál byl splacen podílem tří společníků, první z nich, s podílem 50 % firmy, splatil částku ve výši 50 000 Kč a zbylí dva společníci splatili částku 25 000 Kč každý z nich. Původním předmětem podnikání byly polygrafické práce – zejména ofsetový tisk, sítotisk, grafické zpracování textu, reprografické služby, kopírovací práce, obchodní činnost tuzemská, obchodní, vývoz a dovoz zahraničně obchodní činnost zprostředkovatelská činnost, poskytování pronájmu polygrafických strojů a výpočetní techniky. Firma rozvíjela svoji činnost a o 4 roky později přidala do svého zaměření i silniční motorovou nákladní dopravu. Zakázky přibývaly, firma nakupovala stále více nových zařízení, proto ve stejném roce došlo také k přestěhování celé firmy do větších prostor a bylo také přesunuto sídlo firmy na adresu Dukelská 228, Klatovy II, 339 01 Klatovy. A zde firma sídlí dodnes (Ministerstvo spravedlnosti 2018).

#### 3.2.1 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření (VH) společnosti

Následující tabulka (č. 2) znázorňuje hodnoty provozních, finančních a mimořádných výsledků hospodaření společnosti.

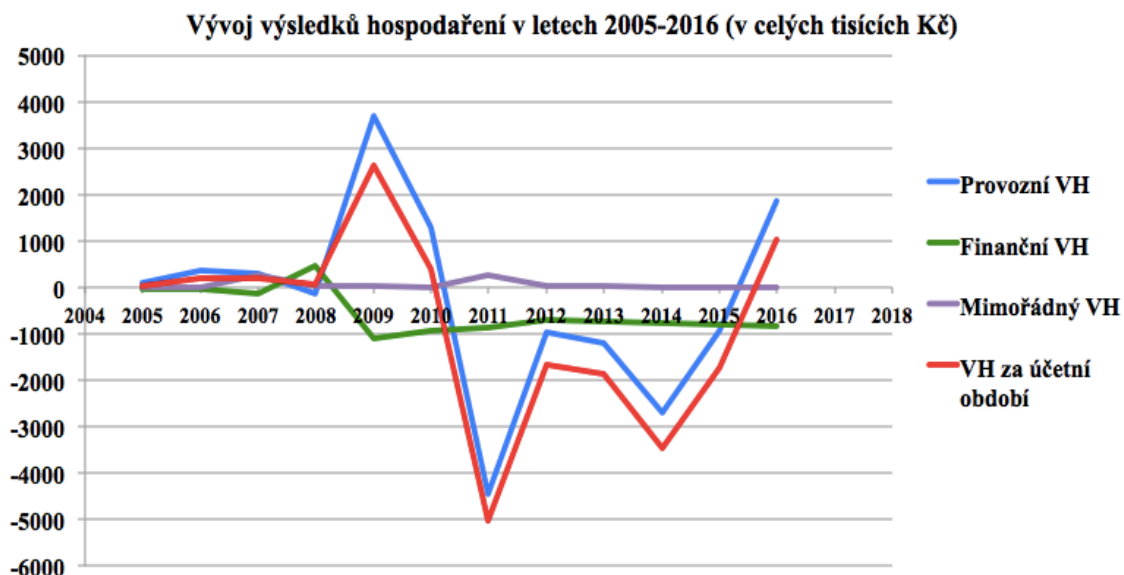
Tabulka č. 2: Hodnoty výsledků hospodaření v letech 2005–2016 (v tis. Kč)

Rok	Provozní VH	Finanční VH	Mimořádný VH	VH za účetní období
2005	110	-46	0	18
2006	353	-47	0	204
2007	303	-127	275	201
2008	-130	456	43	69
2009	3 698	-1 112	39	2 625
2010	1 301	-931	12	381
2011	-4 448	-853	255	-5 022
2012	-982	-711	18	-1 674
2013	-1 184	-719	43	-1 860
2014	-2 710	-761	0	-3 470
2015	-947	-800	0	-1 747
2016	1 846	-826	0	1 020

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazů společnosti, 2018

Z těchto hodnot byl vytvořen graf (obr. č. 16), který znázorňuje jejich vývoj v letech 2005–2016.

Obrázek č. 16: Vývoj výsledků hospodaření v letech 2005–2016



Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

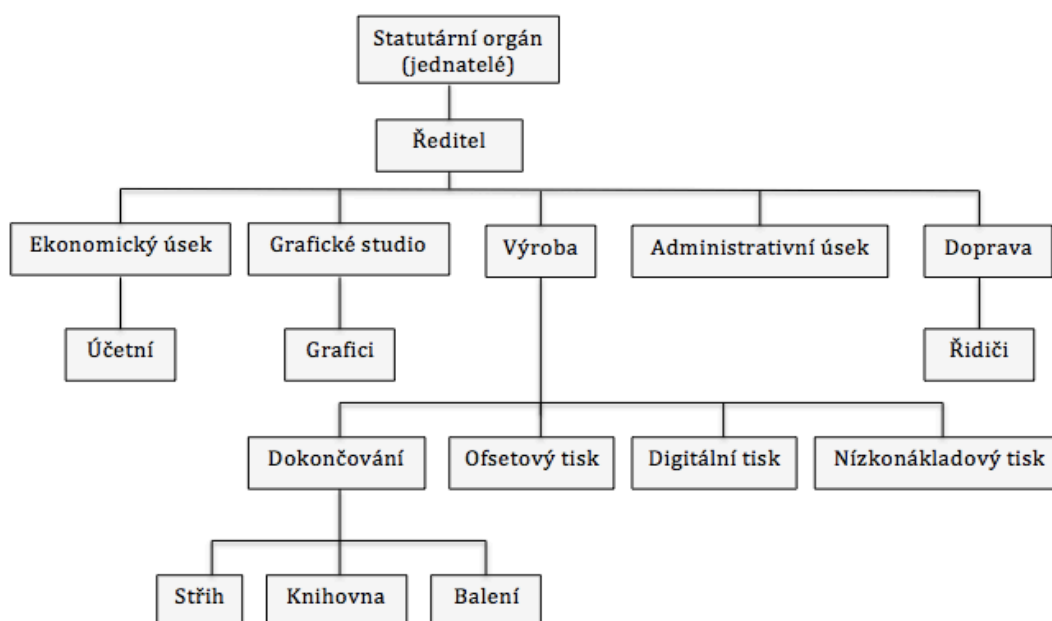
Jak je z výše uvedeného grafu patrné, v prvním sledovaném roce dosáhla firma pouze nepatrného zisku, který v dalších dvou letech vykazoval rostoucí tendenci a dosáhl hranice více než 200 tisíc Kč. V roce 2008 hospodářský výsledek mírně klesl, ale o rok později již firma vykazovala opět výrazně vyšší zisk, a to v hodnotě 2 625 tisíc Kč. Následující účetní období opět klesl o více než 2 200 tisíc Kč, což bylo způsobeno rozsáhlými změnami ve výrobě, především nákup několika nových zařízení a také investice do stavby nových prostor a rozšíření firmy. Tyto změny následovaly i v roce 2011, kdy se hospodářský výsledek firmy propadl o dalších více než 5 300 tisíc Kč. V tomto roce získala také firma dotaci ve výši 16 000 Kč, která však pokryla minimální část ztráty. V roce 2017 firma koupila další z potřebných strojů a pokračuje tak ve zlepšování výroby, která zajistí snížení nákladů, které povede k většímu zisku.

### 3.3 Současná situace společnosti

V současné době společnost dosahuje výše obrátu více než 30 644 tis. Kč a zaměstnává 17 pracovníků. Firma Dragon Press, s.r.o. se prezentuje jako čistě produkční firma – zabývá se pouze výrobou a ne prodejem zboží. Za přednost firmy je považován dynamický styl plánování výroby.

#### 3.3.1 Organizační struktura firmy

Obrázek č. 17: Organizační struktura společnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2018



Statutárním orgánem společnosti jsou dva ze společníků, tedy jednatele. Ti zastupují firmu ve všech právních a obchodních záležitostech samostatně. Nejdůležitější osobou celé firmy je však třetí společník, většinový majitel, který zároveň zastává funkci ředitele. Stará se o vedení a chod podniku jako celku. Spravuje bankovní účty, vyřizuje veškeré platby např. faktury za materiál, služby apod. Také rozhoduje o budoucích investicích. Má na starosti výběr vhodných dodavatelů, komunikaci se zákazníky a dalšími obchodními partnery. Schvaluje veškeré zakázky firmy a zabývá se aktivitami spojenými se sponzoringem a reprezentací firmy. Zároveň se zabývá personálními činnostmi – plánuje počet pracovníků, vybírá a přijímá nové zaměstnance, určuje platové podmínky apod.

Dále se podnik dělí na 5 hlavních úseků – úsek ekonomický, administrativní, grafické studio, výrobu a dopravu. Činnosti ekonomického a administrativního úseku jsou úzce propojeny. Administrativní pracovníci připravují podklady pro účetní – zabývají se objednávkami, fakturacemi, vyřizováním dodávek a domluvou přepravních společností v případě potřeby. Ekonomický úsek, v čele s účetní, všechny tyto podklady následně účtuje do systému. Ve firmě je využíváno zejména nástrojů finančního účetnictví a je používán účetní systém Money S3. Pracovníci ekonomického úseku se mimo jiné starají o mzdové účetnictví.

Po přijetí a schválení zakázky je požadavek odeslán do grafického studia. Zde probíhá kompletní předtisková příprava. Pracovníci grafického studia pracují s profesionálními technologiemi – výkonnými počítači, které jsou vybaveny programy pro tiskovou přípravu a přípravy marketingových kampaní jako například Adobe Creative Suite CS2 a CS3, a kalibrovatelnými monitory.

Dopravní úsek obsluhují dva řidiči, kteří každý den rozvázejí hotové zakázky k zákazníkům. K dopravě produktů firma používá vlastní automobily pouze na trase Klatovy–Plzeň–Praha. Při větších vzdálenostech nebo vytížení spolupracuje s několika logistickými firmami, které vybírá na základě nejvýhodnějších podmínek dle množství a termínů dodání.

Za nejdůležitější úsek firmy je považována samotná výroba, která se dále dělí na 4 střediska:

- ofsetový tisk

- digitální tisk
- malonákladový tisk
- dokončování

Ve výrobě pracuje celkem 8 zaměstnanců. Každé středisko má jednoho specialistu, který se soustředí pouze na činnosti v rámci svého úseku a dohlíží na správný průběh všech aktivit. Ostatní pracovníci výroby se střídají podle potřeby mezi všemi těmito stanovišti. Tzv. ofsetový tisk je nejnověji využívanou metodou. Jedná se o techniku, kdy se tiskne tzv. „nadvakrát“ – nejprve se výsledná podoba obtiskne na válec, který následně přeneseme obtisk na papír. Jednou z hlavních výhod je, že díky této technologii je možné tisknout velké množství výtisků za relativně malé náklady a také poměrně rychle. Pro tento způsob tisku má firma k dispozici 3 zařízení. Digitální tisk je druhou nejvíce využívanou technikou ve firmě. Úsek pro nízkonákladový tisk se zabývá pohotovými zakázkami, jejichž vyhotovení trvá mnohdy jen pár minut. Jedná se o nejrychlejší úsek ve firmě.

Středisko dokončování se obecně zabývá dokončováním tiskovin a dělí se na 3 základní části – knihování, řezba a balení. Téměř všechny výtisky musejí projít přes ořez, který je zbaví zbytečných okrajů, rozdělí na více částí nebo vyřizne požadovaný tvar. Potom putují buď do balírny, kde je balicí stroj opatří folií, což usnadní přepravu a manipulaci, nebo do knihárny, kde jsou svázány do pevných desek nití nebo lepidlem, či opatřeny kroužkovou vazbou. V tomto úseku se také provádí laminace a lepení papíru do bloků apod.

Ve společné budově se společností Dragon Press, s.r.o. vykonávají svou činnost další dvě firmy, které patří stejným majitelům. Všechny tyto firmy mají podobný předmět podnikání a vzájemně se doplňují. Některé výrobní etapy jsou proto prováděny v rámci subdodávky a kooperace s jinou firmou, která má požadované stroje, technologie a pracovníky. Jedná se například o ražbu, na kterou nemá firma vlastní stoj nebo aplikace UV laku a složitější knižní vazby.

