

Projekt snižování provozních nákladů jezdeckého klubu

Bc. Veronika Muczková

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika Muczková**
Osobní číslo: **M16411**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt snížení provozních nákladů jezdeckého klubu**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě literárních zdrojů zpracujte teoretické informace o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Představte jezdecký klub.
- Proveďte analýzu nákladů vybraného klubu.
- Na základě analýzy vypracujte projekt pro snížení provozních nákladů.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **17. dubna 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16. 4. 2018

Jméno a příjmení: VERONIKA MUCZKOVÁ

Muczková

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá snižováním provozních nákladů jezdeckého klubu. Teoretická část je zaměřena na definování nákladů a jejich členění a dále se zabývá kalkulacemi nákladů. V praktické části dochází k analýze nákladů jezdeckého klubu, jejich rozčlenění na přímé a nepřímé náklady. Je zde také propočítána výše nákladů na koně pro stanovení vhodné výše ceny ustájení. K tomu je analyzována konkurence a jejich výše ceny ustájení. V projektové části pak dochází k aplikaci poznatků z praktické části. Jsou zde návrhy, jak aktuálně snížit náklady a také do čeho investovat, aby následně náklady klesly i v budoucnu.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, snižování nákladů, přímé a nepřímé náklady, plánování nákladů

ABSTRACT

Diploma thesis study options of decrease working costs of riding society. The theoretical part focus on finding costs, their classification and also costing. All costs of riding society are analysed in the practical part. Costs are divided to direct and indirect costs. Costs are calculated on unit, which is one horse. It can help to set the price of horse stabling. In the project part is used knowledge from practical part. This part contains the proposal how to decrease costs and proposal of next investments so the costs could decrease in the future again.

Keywords: Costs, Cost Analysis, Cost Reduction, Direct and Indirect Costs, Cost Planning

Na úvod mé diplomové práce chci velmi poděkovat paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph.D. za ochotu, věnovaný čas a cenné rady a připomínky, které mi pomohly ke vzniku této diplomové práce.

Dále bych ráda poděkovala jezdeckému klubu za poskytnutí materiálů, a také zaměstnancům za jejich ochotu odpovídat na mé dotazy.

Velké poděkování patří také mé rodině a přátelům, kteří při mně stáli po celou dobu studia a ochotně mě podporovali ve všech mých rozhodnutích.

OBSAH

ÚVOD	8
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 DEFINICE NÁKLADŮ	11
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	11
1.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	13
1.1.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	13
1.1.3 Hodnotové pojetí nákladů	14
1.2 VZTAH MEZI HOSPODÁŘSKÝM VÝSLEDKEM, NÁKLADY A VÝNOSY	14
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
2.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE DRUHŮ	15
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ÚČELU	16
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	17
2.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	17
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
2.3.1 Přímé a nepřímé náklady	18
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	19
2.4.1 Variabilní náklady	19
2.4.2 Fixní náklady.....	20
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ	21
2.5.1 Oportunitní náklady.....	22
2.5.2 Relevantní a irelevantní náklady	22
2.5.3 Utopené náklady	22
3 KALKULACE.....	23
3.1 STRUKTURA NÁKLADŮ KALKULACE	23
3.2 METODY KALKULACÍ.....	24
3.2.1 Kalkulace dělením	24
3.2.2 Kalkulace sdružených výkonů	25
3.2.3 Přirážková metoda kalkulace	25
3.2.4 Stupňová a fázová metoda kalkulace.....	26
3.2.5 Dynamická kalkulace.....	27
3.2.6 Metoda ABC	27
4 FINANČNÍ A NÁKLADOVÉ PLÁNOVÁNÍ	28
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
6 PŘEDSTAVENÍ JEZDECKÉHO KLUBU.....	32
6.1 CO KLUB NABÍZÍ?	32
6.2 HISTORIE	32
6.3 ČINNOST JEZDECKÉHO KLUBU.....	33
7 ANALÝZA NÁKLADŮ	34

7.1	POROVNÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	34
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	35
7.3	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	39
7.3.1	Horizontální analýza.....	39
7.3.2	Vertikální analýza.....	41
7.4	PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY	43
7.4.1	Struktura přímých nákladů.....	45
7.4.2	Nejvýznamnější nepřímé náklady a jejich struktura.....	46
7.5	NÁKLADY NA JEDNOHO KONĚ.....	46
7.6	ANALÝZA CENY USTÁJENÍ U KONKURENCE.....	47
7.6.1	Co areály klientům nabízí?	47
7.7	ANALÝZA PRACOVNÍ NÁPLNĚ	49
7.8	VÝSLEDKY ANALÝZY	50
8	PROJEKT SNÍŽENÍ PROVOZNÍCH NÁKLADŮ.....	52
8.1	SNÍŽENÍ POČTU KONÍ	52
8.2	ZMĚNA STAVU ZAMĚSTNANCŮ.....	53
8.3	ZMĚNA VÝŠE CENY ZA USTÁJENÍ.....	56
8.3.1	Stanovení nové ceny ustájení	56
8.4	ÚSPORNĚJŠÍ STLANÍ BOXŮ A JEJICH MÍSTOVÁNÍ	57
8.5	ÚSPORA SENA	59
8.6	ÚSPORA VODY.....	60
8.7	ZAVEDENÍ PLATBY ZA DODATEČNÉ SLUŽBY K USTÁJENÍ.....	61
8.8	GUMOVÉ DESKY DO BOXŮ	63
8.9	VYTÁPĚNÍ NAPÁJEČEK A BOXŮ	65
8.10	KONĚ NA PASTVU	67
8.11	POŘÁDÁNÍ SPORTOVNÍCH AKCÍ	68
8.12	HARMONOGRAM	71
	ZÁVĚR.....	73
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	74
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	76
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	77
	SEZNAM TABULEK	78
	SEZNAM PŘÍLOH	80

ÚVOD

V případě, že chceme založit podnik, je zapotřebí vědět, jakou činnost vlastně chceme vykonávat. Hned vzápětí je zapotřebí si uvědomit, že se začátkem podnikání vznikají také náklady, které jsou jeho nedílnou součástí. Pokud společnost vznikne a začne vykonávat svou činnost, měla by také dosahovat následně výnosů. Rozdíl mezi těmito výnosy se nazývá zisk (ztráta). Prvotním cílem každé takové společnosti, že pak maximalizace zisku. Toho může společnost dosáhnout navyšováním výnosů, anebo naopak co největším snižováním nákladů.

Snižováním nákladů se zabývá především manažerské účetnictví. Ve finančním účetnictví se totiž pracuje s takovými náklady, jaké vznikly a neřeší se zde, z jaké příčiny vznikly apod. Za to manažerské účetnictví zkoumá, jaká byla příčina vzniku těchto nákladů, jak je možné je ovlivnit, jestli jsou přímo vázány na činnost podniku a tak dále. Jednoduše řečeno, pracuje tak, aby mohlo předvídat jejich výši v budoucnu a případně tento stav ještě ovlivnit.

Pro manažerské účetnictví jako základ slouží kalkulace. Ještě předtím, než se náklady začnou kalkulovat, je ovšem zapotřebí je rozlišit. Můžeme je tak členit podle účelu a druhu jejich vynaložení, podle jejich závislosti na objemu výroby a také podle rozhodování. Až v tomto okamžiku, kdy jsou náklady rozčleněny, je možné provádět kalkulace. Ty se provádějí buď na kalkulovanou jednici, nebo na kalkulované množství. Jejich přiřazení není vždy ovšem jednoduché. Některé jsou totiž vázány přímo ke kalkulované jednici a některé nikoli. V takovém okamžiku je zapotřebí je rozpočítat za pomoci různých základů. Existuje velké množství kalkulačních vzorců, je ovšem jen a pouze na podniku, jaký typ kalkulace si zvolí. Pro každého je totiž vhodnější jiný druh.

Celým tímto tématem nákladů, jejich snižování a kalkulací se zabývá tato diplomová práce. Ta spočívá v analýze nákladů jezdeckého klubu. Budou zde analyzovány náklady dle výkazu zisků a ztrát za sledované období 2014, 2015 a 2016. Součástí analýzy nákladů bude také analýza konkurence, aby bylo možné zhodnotit, zda si klub za své služby účtuje dostatečně vysokou cenu. Na základě výsledků analýzy pak bude vypracován projekt, který bude obsahovat návrhy, jak náklady jezdeckého klubu zvýšit. V některých případech bude zapotřebí nejspíš i investovat, ovšem tyto investice by se měly za nějaký čas klubu vrátit.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je provést analýzu nákladů jezdeckého klubu, na jejímž základě bude vytvořen projekt pro snižování provozních nákladů. Práce bude vyhotovena na základě podkladů, které jezdecký klub poskytl. Jedná se o výkazy zisků a ztrát z roku 2014, 2015 a 2016. Jako další zdroje zde budou použity informace od zaměstnanců, majitelů a konkurence. Účelem je především ze získaných dat vytvořit analýzu, která bude základem pro vytvoření projektu tak, aby byl co nejefektivnější a nejúčinnější.

Diplomová práce bude složena ze dvou částí, a to teoretické a praktické. Praktická část se bude dále rozlišovat na analýzu nákladů a pak na projekt pro snižování nákladů.

Teoretická část bude položena na základě literární rešerše. Pro tu poslouží tištěná literatura, na které bude provedena kritická literární rešerše. V této části bude hlavním bodem definovat, co jsou to náklady a jaké je jejich pojetí. Dále zde budou náklady rozčleněny a na toto členění budou následovat kalkulace nákladů a jejich druhy. Díky teoretickým poznatkům bude následně provedena praktická část.

Tato část se ještě rozliší na část analytickou a část projektovou. V praktické části tedy bude provedena analýza nákladů za základě získaných výkazů zisků a ztrát, a bude provedena způsobem kvalitativního výzkumu. Z analýzy budou využity především náklady, u kterých bude provedena horizontální a vertikální analýza. Dále bude součástí také rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé, určení nákladů na jednoho koně a také bude provedena analýza konkurenčních cen ustájení. V případě teoretických metod zde bude využita indukce a dedukce. Získaná data budou zobrazena v tabulkách a případně pro lepší přehled vyjádřena v grafech. Následně pak v projektové části budou tyto data zpracována a budou zde navrhována řešení pro změnu jejich výše.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE NÁKLADŮ

Obecně jsou náklady peněžním vyjádřením spotřeby práce a prostředků. Jestliže chceme začít podnikat, prvotním krokem je pro nás uvědomění si, že je zapotřebí vynaložit určité ekonomické prostředky, které jsou se začátkem podnikání spojeny. Těmto prostředkům se říká náklady. Následně pak s každou podnikatelskou činností budou spojeny náklady. Nejde zde ovšem pouze o hmotné statky, kterými mohou být koupě auta či stroje. Už získání podnikatelského oprávnění je pro společnost náklad. Náklady tedy mohou být i nehmotného charakteru. A i když jsou nezbytné, je možné je snižovat (hledat nejúčinnější úsporná opatření pro jejich snížení).

Pokud chceme vysvětlit pojetí nákladů, je vhodné porovnávat tyto náklady ve finančním účetnictví a v nákladovém účetnictví. Ve finančním účetnictví chápou externí uživatelé náklady jako snížení vlastního kapitálu, které je vyjádřené v peněžních jednotkách za sledované účetní období. Náklady jsou zde vyjádřeny jako skutečně spotřebované zdroje a obsahují nejen zdroje, které zajišťují podnikatelský proces, ale jsou zde i jiné výdaje. Těmito výdaji jsou například dary. Naopak v nákladovém účetnictví je důležité, za jakým účelem byly zdroje vynaloženy. Jedná se o konkrétní výkon, aktivitu. Prvotní pozornost je zde kladena na jejich souvislost s vytvářením výkonů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 91-93)

V procesu výroby se využívají výrobní faktory. Některé z nich jsou spotřebovány najednou, tím je např. materiál, a jiné se postupně spotřebovávají (opotřebují se), tím je např. stroj. V okamžiku, kdy je spotřeba vyjádřena peněžně, nazýváme ji nákladem. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 46)

Náklady jsou spojeny se snížením stavu peněz, se vznikem závazků a se snížením stavu nepeněžních aktiv. Příkladem může být pronájem haly. Výše nájemného je náklad, který je hrazený v hotovosti (dochází k úbytku peněz) nebo nám do budoucna vzniká závazek. (Landa, 2014, s. 183)

1.1 Pojetí nákladů

V ekonomice se v podstatě používá dvojí pojetí nákladů a to ve finančním účetnictví (určeno pro externí uživatele) a v manažerském účetnictví (určeno pro interní uživatele). V první řadě je nutné odlišit náklady od výdajů. Výdaje totiž představují snížení peněz podniku (hotovosti a peněz na účtu v bance). Je důležité, aby náklady vždy souvisely s výnosy v daném

období. Musí zde být zajištěna časová a věcná souvislost. To je úkolem pro časové rozlišení nákladů a výnosů. (Synek, 2007, str. 78)



Obrázek 1- Pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

Náklady ve finančním účetnictví

Finanční účetnictví sleduje informace o nákladech jako celek. Představují jakýsi základní zdroj dat pro to, aby bylo možné podnik řídit. Jako výstup zde pak slouží účetní závěrka. (Taušl Procházková, Jelínková, 218, s. 18) Je zaměřeno na získávání a poskytování informací, které jsou pro vnější uživatele a ti se na jejich základě pak rozhodují. (Landa, 2008, s. 20) Externí uživatelé chápou náklady jako snížení vlastního kapitálu v penězích ve sledovaném období. Náklady ve finančním účetnictví představují skutečně spotřebované ekonomické zdroje. Je pro ně charakteristická volná vazba na předmět činnosti podnikání. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 91-92) V okamžiku, kdy zdroj vyčerpá svou užitečnost, stává se ve finančním účetnictví nákladem (Král, 2010, s. 49)

Podle Krále (2010, s. 47) jsou náklady ve finančním účetnictví charakterizovány jako snížení ekonomického prospěchu, který můžeme zachytit snížením aktiv nebo zvýšením závazků. Ten pak vede ke snížení vlastního kapitálu. Popesko (2009, s. 32) jej dále doplňuje tvrzením, že jsou zde náklady vedeny jako spotřeba vnějších vstupů a jsou evidovány v účetním systému v pořizovacích cenách.

Náklady v manažerském účetnictví

Landa (2008, s. 21) uvádí, že tyto náklady jsou určeny pro vnitřní uživatele (interní uživatele), kteří se následně podle těchto informací rozhodují a provádí kontrolu. Zde se náklady projevují v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje a dochází zde ke změně struktury majetku (Král, 2010, s. 49) V manažerském účetnictví se náklady vnímají ze strany interního účetnictví. Využívají se zde kalkulace, rozpočty a různé statistické metody. Je tedy žádoucí,

aby tento účetní systém byl nastaven tak, aby splňoval potřeby konkrétního podniku. (Taušl Procházková, Jelínková, 218, s. 18-19)

V manažerském účetnictví je pro vymezení nákladů podstatný účel vynaložení zdrojů a jejich přiměřenost k tomuto účelu (racionalita). U nákladů v manažerském pojetí můžeme posoudit jejich hospodárnost. To znamená, že porovnáme jejich skutečnou výši s tím, co jsme si předem stanovili. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 92-93)

Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007, str. 93) je náklad v manažerském účetnictví definován jako „*hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku.*“ Z toho lze říci, že je zde hlavní pozornost věnována souvislosti s tvorbou výkonů, zajišťování procesů a činností.

Existují 3 základní typy nákladů:

- Finanční pojetí nákladů
- Ekonomické pojetí nákladů
- Hodnotové pojetí nákladů (Landa, 2008, s. 258)

1.1.1 Finanční pojetí nákladů

Jedná se o peníze, které jsou investovány do výkonů. Tyto náklady jsou úzce spojeny s finančním účetnictvím. Proto je ve finančním účetnictví celkový součet nákladů roven celkovému objemu nákladů v manažerském účetnictví. Rozdíl je pak v podrobnějším členění těchto nákladů. (Landa, 2008, s. 259)

1.1.2 Ekonomické pojetí nákladů

Pro ekonomické pojetí nákladů je požadavek zajistit informace, které poslouží pro řízení probíhajících procesů, ale také pro rozhodování o výběru správných (optimálních) alternativ. (Král, 2010, s. 64)

Ekonomické pojetí nákladů je spojeno s oportunitními náklady neboli náklady obětované příležitosti. Tyto náklady mohou představovat zisk, o který jsme přišli díky našim omezeným zdrojům anebo představují právě zisk, který získáme jejich nejeftivnějším využitím. (Popesko, 2009, s. 33)

1.1.3 Hodnotové pojetí nákladů

Toto pojetí se rozvinulo z důvodu vazby na vývoj nákladového účetnictví. Účelem je poskytnout informace pro řízení a kontrolu průběhu procesů, které jsou zrovna uskutečňovány. Smysl je tedy v tom, že zobrazíme koloběh ekonomických zdrojů. Tento koloběh se zobrazuje za určitých podmínek, které platí v současnosti a ne v době pořízení. (Král, 2002, s. 49)

Popesko (2009, s. 33) tuto teorii dále rozšiřuje. Tvrdí, že hodnotové pojetí nákladů se úzce pojí s manažerským účetnictvím. K oceňování majetku nedochází v nominálních cenách, nýbrž ve skutečné hodnotě.

1.2 Vztah mezi hospodářským výsledkem, náklady a výnosy

Cílem každého podnikatele je dosahovat zisku. Toho lze dosáhnout jedině, pokud výnosy převyšují náklady. Základní výnos představuje tržby, které podnik získá za svou činnost tím, že zákazník od něj odebere určité množství zboží, za které zaplatí určitou cenu. (Scholleová, 2017, s. 40)

Výnosy podniku představují získané peníze pro podnik ze všech svých činností za určité období (rok, měsíc). Naopak náklady představují peníze, které podnik musel vydat pro získání výnosů. Následně rozdíl mezi vydanými a získanými penězi, resp. náklady a výnosy, tvoří podnikový hospodářský výsledek. Jestliže jsou výnosy vyšší než náklady, jedná se o zisk podniku. V opačném případě se jedná pro podnik o ztrátu. (Synek, 2007, str. 72)

Podnikové náklady jsou tvořeny:

- Běžnými provozními náklady
- Odpisy
- Finančními náklady
- Ostatními náklady
- Mimořádnými náklady (Synek, 2007, str. 72)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady se člení z toho důvodu, abychom zjistili, z jakého důvodu vznikly. Pokud si takto vzniklé náklady rozčleníme, budeme se v nich lépe orientovat

Nejčastěji používáme členění nákladů podle:

- Druhu – náklady členíme podle vstupu
- Účelu – náklady členíme podle účelu jejich vynaložení
- Závislosti na změnách – náklady členíme ve vztahu k objemu výkonů
- Podle podnikových funkcí
- Další (Taušl Procházková, Jelínková, 218, s. 20)

Někteří autoři pak používají ještě podrobnější členění.

2.1 Členění nákladů podle druhů

Jedná se o nejběžnější přístup k členění nákladů. Jde o přiřazování nákladů do stejných skupin, které jsou spojeny s činností určitého výrobního faktoru, a dále odpovídá na otázku, co se spotřebovalo. Toto členění je základní členění pro plán nákladů a pro výkaz zisku a ztrát. Ve výkazu se dále tyto náklady rozlišují na provozní, finanční a mimořádné. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 52-53) Jedná se o dělení nákladů, které připadá finančnímu účetnictví. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31)

Jako základ členění nákladů podle druhu se považuje:

- Spotřeba materiálu
- Spotřeba energie
- Mzdy a ostatní osobní náklady
- Finanční náklady
- Odpisy
- Služby (Král, 2010, s. 69)

Pro tyto druhy jsou pak příznačné 3 základní rysy:

- Jsou prvotní -> v okamžiku když vstoupí do podniku, stávají se předmětem zobrazení
- Jsou externí -> vznikají v okamžiku spotřeby nějaké služby, materiálu a práce od ostatních subjektů
- Jsou jednoduché (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 100)

Přesnější vysvětlení prvotních nákladů je, že jsou zachyceny v okamžiku jejich vstupu do podniku a objevují se zde poprvé. Jednoduše se dá říci, že jsou to externí náklady. Ty vznikají spotřebou materiálu, práce a služeb, přicházejí zvenčí, a tedy jejich vznik v podniku není možný. Interní náklady jsou pak považovány za náklady druhotné. Pro jednoduché náklady je charakteristické, že se vyznačují pouze jednou položkou a dále je není možné členit. (Čechová, 2011, s. 73-74; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Synek (2011, s. 81) doplňuje, že prvotní náklady jsou náklady, které vzniknou v okamžiku styku podniku s okolím nebo se zaměstnanci. Za druhotné náklady se pak považují ty, které vznikají při spotřebě výkonů uvnitř podniku. Tyto náklady jsou interní a mají komplexní charakter, což znamená, že je můžeme rozdělit na původní nákladové druhy.