### **3.3.2 Portfolio výrobků a služeb**

Firma nabízí široký sortiment výrobků a služeb s nimi spojených. Ve většině případů se jedná především o zakázkovou výrobu realizovanou na základě konkrétních požadavků jednotlivých klientů. Zákazníci mají možnost nechat si zpracovat přesný grafický návrh

podle jejich představ a přání. Díky technologiím a odborníkům, kteří je obsluhují, je firma schopna plnit téměř všechny jejich požadavky. Firma nabízí kromě finální výroby i kompletní servis včetně vytvoření návrhu, úpravy, instalace a dopravy k zákazníkům.

Firma využívá dvou velkoplošných zařízení, která umožňují tisk velkoformátových zakázek ve fotografické kvalitě a na různé materiály. Mezi tyto produkty se řadí:

- bannery, billboardy, plakáty a reklamní plachty všech formátů a velikostí,
- velkoformátové fotografie na různé materiály – od kartonů, plátna a látek, plastových desek, až po dřevěné a laminátové desky a dveře či plech nebo hliník,
- potisk plastových obalů, triček,
- velkoformátové folie a polepy.

Další technologií, kterou firma využívá je tzv. ofsetový tisk. Mezi tiskoviny produkované touto metodou patří:

- knihy, fotoknihy, učebnice, sešity, časopisy, noviny, leporela,
- firemní katalogy, jídelní a nápojové lístky do restaurací,
- prospekty, pohlednice,
- papírové obaly, krabice, papírové desky a stojany,
- dopisní papíry včetně obálek, lepené papírové bloky, účtenky,
- polepy aut, skel, výloh, folie a samolepky různých rozměrů a z různých materiálů.

Pro běžné, zpravidla okamžitě zpracovatelné, zakázky využívá firma zařízení pro nízkonákladový tisk. Firma disponuje dvěma zařízeními, která tyto pohotové zakázky zhotovují. Jedná se například o tisk:

- vstupenek, oznámení a pozvánek (svatebních, maturitních apod.),
- vizitek, visaček a poutačů (tzv. woblerů),
- návodů a příruček,
- letáků a brožur.

Firma poskytuje i množství služeb, které zahrnují rovněž veškeré dokončovací práce:

- úprava a zpracování dat před tiskem,
- zhotovení grafických návrhů,
- doprava zakázek vlastními vozidly,
- aplikace polepů a fólií,
- sestavování nosných konstrukcí,
- montáž a instalace stojanů,
- kompletace, vazba,
- laminace, lemování,
- lakování,
- ražba, řezba, výseky.

### **3.3.3 Sponzoring**

Firma se prezentuje jako sponzor při různých událostech ve svém regionu, ale i mimo něj. Podporuje řadu kulturních, sportovních akcí a projektů – hudební festivaly, koncerty, výstavy, projekty z oblasti žurnalistiky apod. Mezi nejvýznamnější z nich je možno zařadit:

- Hudební open air festival Sungroovers,
- Cyklistické závody Král Šumavy,
- Gymnaziální padesátka,
- Výstava výtvarných děl absolventů evropských výtvarných škol Star Point,
- Příspěvek na vydání knihy Black Works od Viktora Karlíka (Dragonpress.cz 2018).

### **3.3.4 Spolupráce**

Firma se snaží o mnohostrannou a dlouhodobou spolupráci se zákazníky a spolehlivými obchodními partnery. Má několik odběratelů, kteří tvoří převážnou část obratu podniku. Jedná se přibližně o 10 společností, které zajišťují trvalý a konstantní obrat. Dále několik menších, ale stálých odběratelů, většinou se jedná o organizátory různých kulturních a sportovních akcí, ti tvoří každoročně několik zakázek. Zbylá část je tvořena individuálními zakázkami menších podnikatelů, živnostníků a soukromých osob.

Mezi významné a dlouholeté klienty patří např.:

- Město Klatovy – Informační centrum,
- Maso West, s.r.o.,
- Rodenstock ČR, s.r.o.
- Triatlon klub Klatovy a mnoho dalších.

### **3.3.5 Konkurence**

Protože je firma řazena mezi malé podniky, musí tak ve svém odvětví čelit vysoké konkurenci. Snaží se proto o stálé zdokonalování svých služeb, které zajistí udržení vztahů se stávajícími zákazníky a také přiláká nové.

V současné době je na trhu v Plzeňském kraji velké množství firem nabízejících obdobný sortiment služeb a výrobků. Největším konkurentem je firma Typos, Tiskařské závody, s.r.o. který sídlí ve stejném městě a patří v České republice mezi nejvýznamnější a nejrozsáhlejší firmy zbývající se polygrafickými pracemi a tiskem. Zatímco společnost Dragon Press, s.r.o. neprovozuje žádnou další pobočku, firma Typos disponuje kromě klatovského závodu také provozovnou v Plzni. Další výhodou této firmy jsou lépe zpracované, důvěryhodnější webové stránky a hlavně e-shop, který firma Dragon Press vůbec nemá (Typos.cz 2018). Dalším významným konkurentem je dříve partnerská firma Dragon Print, s.r.o. která byla v minulosti ve společném vlastnictví stejného majitele. Sídlí v Plzni a nabízí téměř identické služby. Jejich silnou stránkou je opět lépe zpracovaný web a možnost online objednávek. Mezi další významné konkurenty se řadí tyto firmy:

- Tiskárna Bílý slon, s. r. o
- Alfa-Tisk.cz s.r.o.
- Euroverlag spol. s r.o.
- Copy General s.r.o. aj.

## **4 Náklady společnosti Dragon Press, s.r.o.**

### **4.1 Členění nákladů**

V následující kapitole bude provedeno členění nákladů podle druhů a podle závislosti na změně objemu výkonů.

#### **4.1.1 Druhové členění nákladů**

Firma člení náklady podle jejich druhů do následujících sedmi skupin:

- **Spotřeba materiálu a energie**

Mezi materiálové náklady patří především výrobní materiál, který je nejvyšší nákladovou položkou firmy. Patří sem v první řadě papír – např. bílý ofsetový papír, recyklovaný a dřevitý papír, fotografický papír, vizitkový papír, křídový papír, karton, hladké a vlnité lepenky a další speciální druhy papírů, dále pak desky – dřevěné, hliníkové a plastové (PVC), lamino, inkousty, barvy a laky, nitě, lepidla, folie, křída, dráty, plátno a látky. Do materiálových nákladů dále náleží kancelářský a další drobný materiál. Náklady na energie se skládají z tří hlavních složek – voda, topení a elektřina. Patří sem také další nedaňové náklady za energii, které jsou tvořeny energiemi z minulých období.

- **Spotřeba služeb**

Podstatnou část služeb tvoří náklady na opravy a udržování. Jedná se zejména o opravy dlouhodobého hmotného majetku – výrobních strojů, počítačů, služebních automobilů a budov. Další významnou položkou nákladů za služby jsou subdodávky prováděné jinou firmou – UV lakování, knihování a v některých i malonákladový tisk. Zde se jedná zejména o zakázky dvěma firmám, které mají společné sídlo se společností Dragon Press, s.r.o. a byly uvedeny v kapitole 3.4.1. Do této kategorie se dále řadí náklady na telekomunikační služby a poštovné, náklady na parkování, leasing, nájemné, náklady na reklamu a ostatní nedaňové služby např. na prezentaci. Firma využívá dopravní firmu pro dopravu zakázek na delší vzdálenosti.

- **Mzdové a osobní náklady**

Převážnou část mzdových nákladů tvoří hrubé mzdy zaměstnanců a s tím související zákonné sociální a zdravotní pojištění, dále pak zákonné sociální náklady kam je zahrnuta daňově uznatelná část stravenek hrazená zaměstnavatelem. Do této skupiny

patří dále ostatní sociální náklady – penzijní a životní pojištění hrazené zaměstnavatelem, a nedaňová část stravenek.

- Daně a poplatky

Do této kategorie spadá silniční daň a ostatní daně a poplatky firmy. V tomto případě se jedná o dálniční známky, úřední výpisy a ověření podpisů.

- Ostatní provozní náklady

Do skupiny ostatních provozních nákladů společnost řadí účetní zůstatkovou cenu (ZC) dlouhodobého majetku (DM), poskytnuté dary, smluvní pokuty a penále a také úroky z prodlení. Dále sem patří odpisy pohledávek, pojištění dlouhodobého hmotného majetku – automobilů, kanceláře a výrobních strojů.

- Odpisy

Firma odepisuje jak dlouhodobý hmotný, tak dlouhodobý nehmotný majetek.

- Finanční náklady

Do skupiny finančních nákladů patří veškeré bankovní poplatky a úroky z úvěrů, půjček a kontokorentů, dále kursově ztráty a v poslední řadě manka a škody na finančním majetku (Výkazy společnosti 2018).

Přehled druhově rozčleněných nákladových položek a jejich hodnot v letech 2014–2016 je znázorněn v následující tabulce č. 3.

Tabulka č. 3: Druhové členění nákladů (v celých Kč)

Nákladová položka	2014	2015	2016
<b>Materiál a energie</b>	<b>8 833 213</b>	<b>10 503 141</b>	<b>10 831 373</b>
Výrobní materiál	7 545 591	9 117 598	9 499 793
Materiál kancelář	151 501	158 186	173 973
Drobný materiál	186 543	198 364	163 593
Pohonné hmoty	532 142	617 944	536 510
Nedaňový materiál	0	0	11 346
Elektrina, voda, topení	417 436	411 049	446 158
<b>Služby</b>	<b>11 594 321</b>	<b>10 274 417</b>	<b>9 260 264</b>
Opravy strojů	667 934	339 467	631 112
Opravy počítačů	5 324	4 468	1 075
Opravy aut	230 623	166 519	272 509

Opravy budov	324 567	28 872	131 512
Náklady na reprezentaci	264 021	135 228	225 496
Subdodávky	8 423 208	6 958 509	6 029 076
Malonákladový tisk	602 320	817 158	94 214
Telefonní služby, poštovné, parkovné	88 702	879 633	904 742
Leasing	435 107	435 107	435 107
Nájemné	491 080	480 540	505 540
Reklama	30 231	6 087	13 226
Ostatní nedaňové služby	31 204	22 829	16 655
<b>Mzdové a osobní náklady</b>	<b>5 873 443</b>	<b>6 510 922</b>	<b>7 001 656</b>
Hrubé mzdy	4 373 244	4 820 752	5 193 880
Sociální pojištění	1 367 223	1 524 829	1 669 421
Sociální náklady	22 534	24341	27 355
Penzijní a životní poj. – zaměstnavatel	46 442	63 000	72 000
Stravenky	64 000	78 000	39 000
<b>Daně a poplatky</b>	<b>33 639</b>	<b>25 744</b>	<b>45 579</b>
Silniční daň	15 987	16 739	16 637
Ostatní daně a poplatky	17 652	9 005	28 942
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>675 239</b>	<b>901 738</b>	<b>464 851</b>
ZC prodaného DM	0	1000	223 043
Dary	40 000	80 000	10 000
Pokuty, penále a úroky z prodlení	52 477	54 410	57 459
Odpisy pohledávek – daňové i nedaňové	396 545	419 852	43 209
Pojištění aut, kanceláře a strojů	142 324	150 624	131 085
Ostatní provozní náklady	43 893	195 852	55
<b>Odpisy</b>	<b>874 664</b>	<b>865 545</b>	<b>1 178 076</b>
Odpisy hmotného a nehmotného DM	874 664	865 545	1 178 076
<b>Finanční náklady</b>	<b>761 100</b>	<b>803 571</b>	<b>841 596</b>
Úroky z úvěru	299 211	302 530	307 107
Úroky ze smluv o půjčce	400 241	430 123	453 603
Kursově ztráty	2 431	3 658	1 660
Bankovní poplatky	56 554	64 972	79 226
Manka a škody na finančním majetku	2 663	2 288	0
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>28 645 619</b>	<b>29 885 078</b>	<b>29 623 395</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018



#### 4.1.2 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Teorie uvádí, že náklady se člení podle závislosti na objemu výroby na fixní a variabilní, v některých případech rozlišuje i smíšené náklady.