Jestliže je zde jiná struktura nákladových druhů, pak můžeme tyto náklady organizovat následovně:

- Manufaktura – charakteristické je pro společnost vysoký podíl nákladů osobních (převážně náklady na dělníky), automatizace je na nízké úrovni, je nízká výše odpisů. Příkladem manufaktury je např. výroba obuvi.
- Služby – je zde jiná druhová struktura než u firem, které působí ve výrobě. U takové společnosti je velmi malá spotřeba materiálu. Naopak velmi vysoké pak budou osobní náklady.
- Automatizovaná montáž – U této společnosti je vysoký podíl spotřeby materiálu a naopak nízká úroveň osobních nákladů. Dále je zde vysoký podíl odpisů. Jako klasický příklad si můžeme uvést výrobu automobilů.
- Zakázková firma – typickým znakem jsou odlišné výrobky, které společnost produkuje. Vše závisí na objednavce zákazníka. Významnou výši zde mají náklady na externí služby, kdy firma nakupuje od externích poskytovatelů. (Popesko, Papadaki, 2009, s. 33)

2.2 Členění nákladů podle účelu

Již název napovídá, že tyto náklady se člení podle účelu, za kterým byly vynaloženy. Představují, co má být jako výsledek procesu, který spotřebuje tyto náklady. Jestliže náklad již od začátku nemá svůj účel, pak nemá smysl jej vůbec vynakládat. Proto každý náklad musí mít již od začátku jasně daný svůj účel. (Čechová, 2011, s. 75) Účelové členění se bere jako základ, jak efektivně řídit náklady. Manažeři se při rozhodování neřídí tím, jakého druhu

náklady jsou, nýbrž chtějí znát účel, pro který byly vynaloženy. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34)

Jestliže chceme vědět, zda osobní náklady představují mzdu, která byla vynaložena přímo do výroby produktu, anebo jestli byla vynaložena na administrativu, pak členíme náklady na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Toto členění se ovšem v praxi často nepoužívá. Důvodem je omezenost využití ve vztahu ke kalkulaci. Častěji se používá členění nákladů podle jejich vztahu k jednotce výkonu. Tím jsou náklady jednicové a režijní. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34-35)

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

U nákladů technologických se jedná o náklady, které vznikají použitím technologie transformačního procesu anebo s ní určitým způsobem souvisí. Náklady na obsluhu a řízení pak doplňují technologický proces a slouží k zajištění jeho doprovodných činností. Jde o náklady, které zajišťují podmínky výrobního procesu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34)

Popesko a Papadaki (2016, s. 34) uvádějí jako příklad technologických nákladů:

- Náklady na jednicový materiál
- Mzdy výrobních dělníků
- Odpisy
- Pronájem haly
- Mzdy údržbářů

Mezi náklady na obsluhu a řízení patří např.:

- Mzdy pro manažery, účetní, personalisty
- Náklady na PC pro administrativní zaměstnance
- Náklady na IS podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35)

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Tyto náklady jsou podrobnějším členěním nákladů na obsluhu a řízení a nákladů technologických. Jednicové náklady jsou přímo přiřazovány jednotlivým výkonům. Jedná se o:

- Spotřebu materiálu
- Mzdy (Čechová, 2011, s. 78)

Režijní náklady jsou vyjadřovány v položkách, které tvoří skupiny nákladů a jejich členění závisí na funkci v určitém procesu. Do režijních nákladů spadá zásobovací, výrobní, odbytová a správní režie. Protože tyto náklady mají společný charakter (jde o komplexní položky), jejich rozdělení na jednotlivé položky probíhá za pomoci nepřímých metod. Tyto náklady se tedy na jednotku výkonu rozvrhnou za pomoci rozvrhové základny. (Čechová, 2011, s. 78-79)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Tato klasifikace nákladů nám odpovídá na otázku, na co jsme náklady vynaložili. Na tomto základě můžeme zjistit rentabilitu každého výrobku či služby a tak řídit jejich strukturu. Při přiřazování nákladů na kalkulační jednici můžeme rozlišit tyto náklady na náklady přímé a nepřímé (Synek, 2007, s. 80)

Základem je tedy přiřadit náklad k výkonu nebo jeho části. To probíhá v několika úrovních, kdy zpravidla začínáme členěním nákladů na výrobní a nevýrobní a v rámci tohoto členění pak rozdělíme náklady podle jednotlivých činností procesů či operací. (Vochozka, Mulač, 2012, s. 75)

Kalkulační členění je pro podnik rozhodující. Umožňuje totiž podniku zjistit rentabilitu každého výrobku a dále řídit jejich strukturu, protože různé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku. (Synek, 2011, s. 82)

2.3.1 Přímé a nepřímé náklady

Náklady přímé souvisí s určitým druhem výkonu. Tím může být např. produkce konkrétního výrobku. Tyto náklady jsou vynaloženy pouze na tento konkrétní výrobek a nijak nesouvisí s produkcí výrobku jiného. V okamžiku kdy výši přímých nákladů podělíme počtem výkonů, dostaneme jednicové náklady a pomocí tohoto členění pak rozdělíme náklady podle jednotlivých činností procesů či operací. (Vochozka, Mulač, 2012, s. 75)

Příklad přímých nákladů:

- Na jednicový materiál
- Mzdy výrobních dělníků
- Odpis jednoúčelového stroje (Popesko, Papadaki, 2016, s. 37)

Příklad nepřímých nákladů:

- Pronájem haly
- Mzdy administrativních pracovníků
- Výpočetní technika (Popesko, Papadaki, 2016, s. 37)

Přímé náklady jsou tedy náklady, které se přímo vztahují k určitému objektu. Naopak nepřímé náklady nelze přímo přiřadit k určitému objektu, protože:

- a) Neexistuje přímá vazba mezi tímto objektem a nákladem
- b) Tuto vazbu mezi objektem a nákladem nejsme schopni identifikovat v rámci účetní evidence (Popesko, Papadaki, 2016, s. 37)

2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Jde o jeden z nejvýznamnějších nástrojů pro řízení nákladů a je specifické pro manažerské účetnictví. Tyto náklady se pojí s budoucím vývojem nákladů a to za předpokladu, že budou různé varianty výkonů. (Popesko, 2009, s. 39)

Každá nákladová položka je závislá na změně objemu výkonů. Proto rozlišujeme náklady:

- Variabilní – závislé
- Fixní – nezávislé (Synek, 2011, s. 78)

Podle toho, jak se náklady chovají, můžeme určit, zda se jedná o náklady variabilní či náklady fixní. Jestliže se jejich výše při změně objemu produkce nezmění, jedná se o náklady fixní. V opačném případě jde o náklady variabilní. (Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 51)

2.4.1 Variabilní náklady

Jejich výše se odvíjí od změn v objemu produkce. Zde patří např. spotřeba materiálu a mzdy dělníků. Výše variabilních nákladů se může vyvíjet stejně rychle, jako se vyvíjí objem výroby, rychleji než objem výroby nebo pomaleji než objem výroby. (Synek, 2011, s. 79 – 87)

Podle závislosti na růstu produkce je členíme na:

- Lineární (proporcionální) – vyvíjí se stejně rychle jako objem produkce
- Progresivní (nadproporcionální) – rostou rychleji než objem produkce
- Degresivní (podproporcionální) – rostou pomaleji než objem produkce (Vochozka, Mulač, 2012, s. 79)

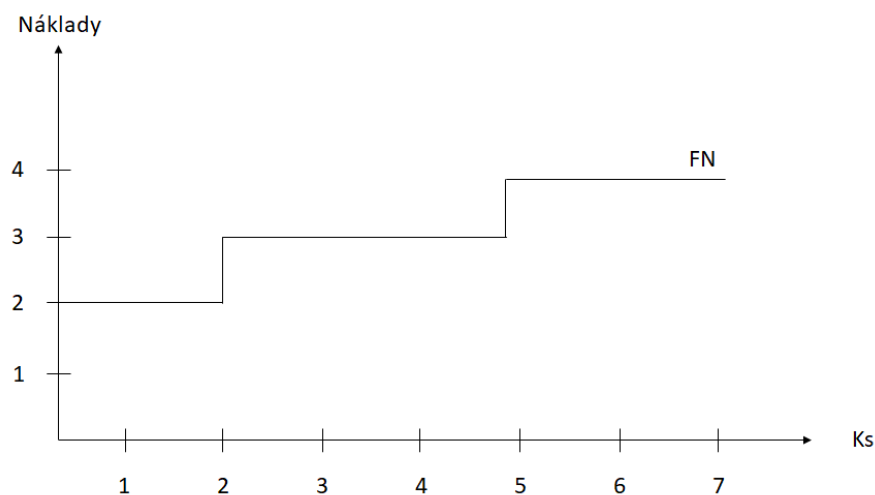
Závislost těchto nákladů je vyjádřena v grafu průběhu celkových nákladů.

U proporcionálních nákladů se jedná o nejdůležitější složku variabilních nákladů. Jejich charakter je lineární oproti jednotkovým variabilním nákladům, které jsou konstantní. Příkladem lineárních nákladů je spotřeba materiálu nebo mzda dělníka. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38)

2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou na objemu produkce nezávislé. Jejich úlohou je zabezpečení chodu podniku jako celku. Jejich neměnnost je ovšem relativní. I tyto náklady se mění. Ke změně ovšem nedochází plynule nýbrž skokem. K této změně ovšem dochází v dlouhém časovém období. V krátkém období ke změně nedochází. (Synek, 2011, s. 87) Fibírová, Šoljaková a Wagner (2015, s. 58) k úloze fixních nákladů dodávají, že jejich úlohou je zajistit podmínky ke zhotovení výkonů. Tyto náklady mají jednorázový charakter.

V následujícím grafu je vyjádřen vývoj fixních nákladů při jejich skokovém růstu.