**Fixní náklady** zůstávají za určité období stejné nezávisle na změně objemu výroby a společnost mezi ně zařazuje:

- nevýrobní materiál – kancelářský materiál, pohonné hmoty do služebního automobilu ředitele (20 % pohonných hmot), energie na vytápění a osvětlení budov a kanceláří (celkem tvoří fixní část v průměru 65 % nákladů na energie),
- opravy a údržbu – počítačů, automobilů, budov a plánované opravy a údržba strojů (75 % oprav a údržby strojů),
- služby – telekomunikační služby, poštovné, parkovné, nájem, reklama, leasing a náklady na reprezentaci,
- mzdy a pojištění administrativních a vedoucích pracovníků a grafiků, jež tvoří v průměru 45 % mzdových nákladů,
- ostatní osobní náklady – penzijní a životní pojištění, stravenky,
- daně a poplatky – silniční daň a ostatní daně a poplatky,
- ostatní provozní náklady – zůstatková cena dlouhodobého majetku, poskytnuté dary, pokuty a penále z prodlení, odpis pohledávek, pojištění dlouhodobého majetku,
- odpisy – hmotného i nehmotného dlouhodobého majetku,
- finanční náklady – úroky z úvěrů a půjček, bankovní poplatky, kursové ztráty a manka a škody na finančním majetku.

Kompletní přehled fixních nákladů za období let 2014–2016 udává tabulka č. 4.

Tabulka č. 4: Fixní náklady (v celých Kč)

<b>Nákladová položka</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Kancelářský materiál	151 501	158 186	173 973
Pohonné hmoty	106 428	123 589	107 302
Elektřina, voda, topení	271 333	267 182	290 003
Opravy počítačů	5 324	4 468	1 075

Opravy strojů	500 951	254 600	473 334
Opravy aut	230 623	166 519	272 509
Opravy budov	324 567	28 872	131 512
Náklady na reprezentaci	264 021	135 228	225 496
Telefonní služby, poštovné, parkovné	88 702	879 633	904 742
Leasing	435 107	435 107	435 107
Nájemné	491 080	480 540	505 540
Reklama	30 231	6 087	13 226
Ostatní nedaňové služby	31 204	22 829	16 655
Hrubé mzdy	1 967 960	2 169 338	2 337 246
Sociální a zdravotní pojištění	615 250	686 173	751 239
Sociální náklady	22 534	24 341	27 355
Penzijní a životní poj. – zaměstnavatel	46 442	63 000	72 000
Stravenky	64 000	78 000	39 000
Silniční daň	15 987	16 739	16 637
Ostatní daně a poplatky	17 652	9 005	28 942
ZC prodaného DM	0	1 000	223 043
Dary	40 000	80 000	10 000
Pokuty, penále a úroky z prodlení	52 477	54 410	57 459
Odpis pohledávek	396 545	419 852	43 209
Pojištění aut, kanceláře a strojů	142 324	150 624	131 085
Ostatní provozní náklady	43 893	195 852	55
Odpisy hmotného a nehmotného DM	874 664	865 545	1 178 076
Úroky z úvěru	299 211	302 530	307 107
Úroky ze smluv o půjčce	400 241	430 123	453 603
Kursově ztráty	2 431	3 658	1 660
Bankovní poplatky	56 554	64 972	79 226
Manka a škody na finančním majetku	2 663	2 288	0
<b>FIXNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>7 991 900</b>	<b>8 580 290</b>	<b>9 307 416</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

**Variabilní náklady** se mění se změnou objemu výkonů a jsou tvořeny následujícími položkami:

- výrobní materiál – papír, folie, barvy, tonery, laky, lepidla, desky atd., další drobný materiál a nedaňový materiál,
- pohonné hmoty do automobilů pro rozvoz zakázek (80 % pohonných hmot),
- energie využívána pro provoz výrobních strojů – voda a elektřina (35 % energií),
- Opravy strojů související s výrobou – prováděné až na základě určité spotřeby (25 % nákladů na opravy strojů),
- služby – subdodávky od partnerských firem (UV lak, tisk, knihování),
- mzdy a pojištění pracovníků výroby (55 % mzdových nákladů).

Kompletní přehled variabilních nákladů je uveden v tabulce č. 5.

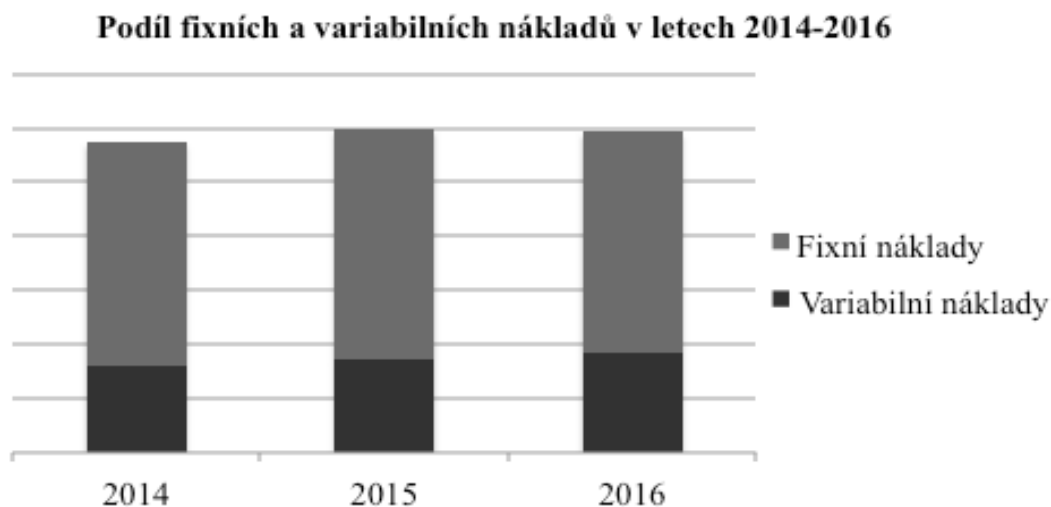
Tabulka č. 5: Variabilní náklady (v celých Kč)

<b>Nákladová položka</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Výrobní materiál	7 545 591	9 117 598	9 499 793
Drobný materiál	186 543	198 364	163 593
Pohonné hmoty	425 714	494 355	429 208
Nedaňový materiál	0	0	11 346
Elektřina, voda	146 103	143 867	156 155
Opravy strojů	166 984	84 867	157 778
Subdodávky	8 423 208	6 958 509	6 029 076
Malonákladový tisk	602 320	817 158	94 214
Hrubé mzdy	2 405 284	2 651 414	2 856 634
Sociální pojištění	751 973	838 656	918 182
<b>VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>20 653 719</b>	<b>21 304 788</b>	<b>20 315 979</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech zachycuje následující graf (obr. č. 18):

Obrázek č. 18: Podíl fixních a variabilních nákladů v letech 2014–2016



Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Jak je z grafu i hodnot fixních a variabilních nákladů patrné, téměř tři čtvrtiny celkových nákladů jsou tvořeny fixními náklady. Je to ve všech sledovaných letech takřka identické. V roce 2014 tvořil podíl fixních nákladů 72 %, v roce 2015 došlo k poklesu o 1 % a v roce 2016 se podíl fixních nákladů opět snížil a to o další 2 %. Vzhledem k tomuto vývoji lze očekávat další zvyšování podílu variabilních nákladů.

**Smišené náklady** jsou tvořeny z variabilní a fixní části. Některé nákladové položky společnosti tento smíšený charakter vykazují. Jedná se v první řadě o pohonné hmoty. Převážná část je variabilní a slouží k přepravě zakázek firemními vozidly. Pokud má firma málo zakázek nebo nevyrábí vůbec, jsou tyto náklady tvořeny pouze fixní částí, která je využívána pro provoz služebního auta ředitele firmy. Další položkou smíšených nákladů jsou energie. Zde je naopak převážná část fixní, protože velké množství nákladů na energie musí firma vynakládat nezávisle na množství výkonů. Variabilní část nákladů na energie tvoří pouze náklady na vodu a elektřinu sloužící přímo k provozu strojů. Dalším příkladem jsou náklady na opravy a údržbu výrobních strojů. Fixní část tvoří plánované opravy a plánovaná údržba a variabilní je údržba nutná až na základě určitého objemu výroby. Poslední položkou smíšených nákladů jsou mzdy a s nimi související náklady na sociální a zdravotní pojištění. Variabilní částí jsou mzdy pracovníků ve výrobě a fixní jsou náklady na mzdy pracovníků administrativního a ekonomického úseku, grafiků a vedoucích.

## 4.2 Analýza nákladů

### 4.2.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza je rozdělena na dvě části. V první části jsou znázorněny absolutní hodnoty konkrétních druhových položek nákladů za jednotlivé roky v období 2014–2016 a pro roky 2015 a 2016 je vyčíslena změna těchto nákladů oproti výchozímu období, kterým je rok 2014. Druhá část zobrazuje změny jednotlivých nákladových položek v relativních hodnotách, tedy v procentech. Horizontální analýzu nákladů v obou způsobech vyjádření reprezentují následující dvě tabulky č. 6 a č. 7.

Tabulka č. 6: Horizontální analýza nákladů (v tis. Kč)

Horizontální analýza nákladů	v celých tisících Kč				
	2014	2015	změna	2016	změna
Nákladová položka					
Spotřeba materiálu a energie	8 833	10 503	1 670	10 831	1 998
Služby	11 594	10 274	-1 320	9 260	-2 334
Mzdové náklady	4 373	4 821	448	5 194	821
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 367	1 525	158	1 669	302
Ostatní osobní náklady	133	165	32	138	5
Odpisy DM	875	866	-9	1 178	303
Daně a poplatky	34	26	-8	46	12
Jiné provozní náklady	675	902	227	465	-210
Nákladové úroky	700	733	33	761	61
Ostatní finanční náklady	62	71	9	81	19
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>28 646</b>	<b>29 886</b>	<b>1 240</b>	<b>29 623</b>	<b>977</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Tabulka č. 7: Horizontální analýza nákladů (v %)

Horizontální analýza nákladů	v procentech				
	2014	2015	změna	2016	změna
Nákladová položka					
Spotřeba materiálu a energie	100,00	118,91	18,91	122,62	22,62
Služby	100,00	88,61	-11,39	79,87	-20,13
Mzdové náklady	100,00	110,24	10,24	118,77	18,77
Sociální zabezpečení a zdrav. poj.	100,00	111,56	11,56	122,09	22,09

Ostatní osobní náklady	100,00	124,06	24,06	103,76	3,76
Odpisy DM	100,00	98,97	-1,03	134,63	34,63
Daně a poplatky	100,00	76,47	-23,53	135,29	35,29
Jiné provozní náklady	100,00	133,63	33,63	68,89	-31,11
Nákladové úroky	100,00	104,71	4,71	108,71	8,71
Ostatní finanční náklady	100,00	114,52	14,52	130,65	30,65
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>100,00</b>	<b>104,33</b>	<b>4,33</b>	<b>103,41</b>	<b>3,41</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Spotřeba materiálu a energie tvoří jednu ze dvou nejvýraznějších položek nákladů firmy. V jednotlivých letech docházelo k jejímu zvyšování, které bylo způsobeno zvyšováním objemu výroby a s tím souvisejícím nákupem většího množství materiálu a spotřebováváním více elektrické energie, vody a tepla. V roce 2015 překračovala výše nákladů na materiál a energie hodnotu z roku 2014 o 1 670 tis. Kč, což představuje necelých 19 %. V roce 2016 byl tento rozdíl v porovnání s rokem 2014 ještě o něco větší. Náklady na materiál a energie se zvýšily o 1 998 tis. Kč, což je ještě o 3,7 % více, než tomu bylo v předchozím roce. Druhou nejvýraznější položkou jsou náklady na služby, které se v roce 2015 oproti předchozímu období snížily o 1 320 tis. Kč, tedy 11,4 %. Toto snížení bylo způsobeno omezením subdodávek od ostatních firem, především se jednalo o malonákladový tisk. Rok 2016 přinesl v porovnání s výchozím rokem ještě značnější snížení, a to o více než 20 %. Položka mzdových nákladů se oproti výchozímu roku 2014 v obou následujících obdobích zvýšila. V roce 2015 byla tato změna 448 tis. Kč (10,2 %) a v roce 2016 se jednalo dokonce o 821 tis. Kč (18,8 %). Zvýšení mzdových nákladů bylo způsobeno nejen nutností přijmout nové zaměstnance a brigádníky, ale také zvyšováním průměrných mezd a nároků zaměstnanců. S tím souvisejí i náklady na sociální pojištění, u kterých došlo také ke zvýšení, a to o 11,6 % a 22 %. Ostatní sociální náklady se v roce 2015 zvýšily o zdánlivě nevýrazných 32 tis. Kč, což však představuje oproti roku 2014 navýšení o 24 %. Následující rok již tento rozdíl činil pouze 3,8 %. Odpisy dlouhodobého majetku nepřinesly v roce 2015 žádné výrazné změny, došlo pouze k nepatrnému snížení o 1 %. Na rozdíl od toho, v roce 2016 hodnota odpisů markantně vzrostla o 303 tis. Kč, což představuje v relativním vyjádření 34,6 %. Daně a poplatky se v roce 2015 snížily o 8 tis. Kč (23,5 %). Naopak tomu bylo v dalším období, kdy se oproti počátečnímu sledovanému roku výše daní a poplatků zvýšila o 35 %.

Ostatní provozní náklady nejdříve výrazně vzrostly kvůli vysokým provozním nákladům a platbám za pojištění aut, kanceláře a strojů, ale následující rok opět výrazně klesly. V obou případech to bylo o více než 30 %. Pokles byl způsoben zejména snížením odpisů pohledávek a darů. Položka nákladových úroků se v obou sledovaných letech oproti roku 2014 zvýšila, zejména kvůli navýšení úroků ze smluv o půjčce a také úroků z úvěrů. V prvním roce došlo ke zvýšení o 33 tis. Kč, což je přibližně 5 % a v dalším období o 61 tis. Kč, což představuje zvýšení o téměř 9 %. Poslední položka, ostatní finanční náklady, zaznamenala za sledovaná období relativně značné zvýšení, a to zejména kvůli rostoucím částkám, které banka zaplatila za bankovní úroky. V roce 2015 došlo ke zvýšení o téměř 15 % a nadcházející rok přinesl zvýšení ještě větší, a to o 30,6 %.

Z horizontální analýzy je možné vidět, že stejně jako rostly ve většině případů jednotlivé nákladové položky, rostly i hodnoty celkových nákladů. Rok 2015 byl tedy v celkovém porovnání s rokem 2014 nákladnější o 4,3 % a v roce 2016 byla jejich výše opět o téměř 4 procenta vyšší než v roce 2014.

#### 4.2.2 Vertikální analýza

Tabulka č. 8: Vertikální analýza nákladů (v tis. Kč i v %)

Vertikální analýza nákladů	v celých tisících Kč			v procentech		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
<b>Nákladová položka</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Celkové náklady</b>	<b>28 646</b>	<b>29 886</b>	<b>29 623</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
Spotřeba materiálu a energie	8 833	10 503	10 831	30,84	35,14	36,56
Služby	11 594	10 274	9 260	40,47	34,38	31,26
Mzdové náklady	4 373	4 821	5 194	15,27	16,13	17,53
Sociální zabezpečení a zdravotní poj.	1 367	1 525	1 669	4,77	5,10	5,63
Odpisy DM	875	866	1 178	3,05	2,90	3,98
Nákladové úroky	700	733	761	2,44	2,45	2,57
Jiné provozní náklady	675	902	465	2,36	3,02	1,57
Ostatní osobní náklady	133	165	138	0,46	0,55	0,47
Ostatní finanční náklady	62	71	81	0,22	0,24	0,27
Daně a poplatky	34	26	46	0,12	0,09	0,16

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Největší podíl na celkových nákladech tvoří spotřeba materiálu a energie a nakoupené služby. Náklady na spotřebu materiálu a energie vykazují v jednotlivých letech rostoucí tendenci. Zatímco v roce 2014 překročila výše jejich podílu na celkových nákladech hranici 30 %, do roku 2016 tato hodnota vzrostla o více než 6 %. Již je známo, že tento nárůst byl způsoben zvýšeným objemem výroby, který souvisí s nákupem většího množství materiálu a také větší spotřebou energií k tomu potřebných. Služby tvoří druhou z nejvýznamnějších nákladových položek. V roce 2014 jejich podíl na celkových nákladech byl dokonce větší, než podíl spotřeby materiálu a energie a to více než 40 %. Postupem času se náklady na služby začaly snižovat a to i přesto, že se v roce 2015 zvýšily náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku o více než 500 tis. Kč. Firma však omezila požadavky na subdodávky a více činností, které pro ni dříve vykonávaly partnerské firmy, začala uskutečňovat sama. Od roku 2014 do roku 2015 hodnota podílu nakupovaných služeb klesla o více než 9 % na 31,26 %. Se snížením počtu subdodávek od ostatních firem souvisí i zvýšení osobních nákladů společnosti, které tvoří třetí největší podíl na celkových nákladech. V roce 2014 byla velikost procentního podílu více než 15 %. Firma však přijímala další zaměstnance a brigádníky, což způsobilo nárůst podílu mzdových nákladů meziročně přibližně o 400 tis. Kč. To mezi roky 2014–2016 přineslo zvýšení procentního podílu o více než 2 %. S růstem mzdových nákladů docházelo ke zvyšování nákladů na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, které tvoří v průměru 5% podíl na celkových nákladech společnosti. Odpisy dlouhodobého majetku, které tvoří pouze několikaprocentní podíl, se mezi roky 2014–2015 nijak výrazně nelišily, nárůst nastal až v roce 2016, kdy se výše podílu odpisů zvýšila o 1 %, což představuje v peněžním vyjádření přibližně 300 tis. Kč. Další dvě položky tvořící pravidelně přibližně 2% podíl jsou jiné provozní náklady a nákladové úroky. Zatímco výše podílu jiných provozních nákladů se nejdříve mírně zvýšila a poté klesla o 1,5 %, podíl nákladových úroků zůstal v jednotlivých letech téměř neměnný. Ostatní osobní náklady, mezi které se řadí zejména stravenky, tvoří každoročně pouze nepatrný podíl a nevykazovaly v letech 2014–2016 výrazné změny. Poslední dvě položky – daně a poplatky a ostatní finanční náklady mají na výši celkových nákladů minimální podíl. Jedná se pouze o desetiny procent a ani výše tohoto podílu se v jednotlivých letech příliš neměnila.



## 4.3 Nákladová funkce

### 4.3.1 Globální nákladová funkce

Vzhledem k tomu, že firma vyrábí mnoho odlišných druhů výrobků a nabízí široký sortiment služeb, bude závislost celkových nákladů a objemu produkce vyjádřena globální nákladovou funkcí. Ta vyjadřuje vztah mezi celkovými náklady a celkovou výší produkce a lze ji vyjádřit následujícím vzorcem:

$$N = FN + h \times Q \quad (22)$$

kde:  $h$  ... podíl variabilních nákladů na 1 Kč tržeb (haléřový ukazatel)

$Q$  ... celkové tržby v Kč

Vstupní údaje pro výpočet globální nákladové funkce jsou uvedeny v následující tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Údaje pro určení nákladové funkce (v tis. Kč)

<b>Položka</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Variabilní náklady	7 992	8 580	9 308
Fixní náklady	20 654	21 304	20 316
Celkové náklady	28 646	29 884	29 624
Objem výroby v Kč	24 804	27 551	30 628

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Haléřový ukazatel se vypočítá jako podíl variabilních nákladů a celkových tržeb.

Po jeho dosazení do rovnice společně s ostatními hodnotami vzniknou pro roky 2014–2016 následující nákladové funkce (tab. č. 10):

Tabulka č. 10: Hodnoty haléřového ukazatele a nákladové funkce v letech 2014–2016

<b>Rok</b>	<b>Haléřový ukazatel</b>	<b>Nákladová funkce</b>
2014	0,32	$N = 20\,654 + 0,32 \times Q$
2015	0,31	$N = 21\,304 + 0,31 \times Q$
2016	0,30	$N = 20\,316 + 0,30 \times Q$

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

### 4.3.2 Odhad nákladové funkce pro rok 2017

Na základě údajů o nákladových funkcích jednotlivých let, bude proveden odhad nákladové funkce pro rok 2017. Pro odhad budou použity dvě rozdílné metody – metoda grafická a metoda dvou období. Pro potřeby těchto odhadů byla je vytvořena tabulka (tab. č. 11), která zaznamenává hodnoty celkových nákladů a objem výkonů v letech 2012–2016.

Tabulka č. 11: Celkové náklady a objem výroby v letech 2012–2016 (v tis. Kč)

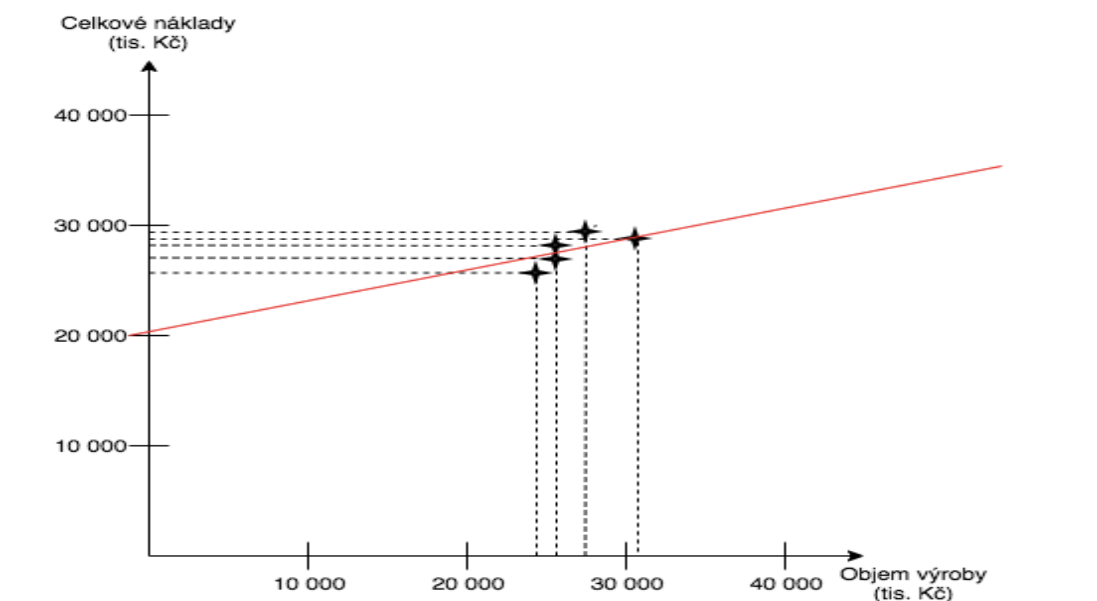
Rok	Objem výroby v Kč	Celkové náklady
2012	24 875	26 752
2013	25 508	27 563
2014	24 804	28 646
2015	27 551	29 884
2016	30 628	29 624

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

#### Grafická metoda

Prvním způsobem zvoleným pro odhad nákladové funkce je grafická metoda. Dvojice hodnot z tabulky číslo 11 se zanesou do grafu. Hodnoty objemů výroby se znázorní na osu x a hodnoty celkových nákladů na osu y. Pro každou dvojici hodnot za jeden rok pak vznikne v místě jejich průniku bod. Následně budou proloženy přímkou tak, aby se všechny tyto body nacházely v co největší blízkosti této přímky. Vytvořený bodový diagram je znázorněn na obrázku č. 19.

Obrázek č. 19: Bodový diagram pro odhad nákladové funkce v roce 2017



Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V místě, kde došlo k protnutí této přímky s osou  $y$ , se nachází bod určující odhadovanou výši fixních nákladů. V tomto případě se jedná o 20 500 tis. Kč. Tato hodnota fixních nákladů se dosadí do rovnice tvořené ze souřadnic jakéhokoliv bodu z bodového diagramu. Byl vybrán bod [24 875; 26 752] a rovnice má tedy následující tvar:

$$26\,752 = 20\,500 + y \times 24\,875$$

Výpočtem byla zjištěna hodnota parametru  $y$ , tedy haléřového ukazatele:

$$y = 0,25$$

Nyní, když už jsou známé oba parametry, je možné sestavit tvar nákladové funkce:

$$N = 20\,500 + 0,25 \times Q$$

### Metoda dvou období

Jako druhý způsob pro odhad nákladové funkce je použita metoda dvou období. Z dat o objemech výroby v Kč (tržbách) z období let 2012–2016 (tab. č. 11) jsou vybrány dvě hodnoty. Vzhledem k tomu, že v žádném období nedošlo k extrémním výkyvům, je použita nejnižší a nejvyšší hodnota. Nejvyšší hodnoty tržeb dosáhla firma v roce 2016 a to v hodnotě 30 628 tisíc Kč. Naopak nejnižší hodnota výstupu byla zaznamenána v roce 2014 ve výši 24 804 tisíc Kč.