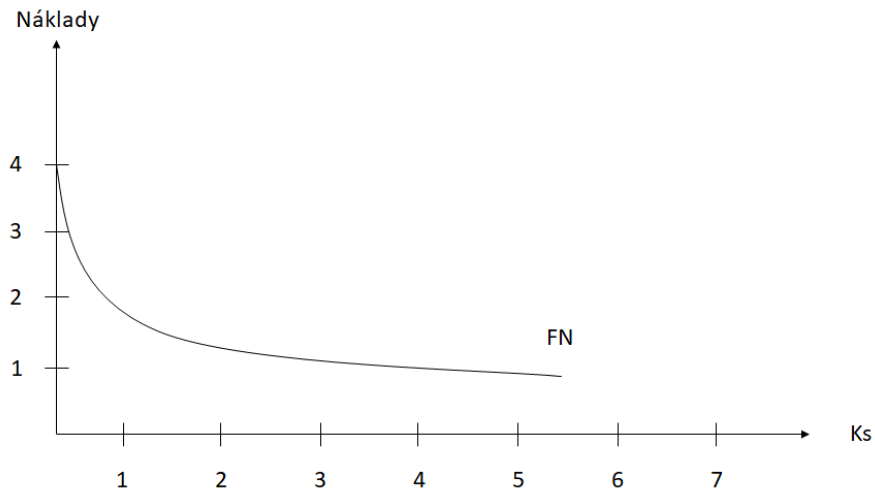


Obrázek 2 – Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48)

Klasickým příkladem fixních nákladů jsou odpisy dlouhodobého majetku. Jakákoli drobná úprava v závislosti na změně produkce není možná. Nemůžeme průběžně koupit či prodat část budovy apod. V dlouhém období to ovšem jde. Jedná se třeba o nákup nového stroje, postavení haly apod. (Vochozka, Mulač, 2012, s. 78)

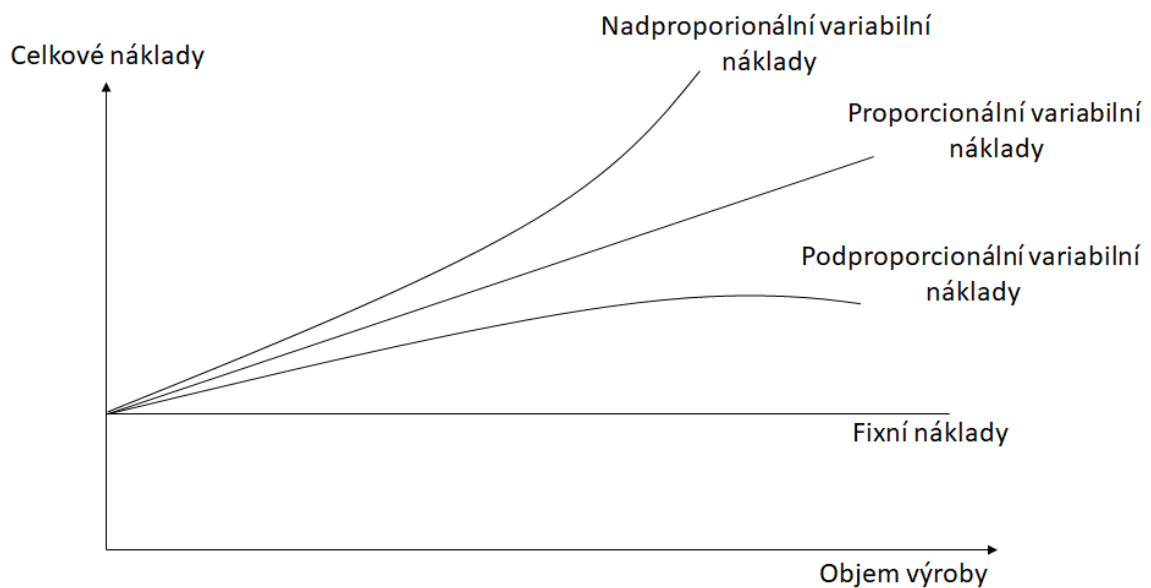
V případě těchto nákladů není důležité, jaký je objem produkce, protože jejich výše se s objemem produkce nemění. Jedinou možností je pak snížení jejich výše na jednotku výkonu. To dosáhneme tak, že zvýšíme objem produkce a tím dosáhneme snížení fixních nákladů na jednotku výroby. V tomto okamžiku dochází k degeneraci fixních nákladů. (Lang, 2005, s. 47)

V případě, že se bude produkce snižovat, tak je jasné, že výše fixních nákladů pak poroste na jednotku výkonu. Degresi fixních nákladů pak znázorňuje následující graf.



Obrázek 3 – Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)

V následujícím grafu je pak vyjádřen vývoj celkových nákladů. Jsou zde tedy zachyceny jak variabilní náklady, tak i náklady fixní.



Obrázek 4 – Průběh celkových nákladů (Synek, 2006, s. 40)

2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění nákladů z hlediska rozhodování je důležité pro zhodnocení variant podnikání v budoucnu. Toto členění obsahuje ta část manažerského účetnictví, která je zaměřena na informace pro rozhodování. (Král, 2010, s. 77)

2.5.1 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou často také nazývány jako náklady obětované příležitosti. Jedná se o ušlý zisk, který jsme mohli mít, kdybychom si nezvolili jiné rozhodnutí. Jestli naše rozhodnutí bylo správné, se ovšem dozvíme až později, kdy již nebude možné vzít naše rozhodnutí zpět. Jde tedy o ušlou příležitost, která vznikla, protože jsme se nepřiklonili k jednomu rozhodnutí, ale zvolili jsme si druhou variantu. (Drury, 2015, s. 35)

Podle Martinovičové, Konečného a Vavřiny (2014, s. 59) definují oportunitní náklady jako „*ekonomický prospěch z neuskutečněných variant, který byl obětován na uskutečnění zvolené varianty*“.

2.5.2 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou důležitá z hlediska rozhodování. Jejich výše se totiž bude měnit v závislosti na našem rozhodnutí. (Král, 2010, s. 86) Naopak irelevantní náklady zůstávají neměnné, i když si vybereme kteroukoli variantu daného rozhodnutí. Relevantní náklady dále mají ještě zvláštní formu, které se říká rozdílové náklady. Podstatou těchto nákladů je to, že nám ukazují rozdíl mezi náklady, které vznikly před přijetím rozhodnutí a po jeho zhodnocení dopadů. (Popesko, 2009, s. 41)

2.5.3 Utopené náklady

Jde o další typ manažerských nákladů. Jde o náklady, které byly někdy v minulosti vynaloženy, ale jejichž výše se nedá změnit jakýmkoliv budoucím rozhodnutím. Jde o určitý druh irelevantních nákladů. Tyto náklady jsou vynaloženy již před začátkem výroby a jejich výše se nedá ovlivnit. Jestliže chceme snížit tyto náklady, pak jedinou možností je udělat takové investiční rozhodnutí, které bude mít opačný efekt. Pro tyto náklady je typické, že mezi výdaji a vyjádřením nákladu je poměrně dlouhý časový úsek. (Popesko, 2009, s. 42)

3 KALKULACE

Kalkulace jsou jedním z hlavních nástrojů, které zjišťují a analyzují náklady. Tyto náklady jsou zjišťovány a analyzovány ve vztahu k jednotlivým výkonům. Díky tomu pak podnik řeší základní otázku a tou je, jaké mají jednotlivé podnikové výkony náklady. (Landa, 2014, s. 266) Kalkulace slouží jako interní zdroj. Jedná se o vnitropodnikový nástroj řízení a veřejnost k nim tudíž nemá přístup. (Synek, 2011, s. 99)

Definujeme je jako přiřazení hodnotové veličiny k jednotce výkonu. Tato jednotka výkonu je také nazývána jako kalkulační jednice. Nákladová kalkulace se používá jako základní nástroj pro výpočet marže a zisku. Často se používá i pro výpočet ceny. (Popesko, 2009, s. 55) Již zmiňovaná **kalkulační jednice** je výkon, který podnik provádí. Jako měřicí jednotka zde může být zvolen čas, délka, hmotnost atd. (Synek, 2007, s. 98) Dále pak **kalkulované množství** vymezuje předmět kalkulace. Kalkulované množství je tvořeno určitým počtem kalkulačních jednic, a pro ty se zjišťují celkové náklady. Jeho existence je důležitá také pro výpočet podílu fixních nákladů, které se počítají na jednotku výkonu. Důvodem je fakt, že tyto náklady nelze vztahovat na jednotlivé výrobky. (Čechová, 2011, s. 86-87)

Existují různé metody pro tvorbu kalkulací. Některé jsou závislé na předmětu kalkulaci, jiné na způsobu přidělování nákladů a další zas na struktuře nákladů. Jako **předmět kalkule** by měly být zvoleny veškeré výkony, které se v podniku provádí. (Čechová, 2011, s. 86) Jsou ovšem náklady, které se těžko přiřazují k jednotce výkonu. Těmi jsou režijní náklady. Přiřazení těchto nákladů je často problematické. (Popesko, 2009, s. 55)

3.1 Struktura nákladů kalkule

Kvalitně zpracovaná kalkule nepodává uživateli informaci pouze o tom, jaká je výše nákladů výkonu, ale řekne mu, z jakých nákladových skupin je složena. Strukturovaná kalkule pak také umožňuje určit nebo změnit cenu podle toho, jak se změní situace. (Popesko, 2009, s. 58)

Při sestavování kalkule členíme náklady na přímé a nepřímé. Přímé náklady se zjišťují a stanovují přímo na kalkulační jednici, ale v případě nepřímých nákladů to není tak jednoduché. Jsou totiž vynaloženy najednou na více výkonů. Jejich výše je stále stejná i při změně objemu produkce. (Čechová, 2011, s. 87-88)

Struktura nákladů je vyjádřena v kalkulačním vzorci. (Landa, 2014, s. 269) Podniky v České republice zpravidla používají všeobecný kalkulační vzorec. (Synek, 2007, s. 98-99)

Klasický kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby
5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk/ztráta

Cena výkonu kalkulace (Popesko, Papadaki, 2016, s. 71)

3.2 Metody kalkulací

3.2.1 Kalkulace dělením

Tato kalkulace se používá tam, kde funguje stejnorodá hromadná výroba. Jde o nejjednodušší kalkulační metodu, která funguje tak, že se celkové náklady podělí množstvím výkonů, které jsou vyprodukované za určité období. Výsledkem jsou průměrné náklady (jednotkové náklady). Tato metoda má ovšem omezení a tím je právě homogenní produkt (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 66)

Tato kalkulace sice má sice jednoduchý kalkulační princip, ale její využití v praxi je velmi omezené. Jak již bylo řečeno, omezením je právě homogenní produkce. Pro vyjádření nákladů se musíme nejdříve ujistit, zda výkony spotřebovávají stejně přímé i nepřímé náklady. (Popesko, 2009, s. 62)

Jestliže se podnikové výkony liší v určitém měřitelném parametru, můžeme použít tzv. **kalkulaci dělením s ekvivalenčními čísly**. (Popesko, 2009, s. 62) Jako základ pro stanovení ekvivalenčních čísel uvádí Landa (2014, s. 272) hodnoty, jako je např. spotřeba materiálu, času apod.