Z údajů se sestaví dvě rovnice o dvou neznámých:

$$28\,646 = a + b \times 24\,804$$

$$29\,624 = a + b \times 30\,628$$

Výpočtem jsou získány následující hodnoty parametru  $a$ , který představuje odhadovanou výši fixních nákladů a parametr  $b$ , který značí odhadovanou výši haléřového ukazatele:

$$a = 24\,429 \text{ Kč}$$

$$b = 0,17 \text{ Kč}$$

Následně je již možné sestavit nový tvar nákladové funkce pro rok 2017:

$$N = 24\,429 + 0,17 \times Q$$

## 4.4 Bod zvratu

### 4.4.1 Bod zvratu matematicky

Z teorie je známo, že bod zvratu se vyjadřuje odlišně pro podniky vyrábějící pouze jeden druh výrobku a pro podniky s různorodou produkcí. Firma Dragon Press, s.r.o. nabízí velmi široký sortiment výrobků a služeb. Každý druh výrobku nebo služby má rozdílnou cenu a liší se také v jednotkách, ve kterých se vyjadřuje. Je tomu tak zejména kvůli zakázkové výrobě, kdy se cena kalkuluje až na základě přesných požadavků zákazníka. Pro výpočet bodu zvratu je zde tedy použit vzorec pro heterogenní výrobu.

Jak již bylo uvedeno, tento výpočet je založen na podílu variabilních nákladů, který připadá na 1 Kč tržeb. Ten se získá jako podíl celkových variabilních nákladů a celkových tržeb. Hodnoty haléřového ukazatele a fixních nákladů, které byly získány již v předchozí kapitole, při výpočtu globální nákladové funkce (tabulka č. 10), se dosadí do následujícího vzorce pro výpočet bodu zvratu:

$$BZ = \frac{FN}{(1 - h)} \quad (23)$$

Přehled výše bodu zvratu pro roky 2014–2016 uvádí následující tabulka č. 12.

Získané hodnoty značí objem výroby v Kč, při které jsou pokryty variabilní i fixní náklady. Od tohoto okamžiku začíná podnik generovat zisk.

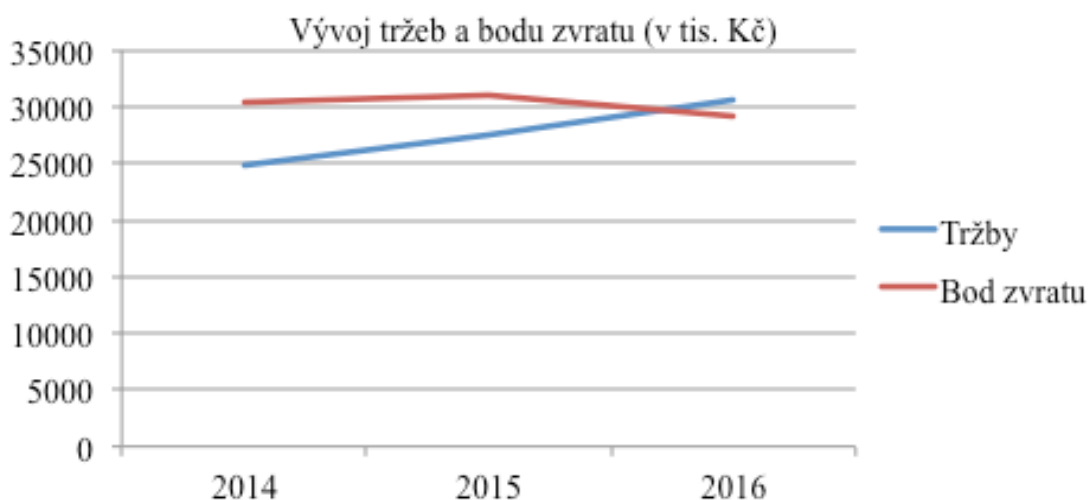
Tabulka č. 12: Bod zvratu v letech 2014–2016 (v tis. Kč)

Položka	2014	2015	2016
Bod zvratu	30 472	30 939	29 186
Tržby	24 804	27 551	30 628

Zdroj: vlastní zpracování podle výkazů společnosti, 2018

Pro porovnání jsou do tabulky přidány i hodnoty celkových tržeb. Jak je vidět, v letech 2014 a 2015 tržby na bod zvratu nedosáhly a podnik byl v tomto období ve ztrátě. V roce 2014 činila výše tržeb chybějících pro dosažení bodu zvratu 5 668 tis. Kč. Rok 2015 vykázal výrazné zlepšení. Výše tržeb se bodu zvratu značně přiblížila, ale stále k jeho dosažení chybělo 3 388 tis. Kč. Jediným rokem, kdy výše tržeb překročila bod zvratu a podnik vykazoval zisk, byl rok 2016. V tomto roce tržby překročily hranici zisku a ztráty o 1 442 tis. Kč. Vývoj tržeb a bodu zvratu za tyto tři roky prezentuje následující graf (obr. č. 20):

Obrázek č. 20: Vývoj tržeb a bodu zvratu v letech 2014–2016 (v tis. Kč)



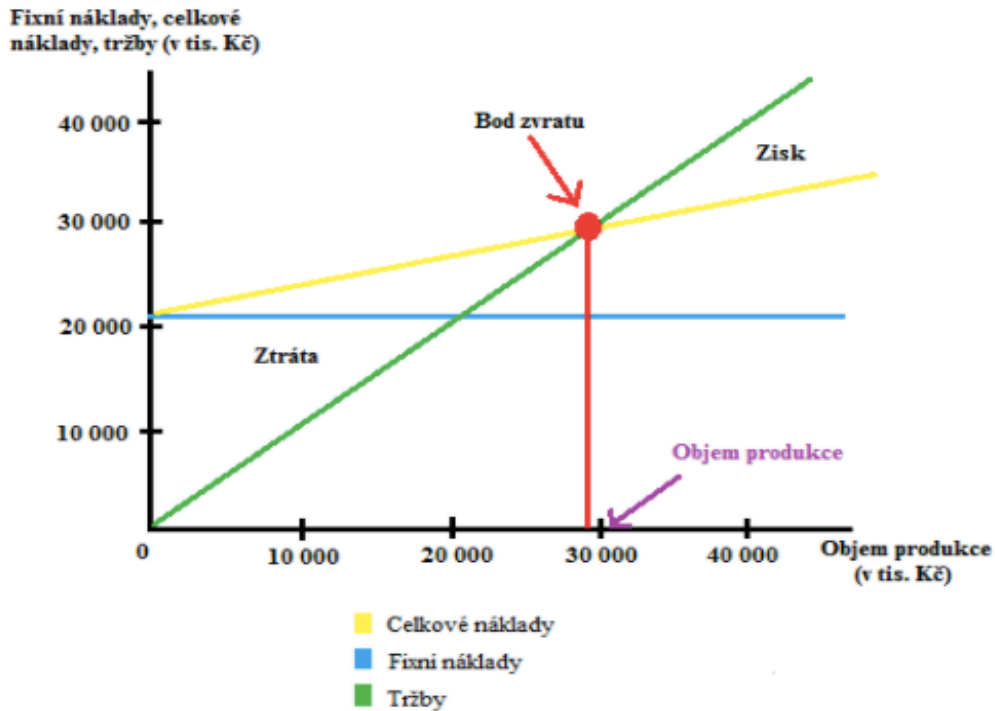
Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Hodnota objemu výroby nutného k dosažení bodu zvratu se ve sledovaných letech pohybovala téměř ve stejné výši, pouze v roce 2016 došlo k jejímu mírnému snížení. Je však vidět rostoucí tendence tržeb, která v roce 2016 vedla k překročení hranice bodu zvratu a firma tak mohla opět dosahovat zisku. Rozdíl mezi objemem produkce (tržbami) firmy a peněžní hodnotou bodu zvratu udává výši takzvané bezpečnostní rezervy. V případě roku 2016 se jedná o částku 1 442 Kč a představuje výši tržeb, které dělí podnik od ztráty. V relativním vyjádření dosahuje tato hodnota výše 4,7 % tržeb.

#### 4.4.2 Bod zvratu graficky

Pro grafické znázornění bodu zvratu (obr. č. 21) společnosti je vybrán rok 2016, protože pouze v tomto období firma dosáhla zisku.

Obrázek č. 21: Grafické znázornění bodu zvratu pro rok 2016



Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Na obrázku jsou vidět křivky fixních nákladů, celkových tržeb a celkových nákladů za rok 2016. V místě, kde se kříží křivky celkových nákladů a celkových tržeb je znázorněn červený bod značící bod zvratu, tedy přechod ze ztráty do zisku. Objem produkce pro dosažení bodu zvratu, tedy 29 186 tis. Kč, se nachází na ose x kolmo pod tímto bodem. O kus dále je na ose x znázorněn fialovou šipkou ještě objem produkce, kterého firma dosáhla v roce 2016, tedy 30 628 Kč.

## 5 Hodnocení efektivnosti podniku

### 5.1 Ukazatel haléřové nákladovosti

V teorii bylo uvedeno, že ukazatel haléřové nákladovosti značí podíl celkových nákladů připadajících na 1 Kč výnosů. Aby mohl být patrný vývoj ukazatele haléřové nákladovosti, byly pro jeho výpočet zvoleny 3 roky – 2014, 2015, 2016. Výpočet byl proveden dle vzorce č. 16 – celkové roční náklady byly vyděleny celkovými výnosy pro daný rok. Vstupní hodnoty spolu s výpočty jsou zaznamenány v následující tabulce (č.13).

Tabulka č. 13: Ukazatel haléřové nákladovosti v letech 2014–2016

Rok	Náklady	Výnosy	Ukazatel haléřové nákladovosti
2014	28 646 tis. Kč	25 175 tis. Kč	1,14
2015	29 884 tis. Kč	28 138 tis. Kč	1,06
2016	29 624 tis. Kč	30 644 tis. Kč	0,97

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazů společnosti, 2018

V prvním sledovaném roce byla hodnota nákladů připadajících na 1 Kč tržeb 1,14 korun, což značí negativní vývoj a firma tedy nemohla dosahovat zisku. Další rok přinesl mírné zlepšení a podíl nákladů na 1 Kč výnosů se snížil o 8 haléřů, avšak stále překračoval hodnotu 1, a tak firma dosahovala ztráty. Zlom nastal až v roce 2016, kdy byla hodnota ukazatele haléřové nákladovosti menší než 1 a to konkrétně 0,97. To znamená, že v tomto roce připadalo na 1 Kč tržeb 97 haléřů nákladů. Každá 1 koruna tržby v tom případě přinášela podniku zisk ve výši 0,03 haléřů. Z vývoje se dá předpokládat snižování hodnoty tohoto ukazatele i v dalších letech, což je pro firmu pozitivní jev.

### 5.2 Ukazatele rentability

V této kapitole budou provedeny výpočty ukazatelů rentability pro období let 2014–2016. Konkrétně se jedná o rentabilitu celkového kapitálu, vlastního kapitálu a tržeb. Vstupní údaje jsou uvedeny v následující tabulce (č. 14) a pro samotné výpočty budou použity vzorce č. 19, 20 a 21 z kapitoly číslo 2.1.2.

Tabulka č. 14: Vstupní údaje pro hodnocení efektivnosti (v tis. Kč)

<b>Rok</b>	<b>Zisk</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>Aktiva</b>	<b>Tržby</b>
2014	- 3 470	8 462	14 647	24 804
2015	- 1 747	- 10 209	13 143	27 551
2016	1 020	- 9 189	15 388	30 628

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazů společnosti, 2018

### 5.2.1 Rentabilita celkového kapitálu (ROA)

Jak uvádí teorie, rentabilita celkového kapitálu se vypočte jako podíl zisku a celkových aktiv. Po dosazení hodnot z tabulky vyjdou následující hodnoty (tab. č. 15):

Tabulka č. 15: Hodnota ukazatele ROA v letech 2014–2016

<b>Ukazatel</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
ROA	- 24 %	- 13 %	7 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V prvních dvou letech se hodnoty ukazatele rentability celkového kapitálu pohybovaly v záporných hodnotách. V tomto případě se nejedná o hodnoty vyjadřující ziskovost, ale ztrátovost. Lze tedy říci, že v roce 2014 znamenala jedna koruna celkového majetku firmy ztrátu ve výši 24 haléřů. V roce 2015 se situace zlepšila, avšak stále se ukazatel pohyboval v mínusu. Výrazné zlepšení přinesl až rok 2016, kdy podnik začal vykazovat zisk a hodnota ROA vyšplhala na 7 %. To znamená, že 1 koruna majetku podniku přinesla zisk ve výši 7 haléřů.

### 5.2.2 Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

Hodnotu rentability vlastního kapitálu lze získat podílem zisku a vlastního kapitálu. Jak již bylo uvedeno v teoretické části, platí pravidlo, že pokud se sečte ukazatel rentability tržeb a ukazatel haléřové nákladovosti, je vždy získána hodnota 1. Získané hodnoty jsou zaznamenány v následující tabulce (č. 16):

Tabulka č. 16: Hodnota ukazatele ROE v letech 2014–2016

<b>Ukazatel</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
ROE	41 %	17 %	- 11 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2018



Ze získaných hodnot lze vyčíst, kolik procent zisku získá firma z jedné koruny vložené do podnikání. V roce 2014 tato hodnota dosahovala výše 41 %. To znamená, že z jedné koruny vložené do podnikání, by měla firma získat 41 % zisku, tedy 41 haléřů zisku. Uvádí se sice, že čím vyšší ukazatele rentability, tím je podnik úspěšnější, v tomto případě je však výsledek matoucí, protože firma vykazovala výsledek hospodaření i vlastní kapitál v záporných hodnotách, a to kvůli vysoké hodnotě neuhrazené ztrátě z minulých let. V roce 2015 firma stále dosahovala v obou případech záporných čísel a hodnota ukazatele rentability vlastního kapitálu činila 17 %, jde zde tedy o stejný případ. V posledním roce došlo ke změně. Firma začala vykazovat zisk, avšak výše vlastního kapitálu zůstávala stále hluboko v mínusu z důvodu ztrát minulých let.

### 5.2.3 Rentabilita tržeb (ROS)

Tento ukazatel lze získat podílem zisku a tržeb a udává výši zisku, který připadá na 1 Kč tržeb. Výsledky tohoto ukazatele znázorňuje tabulka č. 17.

Tabulka č. 17: Hodnota ukazatele ROS v letech 2014–2016

Ukazatel	2014	2015	2016
ROS	- 14 %	- 6 %	3 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Stejně jako u prvního ukazatele, rentabilita tržeb v prvních dvou letech vycházela v záporných hodnotách. Již bylo uvedeno, že v tomto případě se nejedná o ziskovost, ale ztrátovost. To znamená, že v roce 2014 připadalo na 1 korunu tržeb 14 % ztráty, tedy 14 haléřů. V roce 2015 ukazatel rentability tržeb nabýval stále záporné hodnoty, avšak došlo ke snížení podílu ztráty o 8 %. V posledním sledovaném roce se již ztrátovost přeměnila na ziskovost a ukazatel vzrostl na 3 %. Každá 1 koruna tržeb tedy pro podnik představovala zisk ve výši 3 haléřů.

### 5.2.4 Porovnání výsledků s odvětvím

V této části jsou porovnány výsledky ukazatelů efektivnosti podniku Dragon Press, s.r.o. za rok 2016 s odvětvím zpracovatelského průmyslu, do kterého se tisk a s ním související činnosti řadí. Údaje získané z předchozích výpočtů spolu s údaji z finanční analýzy podnikové sféry za rok 2016 jsou uvedeny v této tabulce (č. 18):

Tabulka č. 18: Porovnání ukazatelů efektivity podniku a odvětví za rok 2016

<b>Ukazatel</b>	<b>Dragon Press, s.r.o.</b>	<b>Odvětví</b>
ROE	-11 %	14,19 %
ROA	7 %	10,47 %
ROS	3 %	7,85 %

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2018, vlastní zpracování, 2018

Jak je z tabulky i vývoje ukazatelů rentability patrné, v porovnání s odvětvím firma Dragon Press, s.r.o. vykazuje ve všech hodnocených ukazatelích nižší hodnoty a zaostává tak za průměrem konkurenčních podniků. V případě prvního ukazatele, rentability vlastního kapitálu, firma zaostává o více než 25 procent. Jak již bylo uvedeno, je to způsobeno hodnotami minulých výsledků hospodaření, jejichž neuhrazené ztráty se firmě přenáší do hodnot vlastního kapitálu následujících let. Ukazatel rentability celkového kapitálu se, oproti ukazateli ROE, výrazně přibližuje k hodnotě, která je vykazována ve sledovaném odvětví. Stále však rozdíl činí téměř 3,5 %. Pokud by pokračoval vývoj ROA jako doposud, mohla by se zanedlouho firma v rámci tohoto ukazatele dostat na hodnotu odvětví, nebo ji dokonce překročit.

## **6 Návrhy na zlepšení situace podniku**

V této kapitole budou uvedeny možné způsoby, kterými by firma mohla snížit své náklady, zvýšit zisk a zlepšit tak svou situaci a umístění na trhu.

### **6.1 Optimalizace nákladů**

#### **6.1.1 Náklady na materiál**

Jak bylo zjištěno z horizontální a vertikální analýzy nákladů, jednu z největších nákladových položek tvoří spotřeba materiálu. Proto by bylo dobré, aby se firma soustředila na její snížení.

Ředitel společnosti čas od času monitoruje ceny ostatních dodavatelů materiálu – zejména papíru, ten tvoří přibližně 65% část materiálových nákladů, což představuje asi 5 700 000 Kč za rok. Jejich trh je však značně omezený, jelikož existuje pouze několik vyhovujících dodavatelů. Je zde tedy velmi malá konkurence a z tohoto důvodu jsou ceny všech na velmi podobné úrovni. Občas však dojde k jejich změně či snížení. Dodavatelé jsou někdy ochotni poskytnout až 10% slevu, ta však platí pouze omezený čas a na určité minimální množství. Často se stává, že firma má ve chvíli, kdy je tato sleva nabídnuta, již velké množství zásob materiálu a není možné ji využít. Z tohoto důvodu by bylo dobré nakupovat vždy od dodavatele s nejvýhodnější nabídkou, ale jen potřebné množství materiálu, aby případné slevy mohla využít. Pokud by vedení firmy častěji sledovalo vývoj cen dodavatelů, mohlo by včas zareagovat na výhodnou nabídku a nakoupit větší množství zboží. Pokud by firma získala dvakrát do roka slevu 10 %, mohla by se předzásobit a znamenalo by to snížení nákladů na materiál přibližně o 285 000 Kč za rok.

Při nákupu specifických materiálových nákladů, jimiž jsou například barvy a tonery do tiskařských strojů, není mnoho možností jak náklady snížit. Každý výrobní stroj má specifické požadavky a jejich prodejci k nim připojují i speciální produkty, které lze použít pouze pro konkrétní zařízení. Nelze je nahradit jinými, levnějšími, protože jsou opatřeny čipem, bez kterého není možné produkt pro výrobu použít.

Jedinou možností, jak tyto náklady snížit je nákup tohoto příslušenství do zásoby. Dodavatelé těchto komponent občas snižují své ceny o 5–8 %. Běžně společnost utratí za rok přibližně 3 800 000 Kč za barvy a tonery do výrobních strojů.

Pokud by firma nakoupila při výhodné nabídce s 5% slevou více kusů najednou, např. na 2 roky dopředu, ušetřila by přibližně 190 000 Kč na nákladech za rok. Pokud by výše slevy vzrostla až na 8% hranici, mohla by firma ušetřit ročně až 304 000 Kč. V tomto případě je doporučeno udržovat spolupráci s těmito dodavateli a pravidelně sledovat aktuální vývoj cen.

Dalším možným řešením pro snižování materiálových nákladů je jeho úspora. Firma vyprodukuje denně v průměru 100 kg papírového odpadu. Především se jedná o odpad z řezacího stroje, který upravuje tiskoviny na požadované rozměry. Často tento odpad tvoří i větší plochy papíru, které by se daly dále zužít – např. na zakázky menších rozměrů jako jsou záložky, vizitky, účtenky, pozvánky a oznámení a různé letáčky. To by firmě ušetřilo část nákladů na tyto zakázky.

Firma by také mohla větší části ořezů používat pro administrativní činnost, jako papír k tisku, či slepit jej do poznámkových bloků apod. Tím pádem by nemusela nakupovat tolik kancelářského materiálu. Úspora by tak firmu mohla přijít přibližně na 20 % nákladů za kancelářský materiál, což činí ročně asi 34 800 Kč.

### **6.1.2 Zvýšení využití kapacity**

Po konzultaci s ředitelem společnosti bylo zjištěno, že firma využívá svou výrobní kapacitu průměrně pouze ze 60 %. Pokud by firma zajistila vyšší naplnění této kapacity, výrazně by tak změnila své výsledky. Snížily by se nejen náklady na jednotku výkonu (zde na 1 Kč tržeb), a výrazně by se zvýšily výnosy firmy. V roce 2016 dosahovala hodnota celkových tržeb 30 628 tis. Kč a hodnota celkových nákladů byla 29 623 tis. Kč. To znamená, že jednotkové náklady tvořily téměř 0,97 haléřů na 1 Kč tržeb. Pokud by firma využila svou kapacitu alespoň o 20 % více, klesl by podíl nákladů na 1 Kč tržeb na 0,81 Kč a hodnota tržeb by vystoupala na 36 754 tis. Kč

### **6.1.3 Náklady na subdodávky**

Se zvýšením využití výrobní kapacity souvisí také druhá největší nákladová položka – služby. Ty jsou tvořeny zejména náklady spojenými se subdodávkami. Jedná se zde zejména o knižní vazby a malonákladový tisk. I přesto, že se firma v posledních letech zaměřila na redukci subdodávek malonákladového tisku, stojí jí stále ročně necelých 100 000 Kč. Pokud by firma byla schopna navýšit produkci oddělení malonákladového tisku alespoň o 20 %, znamenalo by to snížení těchto nákladů o 20 000 Kč. Stejně tak je

tomu u knižních vazeb. Firma se soustředí většinu času na ostatní činnosti a vazbu přenechává partnerským firmám, stroje na knižní vazby tedy nejsou zdaleka plně využívány. V současné době tvoří náklady na subdodávky knihařských prací hodnotu 2 411 630 Kč. Pokud by se firmě podařilo k těmto činnostem využívat alespoň z 10 % více vlastních zdrojů, snížila by se hodnota nákladů na subdodávky o dalších 241 136 Kč.

#### 6.1.4 Finanční výpomoc

V roce 2018 firma plánuje rozsáhlou investici do přístavby budovy a také jejího technologického vybavení – stroj pro aplikaci UV laku Uviterm OL620. Na tuto inovaci má firma stanoven rozpočet 2 375 000 Kč. Stroj na UV lak by měl firmu vyjít přibližně na 680 000 Kč a zbytek by měl být použit na přístavbu výrobní haly. Vzhledem k výši této investice by firma mohla využít některého z programů pro podporu podnikání. Možnostmi by mohly být například tyto programy:

- **Program úspory energie – Energeticky efektivní budovy**, který je součástí projektu OPPIK (Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost). Tento program by měl být zahájen v březnu 2018 a být přístupný až do prosince 2018. Program nabízí malým podnikům podporu ve výši až 80 % způsobilých výdajů – na dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Minimální výše podpory je stanovena na 200 tis. Kč a bude vyplacena až dodatečně po prokázání vynaložení způsobilých výdajů. Přístavba musí splňovat určité parametry energetické úspornosti. Pokud by firma Dragon Press, s.r.o. využila této příležitosti, mohla by se jí z investice do přístavby výrobní haly vrátit částka ve výši až 1 356 000 Kč (Ministerstvo průmyslu a obchodu 2018).
- Druhou možností je využití **sedmiletého bezúročného úvěru**, který nabízí Ministerstvo průmyslu a obchodu ve spolupráci s Českomoravskou záruční a rozvojovou bankou v rámci programu Expanze. Nabízí malým a středním podnikům úvěr bez úroku na 7 let a to až do výše 45 % způsobilých výdajů. V případě firmy Dragon Press, s.r.o. by výše úvěru dosahovala částky až 1 068 750 Kč. Výše úrokové sazby u jiných bank se pohybuje v rozmezí 7–8,5 % p. a. Firma by tedy díky této příležitosti mohla ušetřit na úrocích přibližně 300 000 Kč.

## 6.2 Zvýšení výnosů

### 6.2.1 Prodej odpadu

Jak již bylo uvedeno, firma Dragon Press, s.r.o. vyprodukuje průměrně 120 kg papírového odpadu za den. To tvoří ročně okolo 30 000 kg. Firma tento odpad prodává společnosti TSR Czech Republic s.r.o. za smluvní ceny ve výši 1 Kč za směsný papír, který tvoří asi 80 % celkového papírového odpadu a 1,40 Kč za karton a lepenky, který tvoří zbylých 20 %.