K výpočtu dochází tak, že hned na začátku každému výrobku přidělíme ekvivalenční čísla. Tyto čísla se pak vynásobí počtem daného výrobku. Jako výsledek pak jsou přepočtená množství, dojde k jejich sečtení a tento součet se pak použije pro vydělení celkových nákladů. (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 66-67)

3.2.2 Kalkulace sdružených výkonů

Tento druh kalkulace je používán ve výrobě, ve které pro výrobu několika druhů výrobků používají jeden a ten stejný materiál. Jde o odvětví, kde se zpracovává ropa, zemědělská výroba atd. Rozlišují se dvě varianty kalkulací sdružených výkonů a to:

- Odečítací kalkulace
- Rozčítací kalkulace (Popesko, 2009, s. 64)

Odečítací kalkulace

Tato metoda se používá ve výrobě, kde se vyrábí jeden hlavní výrobek, a všechny ostatní výrobky jsou vedlejší. Všechny výrobky ovšem musejí vznikat ve stejném výrobním procesu. Z toho důvodu nelze zjistit, jaké jsou náklady každého výrobku zvlášť. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195)

Rozčítací kalkulace

Na rozdíl od odečítací metody je ta rozčítací o něco složitějším procesem. Hlavní výrobek je zde prvotním důvodem pro realizaci výrobního procesu. Proto by zde náklady měly být stanoveny s dostatečně velkou přesností. Tady jsou celkové náklady rozpočítány na jednotlivé výkony za pomoci poměrových čísel. Jde tady o aplikaci kalkulace poměrových čísel. (Popesko, 2009, s. 65)

3.2.3 Přírážková metoda kalkulace

Tento typ kalkulace je také označován jako zakázková kalkulace a je nejčastějším typem kalkulace nákladů výkonů. Její největší výhodou je široká využitelnost v heterogenní výrobě. Další výhodou je pak její jednoduchost. U této kalkulace se zvolí rozvrhová základna, pomocí které jsou rozděleny režijní náklady. (Popesko, 2009, s. 69) Nemůžeme zde volit postup jako u kalkulace dělením. Režijní náklady přičítáme na základě výše zvolené rozvrhové základny. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191)

U přírážkové kalkulace se používají dvě rozvrhové základny (peněžní nebo naturální). V případě peněžní základny se jedná u rozvrhové základny o tzv. přírážku nepřímých nákladů, která je v procentech. Jejich zjištění je snadnější a přesné. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 68)

Výpočet přírážky:

$$\% \text{ přírážka režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (v Kč)}}$$

Pro naturální základny se používá tzv. sazba režijních nákladů. Jejich zjištění ovšem není tak jednoduché jako peněžní základny. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 68) Sazba se zde zjišťuje tak, že nepřímé režijní náklady (NRN) podělíme rozvrhovou základnou, která je vyjádřena v naturálních jednotkách. (Popesko, 2009, s. 70)

Výpočet sazby režijních nákladů:

$$\text{Sazba RN} = \frac{\text{NRN}}{\text{rozvrhová základna}}$$

Základní rozvrhové základny:

- Hodiny práce
- Strojové hodiny (Král, 2006, s. 125)

3.2.4 Stupňová a fázová metoda kalkulace

Stupňová metoda kalkulace se používá právě v těch výroбах, ve kterých jsou veškeré výrobní stupně odděleny. Toto oddělení je organizační a technologické. Výroba produktu prochází určitými stupni a u každého stupně lze výrobek prodat anebo může výrobek pokračovat dalšími stupni výroby. U každého stupně jsou sčítány náklady a veškeré náklady této výroby produktu jsou zachyceny až na posledním stupni výroby. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 75)

Fázová metoda se lehce podobá stupňové metodě kalkulace. Je využívána v případě, že se vyrábí jeden výrobek nebo skupina homogenních produktů. Jejich výroba prochází určitými fázemi a u každé fáze se provádí prostá metoda kalkulace. Tím se určí náklady na meziproduct. Vzhledem k tomu, že v každé fázi neprochází stejné množství výrobku, musí se každá tato fáze kalkulovat zvlášť. Nakonec se sečtou veškeré tyto kalkulace a tím se získají celkové náklady na produkt. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 75)

3.2.5 Dynamická kalkulace

Podle Krále (2010, s. 141) u dynamické kalkulace vycházíme z klasického kalkulačního členění a to z nákladů přímých a nepřímých a z fází reprodukčního procesu. Tato kalkulace odpovídá na otázku, jak se změní náklady v jednotlivých fázích, pokud se změní objem prováděných výkonů. Popesko, Vejmělková a Škodáková (2008, s. 76) dále uvádí, že jejím cílem je zjistit, jaké bude optimální využití kapacity. Jde o zpřesnění ostatních kalkulací. Podstata spočívá v tom, že vyčíslí náklady podle toho, na jakém se zrovna nachází stupni využití výrobní kapacity.

3.2.6 Metoda ABC

Metoda ABC (Activity Based Costing) je metodou, která spočívá v přiřazování nákladů podle aktivit. Vychází z toho, že se náklady rozvrhují na kalkulační jednici za pomoci dílčích činností. Zde se aktivity rozlišují podle toho, jaká je jejich příčina vzniku. (Landa, 2014, s. 274)

Tato metoda usiluje o to, aby byly odhaleny skutečné důvody vzniku nákladů a aby byly přiděleny těm výkonům a produktům, které tyto náklady spotřebovávaly. Náklady v této kalkulaci můžeme rozčlenit do tří kategorií na přímé náklady, alokovatelné náklady pomocí aktivit a nealokovatelné náklady. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 137-140)

4 FINANČNÍ A NÁKLADOVÉ PLÁNOVÁNÍ

Předešlé kapitoly se zabývaly vymezením nákladů a jejich kalkulacemi. Tato část je zaměřena na vytvoření plánů nákladů.

Žůrková (2007, s. 7-9) uvádí, že jestliže chce být jakákoliv firma úspěšná, je zapotřebí, aby věnovala pozornost právě plánování a následné kontrole. Plánování by mělo ukázat, jaká bude budoucnost a co v ní nastane. Jestliže nastanou nějaké skutečnosti, pak by firma měla být schopna čelit různým překvapením. Plánování se dá považovat jako určité projektování důsledků, které v budoucnu nastanou, na základě rozhodnutí v současnosti.

Jestliže se vytváří plán nákladů, zpravidla je součástí finančního plánu. Součástí finančního plánu je pak také plán výnosů a zisku, rozdělení zisku a případně ještě další plány. Důvodem pro plánování nákladů je právě jejich snížení. A proto právě toto plánování vytváří určitý tlak na snížení nákladů v podnikové činnosti. (Synek, 2007, s. 95-96)

Synek (2007, s. 96) dále uvádí tento postup pro plánování nákladů:

- Fáze 1 – Sestavuje se návrh plánu. Nejdříve je potřeba vypracovat rozpočty. Z těch se následně zjistí rozpočtované náklady přímé a režijní, které se změní na prvotní nákladové druhy. V těch se následně sestavuje plán nákladů, výnosů a zisku.
- Fáze 2 – V okamžiku, kdy je vypracovaný podnikový plán schválen vedením podniku, přichází na řadu opačný proces. To znamená přeměna prvotních nákladových druhů na náklady jednicové a režijní. Obě tyto fáze se navzájem prolínají a zpravidla probíhají i několikrát po sobě, dokud je stále možné najít rezervy snižování nákladů.

Ještě předtím, než ovšem začneme vytvářet plány, je zapotřebí si stanovit cíle. Díky tomu pak firma bude schopna cokoli dobře naplánovat. Je potřeba vědět, čeho chce dosáhnout a určit si také čas, za který chceme tohoto cíle dosáhnout. Časový horizont může být dán v měsících, čtvrtletích, letech. (Žůrková, 2007, s. 10)

Podnik si sám stanoví cíle pro svou hospodářskou politiku. Tyto cíle jsou pak rozpracovány do plánů podniku, jako je plán výroby, finanční a investiční plán apod. Dále jsou pak tyto plány zpřesněny do rozpočtů. (Lazar, 2001, s. 27)

Sestavování rozpočtů zabere spoustu času. Obnáší to kontrolu dat, propočítání výnosů a nákladů, vytváření velkého počtu tabulek, na které navazuje revize a zapracování změn. Jedná se tedy o nástroj, který mají manažeři k dispozici k tomu, aby řídili a kontrolovali podnikové finance. (Doyle, 2006, s. 27)

Ve finančních plánech je pak promítnuta veškerá činnost podniku. Jestliže má podnik dlouhodobé cíle (delší než jeden rok), pak je má zabezpečeny dlouhodobými finančními plány. Naopak krátkodobé cíle (do jednoho roku) jsou zajištěny krátkodobými finančními plány. Proto, aby byla v podniku udržena finanční rovnováha, slouží finanční plánování. (Synek, 2007, s. 359)

Finanční plánování zahrnuje:

- Plánování aktiv a pasiv
- Plánování nákladů, výnosů a zisku
- Plánování příjmů a výdajů (Synek, 2007, s. 360)

Společnost by při finančním plánování měla respektovat tyto zásady:

- Přehlednost – finanční plán by měl být dostatečně přehledný pro každého, kdo s ním přijde do styku
- Kompletnost – měly by zde být zahrnuty všechny činnosti a faktory
- Uspořádanost – v návaznosti na finanční cíle společnosti a jejich hierarchii
- Pravidelnost – plán by měl být sestaven v pravidelných intervalech, které jdou po sobě
- Pružnost – jde o schopnost reagovat na tržní prostředí v závislosti na jeho změnách. A na základě toho by pak firma měla být schopna aktualizovat plánované hodnoty
- Klouzavost – ta souvisí s plánováním na delší časový horizont (Hrdý, 2010, s. 20)

Rozlišujeme tři základní metody plánování, a to intuitivní, statistickou a kauzální metodu.

Intuitivní metoda je založena na kvalifikovaných představách finančního plánovače. Omezením zde však je, že zjednodušuje a opomíjí různé vazby. Naopak **statistická metoda** dbá na vazby mezi položkami plánu. Poslední metodou je **kauzální metoda**. Ta pro svou funkci čerpá data podnikových a jiných statistik a zároveň bere na vědomí i finanční cíle podniku. (Hrdý, 2010, s. 20-21)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část diplomové práce byla provedena na základě kritického rozboru literárních zdrojů, které pojednávají o nákladech, jejich pojetí a členění, a také o kalkulacích.

První kapitola se zabývala definicí nákladů a jejich pojetím. Náklady zde byly rozděleny na náklady ve finančním účetnictví a manažerském účetnictví. Finanční účetnictví slouží je spíše pro externí uživatele, jako jsou investoři, banky, dodavatelé apod. Manažerské účetnictví slouží naopak interním uživatelům, převážně manažerům. V kapitole jsou dále rozlišeny tři základní typy nákladů a to je finanční pojetí nákladů, ekonomické a hodnotové pojetí nákladů.

Druhá kapitola pak pojednává o členění nákladů. Náklady se člení podle jejich druhu, účelu, závislosti na objemu výkonů a z hlediska rozhodování, dále pak známe také kalkulační členění nákladů. Členění nákladů podle druhu je nejčastěji používaným členěním. Jedná se o základní členění pro výkaz zisku a ztrát a dochází zde k přiřazování nákladů do skupin. V případě účelového členění nákladů jde o členění na základě účelu vynaložení těchto nákladů. Jde o základ pro efektivní řízení. Tyto náklady dále členíme na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení a dále pak na náklady jednicové a režijní. V případě kalkulačního členění lze zjistit, na co přesně byly náklady vynaloženy. Zde jsou náklady rozlišeny na přímé a nepřímé. Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů rozlišuje dva typy nákladů a to variabilní a fixní. Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výkonů a fixní naopak nikoli.

Třetí kapitola se zabývala kalkulacemi. Zde byla vymezena struktura kalkulace a dále pak metody kalkulací. U struktury byl představen základní kalkulační vzorec. U metod kalkulací šlo o jednotlivé druhy kalkulací. Jednalo se o kalkulace dělením, která se využívá u stejnorodé hromadné výroby, kalkulace sdružených výkonů, která při výrobě několika druhů výrobků používá jen jeden materiál, přírážková metoda kalkulace, která je široce využitelná v heterogenní výrobě, stupňová a fázová metoda kalkulace a nakonec metoda ABC.

Čtvrtá kapitola pojednávala o plánování nákladů. Jestliže se vytvoří plán nákladů, tak zpravidla bývá součástí také finančního plánu. Byl zde vymezen postup, jak náklady plánovat a také, co je zapotřebí ještě předtím udělat, to znamená určit si cíle.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ JEZDECKÉHO KLUBU

Jezdecký klub byl založen v roce 2002. V současné době se v areálu nachází 28 koní, kteří jsou určeni k rekreaci nebo sportu a zároveň jsou zde chovné kobyly. Větší podíl ovšem mají koně sportovní.

Klub se nachází na okraji vesnice, která je velmi blízko města. Dopravit se zde je velmi jednoduché. Pravidelně zde jezdí městská hromadná doprava a pro majitele koní tedy není problém se zde dopravit. V areálu se nachází hlavní maštal a k ní patří 8 venkovních boxů.

6.1 Co klub nabízí?

Pro klienty je zde k dispozici venkovní jízdárna, která umožňuje ježdění i ve večerních hodinách s osvětlením. Dále pak je součástí areálu krytá jízdárna (hala), která slouží k ježdění zpravidla při nepříznivém počasí v létě a pro přípravu na sezónu v zimním období. Na obou těchto jízdárnách probíhá denně úprava povrchu a je zde plně k dispozici skokový materiál. Součástí areálu jsou také rozsáhlé výběhy. Část těchto prostor je ve vlastnictví klubu a část si pronajímá.

V nabídce klubu jsou také další služby. Některé jsou v tuto chvíli součástí ustájení a jiné si musejí klienti dopláacet. Jedná se o výcvik koní, kde kvalifikovaní jezdci obsedají mladé koně a připravují je ke zkouškám. Dále je v nabídce drezúrní či skoková příprava na závody a samotná účast s koňmi na závodech.

6.2 Historie

Od roku 2003 klub pořádá jezdecké závody, které byly v jeho okolí velice žádaná vzhledem k tomu, že tehdy nikde poblíž žádný takto velký a vybavený areál nebyl, tudíž všichni museli jezdit si zazávodit velmi daleko. Poslední závody se zde uskutečnily v roce 2013, protože v okolí mezitím byly vybudované další areály, které jsou modernější, a tudíž jsou více atraktivní. Z toho důvodu jezdecký klub již dále nepokračuje v pořádání závodů jak oficiálních, tak hobby závodů ani jiných tomu podobných akcí.

V areálu byla v roce 2005 postavena jezdecká hala, která slouží klientům k ježdění při nepříznivém počasí. Je využívána především v zimním období. Do doby jejího postavení byli majitelé nuceni přejíždět do areálu vzdáleného 25 km, kde měli tuto halu a mohli tam alespoň jednou za čas s koňmi pracovat. Vzhledem k tomu, že tato přeprava byla jak časově, tak finančně náročná, rozhodli se majitelé postavit svou vlastní halu přímo v jejich areálu. Do té

doby zde byla malá hala, ve které se ovšem nedalo skákat, pouze přiježdovat, a proto zde nebyla možná jakákoli zimní příprava před závodní sezónou.

Areál také zasáhla velká povodeň a to v roce 2010. Voda spláchla z jízdárny veškerý písek a odplavila ho do přilehlých výběhů. Klubu nezbylo tedy nic jiného, než udělat velkou investici do nového povrchu jízdárny.

V roce 2011 byl zakoupen kamión pro 6 koní, který má také obytnou část a tím byla ulehčena přeprava na závody a vyřešeno bydlení. Hlavním důvodem koupě byl fakt, že na závody zpravidla vyjíždí okolo 8 koní a přeprava s vozíky by byla složitá. Proto bylo jednodušší pořídit kamión, za který se ještě připojil vozík pro koně. Díky obytné části se také nemuselo v okolí závodů shánět ubytování.

6.3 Činnost jezdeckého klubu

Hlavní příjem klubu je z poskytování ustájení pro koně. Každý kuň má svůj určený box, který zde má po celou dobu. V ceně ustájení je zahrnuto krmivo, místování, pouštění koně do výběhu a jeho stahování domů, úprava povrchu na jízdárně, energie (voda, topení). Je zde možnost také využití solária.

Proto, aby se koně mohli pouštět do výběhu, musí klub pronajímat pozemky. Některé pozemky jsou v soukromém vlastnictví, jiné zas ve vlastnictví obce.

V roce 2005 byla postavena jezdecká hala, která přináší klubu také určitý příjem. Klub ji pronajímá a tím získává prostředky alespoň na její provoz.

Dříve klub pořádal každoročně parkurové závody, které byly pro klub také značným příjmem. V současné době ovšem tato činnost není aktuální. Naposled zde byly pořádány hobby závody v roce 2013. Od té doby se od této činnosti upustilo vzhledem k tomu, že v okolí jsou modernější areály, které jsou lépe uzpůsobeny k pořádání těchto akcí. Navíc se vždy zapojovali všichni členové klubu, ale v posledních letech jejich aktivita stále klesá.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této části diplomové práce dojde k analýze nákladů, které byly získány z výkazů jezdeckého klubu za rok 2014, 2015 a 2016. Bude provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady a dále pak propočteny náklady na koně za den. Tyto náklady budou zahrnovat jak náklady na krmivo, tak náklady na podeštlýku, zaměstnance a energie.

7.1 Porovnání nákladů a výnosů

Nejdříve bude představeno hospodaření jezdeckého klubu. V následující tabulce je vyjádřen přehled ekonomických výsledků za sledované roky. Jak lze vidět, ani v jednom ze sledovaných let se jezdecký klub nedostal v případě hospodářského výsledku do kladných čísel. K největšímu propadu výsledku hospodaření došlo v roce 2015, kdy jeho výsledek klesl až na -356 000 Kč. Naštěstí tento stav nepokračoval v následujícím roce. Zde se výše hospodářského výsledku více přiblížila nule.

Tabulka 1 – Porovnání nákladů a výnosů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Náklady celkem	1 359	1 645	1 845
Výnosy celkem	1 168	1 289	1 807
Hospodářský výsledek	-191	-356	-38

Pro všechny sledované roky tedy platí, že náklady zde převyšují nad výnosy. Náklady se od roku 2014 postupně zvyšovaly. Důvody ke zvyšování nákladů jsou popsány dále v práci. Největší podíl na nákladech ve všech sledovaných letech mají právě koně. Ti jsou hlavním obsahem činnosti klubu.

Stejně jako u nákladů došlo k postupnému zvyšování výnosů. Jejich zvýšení v roce 2014 a 2015 nebylo až tak výrazné, avšak při porovnání roku 2015 a 2016 došlo k výraznému zvýšení a to o 518 000 Kč. Nejmenší rozdíl byl v roce 2016, kdy výnosy byly oproti nákladům nižší pouze o 38 000 Kč, což je značný rozdíl oproti předcházejícímu roku 2015, kdy tento rozdíl dosáhl výše 356 000 Kč.

Do výnosů jsou zahrnuty jak výnosy z ustájení koní, tak příspěvky členů jezdeckého klubu. Velký podíl na výnosech má také reklama, kterou klub poskytuje okolním firmám. Spousta

majitelů a spolumajitelů firem má totiž v jezdeckém klubu ustájené své koně. Dále pak jsou mezi výnosy ostatní příspěvky, které klub získává.

Podle hospodářského výsledku, který se ve všech třech sledovaných letech pohyboval v záporných číslech lze jednoznačně říci, že klub by měl věnovat větší pozornost snižování nákladů a zvyšování výnosů.

7.2 Druhové členění nákladů

Tato část práce obsahuje druhové členění nákladů. Členění odpovídá výkazu zisků a ztrát. Na jeho základě pak bude dále zpracována horizontální analýza nákladů a také vertikální analýza nákladů. Podle druhového členění můžeme na základě výkazů říci, že klub nevytváří žádné hmotné statky, ale jeho hlavní činností je poskytování služeb. Proto jsou ve výkazech odpisy jen v minimální výši. Naopak nejvyšší podíl na celkových nákladech zde mají náklady na materiál a energie.

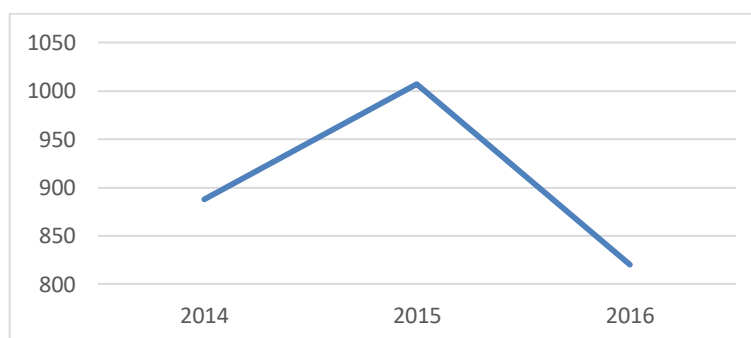
Jak již bylo řečeno, nejvyšší podíl na celkových nákladech má spotřeba materiálu a energií. Dále z výkazů lze vyčíst, že dalšími druhy nákladů s nejvyšším podílem na celkových nákladech jsou služby a osobní náklady. Tyto tři položky tvoří dohromady skoro celé celkové náklady.