Firma tak má z tohoto prodeje zbytkového materiálu ročně výnosy ve výši přibližně 32 400 Kč. Společně s papírem firma TSR Czech Republic s.r.o. vykupuje ještě barevné kovy – zejména starý hliník tzv. kovolist. Cena za 1 kg tohoto kovu je 28 Kč za 1 kg. Firma Dragon Press, s.r.o. ročně prodá přibližně 180 kg kovolistu, což přinese firmě asi 5 040 Kč. Množství veškerého odpadu se každý měsíc zvyšuje.

Pokud by firma využila služeb některé z konkurenčních firem zpracovávajících odpad, mohla by ušetřit. Možné alternativy jsou následující:

- Firma Kovošrot Waste Trade, s.r.o. nabízí cenu 33 Kč za 1 kg kovolistu, což je o 5 Kč více, než cena firmy TSR Czech Republic, s.r.o. Při pravidelném využívání služeb této společnosti a rostoucím množstvím hliníkového odpadu by tato cena mohla ještě narůst.
- Firma KOPAS výkup surovin – Miloslav Prýmas nabízí kromě stejné ceny za hliník, tedy 33 Kč/kg také příznivější ceny za papír a to ve výši až 2 Kč za 1 kg. Tato firma nabízí smluvní ceny, tudíž by bylo reálné, že se mohou s větším množstvím papíru a hliníku zvyšovat.

Porovnání současných a možných výnosů za odpad je znázorněno v tabulce č. 19.

Tabulka č. 19: Porovnání výnosů z prodeje odpadu (v Kč)

<b>Druh odpadu</b>	<b>TSR Czech Republic</b>	<b>KOPAS</b>	<b>Kovošrot Waste Trade</b>
Kovolist	5 040	5 940	5 940
Papírová směs	24 000	48 000	X
Karton	8 400	12 000	X
<b>Celkový výnos</b>	<b>37 440</b>	<b>65 940</b>	<b>5 940</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z tabulky je zřejmé, že pokud by firma využila raději služeb společnosti KOPAS, zvýšily by se její výnosy za prodej odpadu o 28 500 Kč. Pokud by přešla s prodejem hliníku k firmě Kovošrot Waste Trade, mohla by zvýšit své výnosy o 900 Kč.

Firma vyprodukuje kromě papírového a kovového odpadu také relativně velké množství plastů – obalů, fólií, PVC odpadu apod. Plasty však nikomu neprodává a dokonce platí společnosti Pošumavská odpadová, s. r. o za vývoz 1 x týdně asi 2 400 Kč ročně. Pokud by se tedy firma zaměřila i na prodej plastových obalů, mohla by nejen ušetřit náklady na jejich vývoz, ale také nepatrně zvýšit výnosy, což by mělo pozitivní vliv na výsledek hospodaření.

V úvahu přichází společnost Partr, s.r.o., která se zabývá výkupem plastů a nabízí přistavení kontejnerů a jejich vývoz zdarma. Firma by tedy ušetřila minimálně 2 400 Kč ročně a ještě by přidala drobný výnos za vykoupené plasty.

### **6.3 Udržení situace**

#### **6.3.1 Udržování stálých zaměstnanců**

Osobní a mzdové náklady tvoří další výraznou položku v nákladové struktuře firmy. V posledních letech docházelo k jejich růstu a to nejen kvůli přijímání nových pracovníků. Na osobní náklady má také vliv růst mezd a nároků zaměstnanců. Dalším opatřením proti zvyšujícím se nákladům by mohla být schopnost udržet si stále pracovníky. Není však možné jim mzdy snižovat, protože by došlo k nespokojenosti, která by mohla vést k rozvázání pracovního poměru. Pokud si chce firma současné zaměstnance udržet, musí tedy na jejich požadavky víceméně přistoupit. Vzhledem k tomu, že firma nemá žádné „zbytečné“ zaměstnance a že pracují se složitými technologiemi, bylo by zaučování nových zaměstnanců velmi časově náročné a snižovalo by to produktivitu ostatních pracovníků. Jediným možným způsobem, jak mzdové náklady snížit, je již uvedené zvýšení využití kapacity výrobních zařízení a s tím související zvýšení objemu výroby. Pokud by tedy firma zvýšila kapacitu např. o 20 %, došlo by k poklesu jednotkových mzdových nákladů (mzdových nákladů na 1 Kč tržeb). V současné době tvoří tato hodnota přibližně 0,22 Kč. Pokud by firma zvýšila objem produkce na 36 753 600 Kč, snížila by se hodnota jednotkových mzdových nákladů na 0,19 Kč.

### **6.3.2 Zlepšení komunikace se zákazníky prostřednictvím internetu**

Podnik Dragon Press, s.r.o. zaostává za konkurencí zejména v činnostech souvisejících s jeho propagací a nabídkou online služeb. Vhodným doporučením pro firmu by mohla být inovace webových stránek. Ostatní společnosti nabízejí kontaktní formuláře pro dotazy, či přímé objednávky přes online žádosti. Také na webu společnosti Dragon Press, s.r.o. chybí ceník služeb, což by mohlo mnoho potenciálních zákazníků odradit. Firma by mohla přidat i fotografie produktů, aby si zákazníci mohli vytvořit reálnější představu o nabízeném sortimentu.

Pokud by firma vytvořila e-shop s formulářem pro vložení souboru, prostřednictvím něhož si mohou zákazníci objednat její služby online, zvýšilo by to komfort zákazníků a mohlo vést ke zvýšení zájmu o produkty firmy.



## **Závěr**

Cílem této práce bylo v první řadě charakterizovat náklady a vysvětlit s nimi související pojmy. Na základě těchto teoretických poznatků měla být provedena analýza nákladů společnosti Dragon Press, s.r.o. a podle zjištěných výsledků a hodnot měla být navrhována vhodná opatření, která by vedla ke snížení nákladů, zlepšení výsledku hospodaření a situace společnosti.

První dvě kapitoly jsou zaměřeny na teorii, která vytváří základ pro následující části práce. Nejdříve je popsán obecný pojem náklady. Je uvedena jejich charakteristika včetně několika definicí a také je vysvětlen vztah mezi náklady, výnosy a ziskem. Je zmíněno, jak rozdílně jsou náklady chápány jednotlivými skupinami uživatelů účetních informací a následně jsou uvedeny způsoby jejich členění. Je také definována nákladová funkce a s tím související metody, kterými lze provést její odhad pro další období. Na závěr první kapitoly je objasněna problematika bodu zvratu. Druhá teoretická kapitola se zaměřuje na efektivnost a vzorce pro výpočet jejích základních ukazatelů.

Třetí kapitola zahajuje praktickou část práce. Zde je věnována pozornost představení společnosti Dragon Press, s.r.o. Jsou uvedeny základní informace týkající se společnosti a historie včetně vývoje výsledků hospodaření. Dále je provedena analýza současné situace společnosti zahrnující organizační strukturu, přehled výrobků a služeb, konkurenci a byla také zmíněna spolupráce a sponzoring.

Čtvrtá kapitola se již zabývá samotnou analýzou nákladů společnosti. Nejdříve ze všeho jsou náklady rozčleněny do skupin dle druhů a následně také na fixní a variabilní. Poté následuje sestavení horizontální a vertikální analýzy, díky nimž je získán přehled o vývoji jednotlivých nákladových položek v jednotlivých letech a také o jejich podílu na celkových nákladech. Na základě údajů o fixních a variabilních nákladech je určena globální nákladová funkce a také proveden výpočet bodu zvratu. V páté kapitole jsou využity základní vzorce pro hodnocení efektivnosti podniku. Vypočítané hodnoty jsou následně porovnány s hodnotami odvětví zpracovatelského průmyslu.

Závěrečná kapitola je zaměřena na konkrétní doporučení, která by vedla ke snížení a optimalizaci nákladů. Firmě je doporučeno zaměřit se na častější sledování vývoje cen

dodavatelů a snažit se nakupovat větší zásoby materiálu v rámci slevových akcí. Dále je navrhuto, aby zvýšila využití své výrobní kapacity, jelikož v současné době dochází pouze k 60% využití. S tím souvisí i další opatření, a to omezení nákladů na subdodávky. Firma by se měla zaměřit na vyšší využití kapacity zejména úseku malonákladového tisku a knižních vazeb, aby se snížily její náklady na subdodávky. Vzhledem k tomu, že firma v následujícím roce plánuje rozsáhlou investici do přístavby a nákup nového stroje, je doporučeno pokusit se o získání určité finanční výpomoci. Jsou uvedeny dvě možnosti, kterých by firma mohla využít. V prvním případě jde o bezúročný úvěr na 7 let, což by firmě mohlo ušetřit úroky a druhou možností je využití programu na úsporu energie, díky níž by firma mohla získat zpět až 80 % výdajů na přístavbu výrobní haly. Dále je uvedena možnost výhodnějšího prodeje odpadů, což by vedlo ke zlepšení výsledku hospodaření. Posledním doporučením pro firmu je aktualizace a vylepšení internetových stránek, jelikož jejich uživatelské prostředí zaostává za hlavními konkurenty. Bylo doporučeno přidat e-shop pro možnost online objednávek a kontaktní formulář pro usnadnění komunikace.

## Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Podnikový transformační proces.....	10
Obrázek č. 2: Pojetí nákladů.....	12
Obrázek č. 3: Všeobecný kalkulační vzorec.....	18
Obrázek č. 4: Celkové a jednotkové variabilní náklady.....	19
Obrázek č. 5: Průběh variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu produkce.	20
Obrázek č. 6: Celkové a jednotkové fixní náklady.....	21
Obrázek č. 7: Skokové zvyšování fixních nákladů .....	21
Obrázek č. 8: Nákladová funkce graficky .....	26
Obrázek č. 9: Nákladová funkce pro dlouhé období .....	27
Obrázek č. 10: Průběh jednotkových nákladů.....	29
Obrázek č. 11: Bodový diagram.....	31
Obrázek č. 12: Bod zvratu graficky.....	32
Obrázek č. 13: Bod zvratu matematicky .....	33
Obrázek č. 14: Příklad provozní páky .....	35
Obrázek č. 15: Logo společnosti .....	40
Obrázek č. 16: Vývoj výsledků hospodaření v letech 2005–2016 .....	42
Obrázek č. 17: Organizační struktura společnosti.....	43
Obrázek č. 18: Podíl fixních a variabilních nákladů v letech 2014–2016.....	55
Obrázek č. 19: Bodový diagram pro odhad nákladové funkce v roce 2017.....	62
Obrázek č. 20: Vývoj tržeb a bodu zvratu v letech 2014–2016 (v tis. Kč) .....	64
Obrázek č. 21: Grafické znázornění bodu zvratu pro rok 2016 .....	65

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Základní údaje o společnosti Dragon Press, s.r.o. ....	41
Tabulka č. 2: Hodnoty výsledků hospodaření v letech 2005–2016 (v tis. Kč) .....	42
Tabulka č. 3: Druhové členění nákladů (v celých Kč) .....	50
Tabulka č. 4: Fixní náklady (v celých Kč) .....	52
Tabulka č. 5: Variabilní náklady (v celých Kč) .....	54
Tabulka č. 6: Horizontální analýza nákladů (v tis. Kč) .....	56
Tabulka č. 7: Horizontální analýza nákladů (v %) .....	56
Tabulka č. 8: Vertikální analýza nákladů (v tis. Kč i v %) .....	58
Tabulka č. 9: Údaje pro určení nákladové funkce (v tis. Kč) .....	60
Tabulka č. 10: Hodnoty haléřového ukazatele a nákladové funkce v letech 2014–2016	60
Tabulka č. 11: Celkové náklady a objem výroby v letech 2012–2016 (v tis. Kč) .....	61
Tabulka č. 12: Bod zvratu v letech 2014–2016 (v tis. Kč) .....	64
Tabulka č. 13: Ukazatel haléřové nákladovosti v letech 2014–2016 .....	66
Tabulka č. 14: Vstupní údaje pro hodnocení efektivnosti (v tis. Kč) .....	67
Tabulka č. 15: Hodnota ukazatele ROA v letech 2014–2016 .....	67
Tabulka č. 16: Hodnota ukazatele ROE v letech 2014–2016 .....	67
Tabulka č. 17: Hodnota ukazatele ROS v letech 2014–2016 .....	68
Tabulka č. 18: Porovnání ukazatelů efektivnosti podniku a odvětví za rok 2016 .....	69
Tabulka č. 19: Porovnání výnosů z prodeje odpadu (v Kč) .....	73

## Seznam použitých zkratk

CAFIN = Česká asociace pro finanční řízení

$CT_{BZ}$  = bod zvratu v Kč

CVP = cost-volume-profit, analýza nákladů, objemu a zisku

DM = dlouhodobý majetek

FN = fixní náklady

$F_n$  = nevyužité fixní náklady

$F_v$  = využité fixní náklady

$h$  = haléřový ukazatel

IS = informační systém

$k$  = koeficient růstu objemu výroby

$m$  = objem produkce při maximálním využití výrobní kapacity

MN = mezní, přírůstkové náklady

$N$  = celkové náklady

$N_j$  = náklady na jednotku produkce

OPPIK = Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost

OR = obchodní rejstřík

$P, p$  = cena za 1 ks výkonu

$p. a.$  = ročně

PVC = polyvinylchlorid, plast

$Q$  = objem výroby

$Q_{BZ}$  = bod zvratu v ks

$Q_p$  = plánovaný objem výroby (kapacita)

$Q_r$  = skutečný objem výroby

ROA = rentabilita celkového kapitálu (aktiv)

ROE = rentabilita vlastního kapitálu

ROS = rentabilita tržeb

T = tržby

U = relativní úspora fixních nákladů

VH = výsledek hospodaření

VN = variabilní náklady

$v_{nj}$  = jednotkové variabilní náklady

x = skutečný objem produkce

Z = zisk

ZC = zůstatková cena

ZFN = ztráta způsobená nevyužitím fixních nákladů

## Seznam použité literatury

### Publikace

DOYLE, David. *Strategické řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I. díl. 1. vyd. Plzeň: NAVA, 2011. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. II. díl. 1. vyd. Plzeň: NAVA, 2012. 102 s. ISBN 978-80-7211-425-2.