Tabulka 2 - druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Spotřebované nákupy celkem	888	1007	820
Spotřeba materiálu a energií	888	1007	820
Služby celkem	303	300	524
Ostatní služby	303	300	524
Osobní náklady	149	309	470
Mzdové náklady	111	231	352
Zákonné sociální pojištění	38	78	118
Daně a poplatky celkem	15	27	1
Ostatní daně a poplatky	15	27	1
Ostatní náklady celkem	1	0	27
Jiné ostatní náklady	1	0	27
Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem	1	0	0
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1	0	0
Poskytnuté příspěvky celkem	2	2	3
Poskytnuté příspěvky	2	2	3
Náklady celkem	1359	1645	1845

Spotřebované nákupy celkem

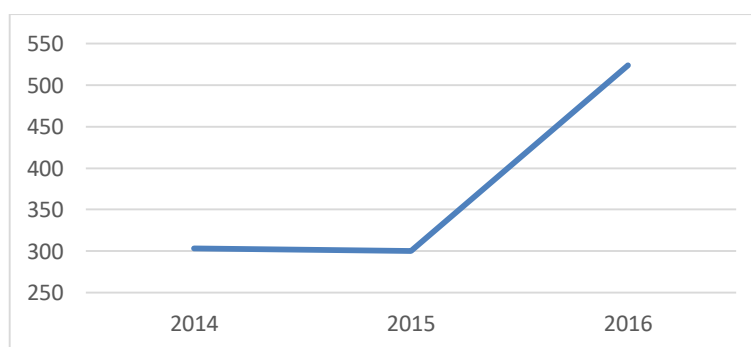
Tyto náklady zahrnují především spotřebu materiálu. Zde se jedná o seno, slámu, krmení pro koně (obilí, granule, vojtěška, otruby, kukuřice atd.), pracovní náčiní apod. Dále zde patří také palivo do traktoru, který se využívá pro úpravu povrchu jízdárny, navážení sena a slámy do maštale, dovážení barelů s vodou do výběhu atd. V následujícím grafu jsou znázorněny všechny tyto náklady. Lze vidět, že zde dochází k velkým výkyvům. Náklady zde byly ovlivněny především počtem koní, kdy v roce 2015 byly naplněny kapacity areálu na 29 koní.



Obrázek 5 – Spotřebované nákupy celkem
(vlastní zpracování)

Služby celkem

Tato skupina nákladů zahrnuje náklady na ustájení hříbat v odchovně, dopravu sena, účetnictví, poštovné, veterinární náklady, pronájem pastvin atd. Spadají zde také opravy, které jsou prováděny firmami.



Obrázek 6 – Služby celkem (vlastní zpracování)

Nejvyšší podíl ovšem na těchto nákladech jsou náklady na služby, které zde vykonává OSVČ. V tabulce dále jsou vyjádřeny měsíční a roční náklady na služby vykonávané OSVČ.

Tabulka 3 – Náklady na služby OSVČ (vlastní zpracování)

	2014	2015	2016
Měsíční náklady	21 000 Kč	21 000 Kč	27 000 Kč
Roční náklady	252 000 Kč	252 000 Kč	324 000 Kč

Měsíční náklady byly v prvních dvou sledovaných letech stejné. Až ve třetím roce se zvedly měsíčně o 6 000 Kč, což zvedlo celkové roční náklady na služby OSVČ z 252 000 Kč na 324 000 Kč.

Osobní náklady

Osobní náklady se skládají z nákladů na mzdy zaměstnanců a ze zákonného sociálního pojištění. Mzdy zaměstnanců zahrnují mzdy ošetřovatelů koní, kteří jsou zde zaměstnání, a jejich úkolem je krmení koní, místování boxů, pouštění koní do výběhu a celkový chod areálu.

Vývoj těchto nákladů je znázorněn v následujícím grafu. K tomuto relativně velkému navýšení nákladů došlo z důvodu, že v průběhu těchto let byl navýšen počet zaměstnanců. Do té doby navýšení nebylo potřeba, protože se do chodu areálu zapojovali členové jezdeckého klubu.



Obrázek 7 – Graf vývoje osobních nákladů
(vlastní zpracování)

Stav zaměstnanců jezdeckého klubu se postupně ve sledovaných letech měnil. V tabulce č. 3 je vyjádřen počet zaměstnanců v jednotlivých sledovaných letech a k nim také připadající osobní náklady. Ty se skládají ze mzdových nákladů a z nákladů na zákonné sociální pojištění.

Tabulka 4 - Přehled osobních nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Zaměstnanec s polovičním úvazkem	1	1	-
Zaměstnanec s plným úvazkem	-	1	2
Osobní náklady (tis. Kč)	149	309	470
Mzdové náklady (tis. Kč)	111	231	352
Zákonné sociální pojištění (tis. Kč)	38	78	118

V prvním sledovaném roce 2014 byl v klubu zaměstnanec, který zde pracoval pouze na poloviční úvazek. Již v této době zde ovšem pracoval OSVČ, který je v areálu do dnes. Vzhledem k tomu, že zde fungovali členové klubu, kteří se aktivně zapojovali do jeho chodu a vše dělali bezplatně, nebylo potřeba někoho zaměstnávat na plný úvazek.

V následujícím roce zde byl ovšem přijat ještě jeden zaměstnanec, který byl zaměstnán již na plný úvazek. Náklady tady stouply více než dvojnásobně. Důvodem bylo především to, že aktivita členů klubu poklesla a musel zde být proto přijat nový zaměstnanec, který zastal potřebnou práci.

Pro rok 2016 nastala opět změna situace. S jedním ze dvou zaměstnanců byl navázán hlavní pracovní poměr a tím klub nabyl dvou plnohodnotných zaměstnanců. Zde došlo ke zvýšení osobních nákladů o 161 000 Kč oproti předcházejícímu roku 2015. Od tohoto roku se již členové zapojovali do chodu klubu minimálně.

Daně a poplatky

Zde jsou zahrnuty všechny daně a poplatky, které byly v klubu zaúčtovány.

Ostatní náklady

Do této skupiny nákladů jezdecký klub zahrnuje všechny škody, které vznikly. V prvním sledovaném roce byla výše škod pouze 1 000 Kč. Jednalo se o drobnou škodu. V následujícím roce nevznikly žádné škody, ovšem v roce 2016 se jejich výše vyšplhala na 27 000 Kč.

Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem

Zde jde pouze o odpisy haly, která byla pořízena za účelem zimní přípravy koní a také k pronájmu. Tento druh nákladu vznikl pouze v roce 2014, kdy jeho výše byla 1 000 Kč.

Poskytnuté příspěvky

Jedná se o příspěvky do sdružení sportu. Pro roky 2014 a 2015 byly tyto příspěvky ve výši 2 000 Kč. V roce 2016 se částka zvedla na 3 000 Kč.

7.3 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Úkolem těchto analýz je porovnat náklady mezi jednotlivými roky. Dojde zde k porovnání vývoje nákladů u horizontální analýzy a dále také dojde k zjištění, jaký je podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech. To bude provedeno pomocí vertikální analýzy.

7.3.1 Horizontální analýza

Pro horizontální analýzu je jako základ použito druhové členění nákladů. Je vyjádřena jako změna nákladů mezi jednotlivými roky v procentech. Porovnávají se zde rok 2015 s předcházejícím rokem 2014 a rok 2016 s rokem 2015.

Tabulka 5 – Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2015/2014	2016/2015
Spotřebované nákupy celkem	13,40%	-18,57%
Spotřeba materiálu, energie a ost. nesklad. dodávek	13,40%	-18,57%
Služby celkem	-0,99%	74,67%
Ostatní služby	-50,00%	75,25%
Osobní náklady	-0,66%	52,10%
Mzdové náklady	107,38%	52,38%
Zákonné sociální pojištění	108,11%	51,28%
Daně a poplatky celkem	105,26%	-96,30%
Ostatní daně a poplatky	80,00%	-96,30%
Ostatní náklady celkem	80,00%	2 700,00%
Jiné ostatní náklady	-100,00%	2 700,00%
Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem	-100,00%	100
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného IM	-100,00%	
Poskytnuté příspěvky celkem	-100,00%	50,00%
Poskytnuté příspěvky	0,00%	50,00%
Náklady celkem	0,00%	12,16%

Nejdříve se porovná rok 2015 s předcházejícím rokem 2014. Spotřeba materiálu a energií se zde zvedla pouze o 13%. Důvodem bylo navýšení počtu koní. Zde došlo k procentuálně nejvýznamnějším změnám u osobních nákladů. K těmto změnám došlo, protože se navýšil počet zaměstnanců klubu. Důvodem k navýšení byl fakt, že se zvýšil počet koní v areálu. Do této doby se většina členů aktivně a bezplatně zapojovala do činnosti klubu, tudíž nebylo nutné zaměstnávat více lidí.

Ovšem pro rok 2015 došlo k poklesu aktivity ze strany členů klubu, a proto bylo nutné přijmout nové opatření v podobě dalšího zaměstnance. Pracoval zde jeden zaměstnanec na částečný úvazek, se kterým byl navázán pracovní poměr na plný úvazek, a k tomu byl zaměstnán ještě jeden zaměstnanec na částečný úvazek.

U ostatních nákladů a odpisů, prodaného majetku, tvorby rezerv a opravných položek sice došlo ke stoprocentnímu poklesu nákladů, ovšem tyto částky jsou zanedbatelné vzhledem k tomu, že v roce 2014 byla jejich výše 1000 Kč a v následujícím roce 2015 již 0 Kč. Celkově se tedy náklady zvýšily o 21%.

Při srovnání roku 2016 s předcházejícím rokem 2015 bylo zjištěno, že k nejvyšším procentuálním výkyvům došlo v oblasti služeb, daní a poplatků a také u osobních nákladů.

V případě spotřeby materiálu a energií byl pokles o 18,57% z důvodu snížení počtu koní v areálu, tudíž se snížily také náklady na krmivo, podestýlku atd. U služeb se náklady zvedly o 74,67%. Zde došlo především ke zvýšení cen za pronájem pastvin, vzrostly náklady na opravy boxů a ohrad, pořizoval se nový písek na venkovní i krytou jízďárnu a také byla zvýšena cena za služby, které zde vykonává OSVČ.