FIBÍROVÁ, Jana a ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2005. 263 s. ISBN 80-73-570-84-X.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Aspi, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KŘIKAČ, Karel. *Náklady, ceny – textová část*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2005. 134 s. ISBN 80-7082-933-8.

OGER, Brigitte a FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86-009-246.

POLLAK, Harry. *Jak odstranit neopodstatněné náklady*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a .s., 2005. 148 s. ISBN 80-247-1047-1.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2016. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Podniková ekonomika*. 6. dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 560 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a kol. *Podniková ekonomika I.* 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2014. 213 s. ISBN 978-80-261-0409-4.

VOCHOZKA, Marek a kol. *Podniková ekonomika.* 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

ZÁMEČNÍK, Roman, TUČKOVÁ, Zuzana a HROMKOVÁ, Ludmila. *Podniková ekonomika II.* 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

### **Internetové zdroje**

Business Dictionary. *Sunk Costs* [online]. WebFinance, Inc. ©2018 [cit. 28. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.businessdictionary.com/definition/sunk-cost.html>.

Česká asociace pro finanční řízení, z.s. *Semi-variabilní náklady* [online]. CAFIN ©2017 [cit. 20. 2. 2018]. Dostupné z: <http://news.cafin.cz/slovník/semi-variabilni-naklady>.

Českomoravská záruční a rozvojová banka a.s. *ČMZRB zpřístupňuje program Expanze dalším podnikatelům* [online]. Českomoravská záruční a rozvojová banka ©2018 [cit. 30. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.cmzrb.cz/novinky/cmzrb-zpristupnuje-program-expanze-dalsim-podnikatelum>.

Český statistický úřad. *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)* [online]. Praha: Český statistický úřad ©2018 [cit. 28. 3. 2018]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/iSMS/klasdet.jsp?kodcis=80004&fchodnota=731&search=Hledej#>

Dragon Press. *Informace o firmě* [online]. Klatovy: Dragon Press ©2014 [cit. 11. 2. 2018]. Dostupné z: <http://dragonpress.cz/index.html>.

Informační systém (IS) Masarykovy univerzity. *Ukazatele rentability a aktivity* [online]. Masarykova univerzita ©2018 [cit. 2. 3. 2018]. Dostupné z: [https://is.muni.cz/el/1456/podzim2007/PFFAAP/um/T-6\\_Ukazatele\\_rentability\\_a\\_aktivity.pdf](https://is.muni.cz/el/1456/podzim2007/PFFAAP/um/T-6_Ukazatele_rentability_a_aktivity.pdf)

MANAGEMENT MANIA. *Utopené náklady* [online]. ManagementMania.com ©2011-2016 [cit. 28. 2. 2018]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/utopene-naklady>

Ministerstvo průmyslu a obchodu. *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2016* [online]. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu ©2017 [cit. 28. 3. 2018]. Dostupné z:



<https://www.mpo.cz/assets/cz/rozcestnik/analyticke-materialy-a-statistiky/analyticke-materialy/2017/5/FA4Q16.pdf>

Ministerstvo spravedlnosti České republiky. *Úplný výpis z obchodního rejstříku. Veřejný rejstřík a Sbirka listin* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, ©2018 [cit. 11. 2. 2018]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=143966&typ=UPLNY>

Ministerstvo spravedlnosti České republiky. *ÚSPORY ENERGIE - Energeticky efektivní budovy - I. výzva* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, ©2018 [cit. 29. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/oppik-2014-2020/vyzvy-op-pik-2017/uspory-energie---energeticky-efektivni-budovy---i--vyzva--230090/>

Science World. *Utopené náklady ovládají naše rozhodování* [online]. Scienceworld.cz ©2011 [cit. 28. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.scienceworld.cz/clovek/utopene-naklady-ovladaji-nase-rozhodovani-6505/>

Typos, tiskařské závody, s.r.o. *O nás – Typos, tiskařské závody, s.r.o.* [online]. Klatovy: Typos, tiskařské závody, s.r.o. ©2018 [cit. 28. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.typos.cz/>

### **Ostatní zdroje**

Výkazy společnosti Dragon Press, s.r.o. za roky 2005–2016

## **Seznam příloh**

Příloha A: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2014

Příloha B: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2015

Příloha C: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2016

Příloha A: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2014

podle vyhlášky č. 500/2002 Sb		v písemném rozsahu ke dni 31.12.2014 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma DRAGON PRESS Sídlo nebo by jednotky a mě- liší-li se oc- Dukelská 228 Klatovy 2 339 01	
		IČ			
		18237401			
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	sledovaném 1	minulém 2	
II.	Výkony	004	24.758	23.371	
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	24.758	23.371	
B.	Výkonová spotřeba	008	20.427	19.974	
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	009	8.833	8.412	
B. 2.	Služby	010	11.594	11.562	
+	Přidaná hodnota	011	4.330	3.397	
C.	Osobní náklady	012	5.873	5.689	
C. 1.	Mzdové náklady	013	4.373	4.221	
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	1.367	1.334	
C. 4.	Sociální náklady	016	133	134	
D.	Daně a poplatky	017	34	36	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	875	865	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku a materiálu	019	46	2.138	
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	6	290	
2.	Tržby z prodeje materiálu	021	40	1.848	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	022	0	33	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023	0	33	
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	370	123	
H.	Ostatní provozní náklady	027	675	221	
*	Provozní výsledek hospodaření	030	-2.710	-1.186	
X.	Výnosové úroky	042	0	4	
N.	Nákladové úroky	043	700	675	
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	1	25	
O.	Ostatní finanční náklady	045	62	72	

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
a	b	c	sledovaném 1	minulém 2
*	Finanční výsledek hospodaření	048	-761	-718
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	052	-3.470	-1.904
XIII.	Mimořádné výnosy	053	0	43
*	Mimořádný výsledek hospodaření	058	0	43
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	060	-3.470	-1.861
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	061	-3.470	-1.861

Sestaveno dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
11.06.2015	
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání
s.r.o.	polygrafická výroba

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018

Příloha B: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2015

Minimální závazný výčet informací		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb		v plném rozsahu ke dni 31.12.2015 (v celých tisících Kč)		
		IČO 18237401		
		Obchodní firma DRAGON PRESS Sídlo nebo by jednotky a mí liši-li se oc Dukelská 228 Klatovy 2 339 01		
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období sledovaném 1	minulém 2
a	b	c		
II.	Výkony	004	26.604	01
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	26.604	01
B.	Výkonová spotřeba	008	20.777	01
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	009	10.503	01
B. 2.	Služby	010	10.274	01
+	Přidaná hodnota	011	5.827	01
C.	Osobní náklady	012	6.511	01
C. 1.	Mzdové náklady	013	4.821	01
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	1.525	01
C. 4.	Sociální náklady	016	165	01
D.	Daně a poplatky	017	26	01
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	866	01
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku a materiálu	019	947	01
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	300	01
2.	Tržby z prodeje materiálu	021	647	01
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	022	1	01
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023	1	01
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	583	01
H.	Ostatní provozní náklady	027	901	01
*	Provozní výsledek hospodaření	030	-947	01
N.	Nákladové úroky	043	733	01
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	4	01
O.	Ostatní finanční náklady	045	71	01
*	Finanční výsledek hospodaření	048	-800	01

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
a	b	c	sledovaném 1	minulém 2
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	052	-1.746	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	060	-1.746	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	061	-1.746	0

Sestaveno dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
13.06.2016	

Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání
s.r.o.	polygrafická výroba

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018

Příloha C: Výkaz zisků a ztráty společnosti Dragon Press, s.r.o., rok 2016

Daňový subjekt:	DRAGON PRESS s.r.o.
IČ / DIČ:	18237401 / CZ18237401
Sídlo účetní jednotky:	Dukelská 228, 33901 KLATOVY

Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu

ke dni 31.12.2016  
(v celých tisících Kč)

Název položky		běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	24989	26604
II.	Tržby za prodej zboží		
A.	Výkonová spotřeba	20092	20777
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží		
A.2	Spotřeba materiálu a energie	10831	10503
A.3	Služby	9260	10274
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		
C.	Aktivace (-)		
D.	Osobní náklady	7002	6511
D.1.	Mzdové náklady	5194	4821
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1808	1690
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1669	1525
D.2.2.	Ostatní náklady	138	165
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	1178	866
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1178	866
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1178	866
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		
III.	Ostatní provozní výnosy	5639	1530
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	2096	300
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	3261	647
III.3.	Jiné provozní výnosy	282	583
F.	Ostatní provozní náklady	510	928
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	223	1
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu		
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	46	26
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		
F.5.	Jiné provozní náklady	242	901
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	1846	-948
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	761	733
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	761	733
VII.	Ostatní finanční výnosy	16	4
K.	Ostatní finanční náklady	81	71
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-826	-800
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	1020	-1748
L.	Daň z příjmů		
L.1.	Daň z příjmů splatná		
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	1020	-1748
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1020	-1748
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	30644	28138

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:	Kučera
---	--------

Zdroj: materiály společnosti Dragon Press, s. r. o, 2018



## **Abstrakt**

PAŠKOVÁ, Jana. *Analýza řízení nákladů v konkrétním podniku*. Plzeň, 2018. 85 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** náklady, analýza, bod zvratu, efektivnost

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů společnosti Dragon Press, s.r.o. Cílem je analyzovat náklady společnosti, zhodnotit jejich řízení a navrhnout případná opatření pro jejich optimalizaci. Práce je rozdělena na dvě části. První je teoretická a zabývá se charakteristikou nákladů, nákladovou funkcí a bodem zvratu. Dále jsou zde uvedeny ukazatele efektivnosti a jejich výpočty. Tyto teoretické poznatky jsou využity ve druhé, praktické, části. Ta je zaměřena na činnost podniku, jeho představení, identifikaci nákladových položek a jejich členění. Dále je obsažena horizontální a vertikální analýza nákladů, nákladová funkce a její odhad, analýza bodu zvratu a je proveden výpočet základních ukazatelů efektivnosti. Na závěr jsou popsána možná opatření, která by vedla ke snížení nákladů, zvýšení zisku a zlepšení situace firmy.

## **Abstract**

PAŠKOVÁ, Jana. *The Analysis of Cost Management in the Company*. Plzeň, 2018. 85 p. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

**Key words:** costs, analysis, break-even point, effectiveness

This bachelor thesis is focused on the cost analysis of the Dragon Press, s.r.o company. The aim of this thesis is to analyse the costs of the company, evaluate their management, and to devise measures for their optimization. The thesis is divided into two parts. Firstly, it deals with cost characteristics, cost functions and break-even points. In addition, efficiency indicators and their calculations are presented. This theoretical knowledge is used in the second, practical part, devoted to the selected company, reflecting basic information, activities and the identification of cost items and their breakdown. The second practical part also contains horizontal and vertical cost analyses, cost function creation, cost estimation methods, break-even point analyses and the calculation of basic efficiency indicators. Finally, suggestions to reduce costs, increase profits and improve the company's condition are described.