Osobní náklady se zvedly o 52,10%. Důvodem bylo navýšení počtu zaměstnanců pracujících na plný úvazek. Počet se zvedl z 1,5 na 2 a z toho důvodu se také navýšily mzdy.

K procentuálně významnému poklesu nákladů došlo u daní a poplatků. Ty se snížily o 96,3%, ovšem jedná se o zanedbatelnou částku v poměru k ostatním změnám nákladů.

7.3.2 Vertikální analýza

Vertikální analýza je taktéž jako horizontální analýza provedena na základě druhového členění nákladů. Výsledky jsou opět vyjádřeny v procentech v následující tabulce.

Tabulka 6 – Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016
Spotřebované nákupy celkem	65,34%	61,22%	44,44%
Spotřeba materiálu, energie a ost. nesklad. dodávek	100,00%	100,00%	100,00%
Služby celkem	22,30%	18,24%	28,40%
Ostatní služby	99,34%	99,67%	100,00%
Osobní náklady	10,96%	18,78%	25,47%
Mzdové náklady	74,50%	74,76%	74,89%
Zákonné sociální pojištění	25,50%	25,24%	25,11%
Daně a poplatky celkem	1,10%	1,64%	0,05%
Ostatní daně a poplatky	100,00%	100,00%	100,00%
Ostatní náklady celkem	0,07%	0,00%	1,46%
Jiné ostatní náklady	100,00%	0,00%	100,00%
Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem	0,07%	0,00%	0,00%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného IM	100,00%	0,00%	0,00%
Poskytnuté příspěvky celkem	0,15%	0,12%	0,16%
Poskytnuté příspěvky	100,00%	100,00%	100,00%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%

Z tabulky lze vidět, že v prvním sledovaném období, tj. rok 2014, má nejvyšší podíl na celkových nákladech spotřeba materiálu a energie, jejíž podíl je 65,34%. Jde tedy o více než polovina celkových nákladů. Za spotřebou materiálu a energie jsou hned služby, které představují druhý největší podíl na celkových nákladech, což je 22,3%, u kterých největší část tvoří ostatní služby (99,34%), kde jsou zahrnuty práce OSVČ, nájem atd. Jen tyto dva druhy nákladů (spotřeba materiálu a energie a služby) tvoří dohromady 87,64% celkových nákladů.

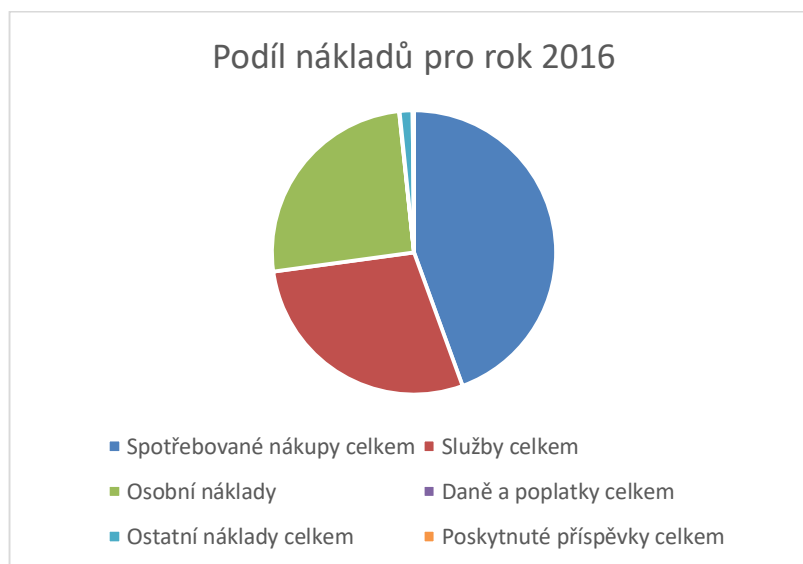
Pokud k nim ovšem přičteme také osobní náklady, jejichž výše je 10,96%, pak podíl těchto tří druhů nákladů na celkových nákladech je 98,6%. Osobní náklady jsou složeny z mzdových nákladů, které mají podíl na osobních nákladech celkem 74,50%, a ze zákonného sociálního pojištění, které tvoří 25,50% z osobních nákladů. Ostatní druhy nákladů mají zanedbatelný podíl na celkových nákladech.

Následuje rok 2015, kde lze opět vidět, že největší podíl na celkových nákladech má opět spotřeba materiálu ve výši 61,22%, ovšem na druhém místě jsou v tomto roce osobní náklady, kde se zvýšil jejich podíl oproti předchozímu roku na 18,78%. Těsně za osobními náklady jsou ovšem náklady na služby, které jsou ve výši 18,24%. Všechny tyto tři druhy nákladů tvoří 98,24% celkových nákladů. Ostatní druhy nákladů tedy nemají tak významný podíl na nákladech.

Ve třetím roce již spotřeba materiálu a energií nemá nadpoloviční podíl na celkových nákladech. Jejich výše klesla na 44,44%. Naopak se zvýšil podíl nákladů na služby, které vzrostly na 28,4% a také se zvedly osobní náklady, které dosáhly výše 25,47%. Celkový podíl na nákladech těchto tří druhů nákladů v roce 2016 je 98,31%.

Jak lze vidět, ve všech sledovaných letech součet podílů nákladů na spotřebu materiálu a energie, služby a osobní náklady tvoří na celkových nákladech vždy více než 98%.

Pro rok 2016 byl vytvořen graf, který vyjadřuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech. Z grafu lze jednoznačně říci, že největší podíl má spotřeba materiálu a energií, dále pak služby a osobní náklady. Tyto tři skupiny nákladů tvoří skoro celé celkové náklady.



Obrázek 8 – Podíl nákladů na celkových nákladech roku 2016 (vlastní zpracování)

7.4 Přímé a nepřímé náklady

Tato podkapitola se zabývá rozčleněním nákladů na přímé a nepřímé náklady. Jednotlivé položky jsou rozepsány v následující tabulce. Je zde vyjádřen také jejich podíl na celkových nákladech v jednotlivých letech.

Tabulka 7 – Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování)

(v Kč)	2014		2015		2016	
Přímé náklady						
Spotřeba materiálu	768 000	56,51%	890 880	54,16%	706 560	38,30%
Přímé služby	252 000	18,54%	252 000	15,32%	324 000	17,56%
Osobní náklady	149 000	10,96%	309 000	18,78%	470 000	25,47%
Přímé náklady celkem	1 169 000	-	1 451 880	-	1 500 560	-
Nepřímé náklady						
Nepřímé služby	51 000	3,75%	48 000	2,92%	200 000	10,84%
Nepřímá spotřeba materiálu a energií	120 000	8,83%	116 120	7,06%	113 440	6,15%
Daně a poplatky	15 000	1,10%	27 000	1,64%	1 000	0,05%
Ostatní náklady	1 000	0,07%	0	0,00%	27 000	1,46%
Odpisy	1 000	0,07%	0	0,00%	0	0,00%
Príspevky	2 000	0,15%	2 000	0,12%	3 000	0,16%
Nepřímé náklady celkem	190 000	-	193 120	-	344 440	-
Náklady celkem	1 359 000	100,00%	1 645 000	100,00%	1 845 000	100,00%

Přímé náklady zahrnují přímou spotřebu materiálu, přímé služby a osobní náklady. Přímá spotřeba materiálu zahrnuje následující náklady, které jsou nejdříve vyjádřeny na jednoho koně na měsíc a dále pak přepočteny na rok.

Tabulka 8 – Spotřeba materiálu koně za rok (vlastní zpracování)

Položka	Množství	Cena	Celkem
Spotřeba sena	2 balíky	450 Kč/ks	900 Kč
Spotřeba podestýlky	-	-	850 Kč
Krmivo	3 pytle	270 Kč/ks	810 Kč
Celkem za měsíc	-	-	2560 Kč
Celkem za rok	-	-	30 720 Kč

Jak lze vidět, materiál, který náleží přímo na jednoho koně je ve výši 30 720 Kč. V roce 2014 byl stav koní 25. Spotřebovaný materiál je tedy ve výši 768 000 Kč, což tvoří 56,51% celkových nákladů. V nadcházejícím roce byl tento stav velmi podobný, co se týče podílu na celkových nákladech. Spotřebovaný materiál zde tvořil podíl na celkových nákladech 54,16%. Vzhledem k tomu, že v tomto roce byl stav koní zvýšen na 29, stoupla také celková výše těchto nákladů na 890 880 Kč. Pro rok 2016 poklesl stav koní na 23, což také přímo ovlivnilo výši přímé spotřeby materiálu. Ta se snížila na 706 560 Kč. Na celkových nákladech nese podíl jen 38,30%. V předcházejících letech byl jejich podíl přes 50%, ovšem v roce 2016 vznikly náklady, které podstatně ovlivnily výši jiných nákladů a jejich podíl na celkových nákladech.

Mezi další přímé náklady patří přímé služby. Jejich výše je v roce 2014 a 2015 stejná, ovšem liší se patrně jejich podíl na celkových nákladech. Přímé služby v obou letech byly ve výši 252 000 Kč. V roce 2014 byl podíl ve výši 18,54%, v dalším roce klesl na 15,32%. To bylo ovlivněno zvýšením celkových nákladů. Pro rok 2016 se náklady zvedly na 324 000 Kč. Důvodem bylo zvýšení ceny OSVČ na 27 000 Kč/měsíc. Díky zvýšení celkových nákladů byl ovšem podíl těchto nákladů podobný jako v předchozích letech ve výši 17,56%.

Třetí částí přímých nákladů jsou osobní náklady. Ty se postupně ve sledovaných letech zvyšovaly. V roce 2014 byla jejich výše 149 000 Kč. Tvořily tedy podíl 10,96 % na celkových nákladech. V dalším roce stouply na 309 000 Kč. Jejich podíl na celkových nákladech se zvýšil skoro dvojnásobně na 18,78%. Rok 2016 přinesl opět zvýšení těchto nákladů na hodnotu 470 000 Kč. V poměru k celkovým nákladům došlo opět k navýšení na 25,47%. Tvořily tedy čtvrtinu nákladů klubu.

Celkově přímé náklady každým rokem stoupaly. V roce 2014 byly ve výši 1 169 000 Kč, v roce 2015 stouply na 1 451 880 Kč a v posledním sledovaném roce 2016 se opět zvýšily a to na 1 500 560 Kč. V roce 2015 došlo k růstu celkových přímých nákladů z důvodu zvýšení spotřeby materiálu. Ta se zvedla, protože se zvýšil počet koní. Rostly také osobní náklady. Důvodem byl přechod zaměstnance z částečného úvazku na plný úvazek a přibyl také další zaměstnanec, který zde je zaměstnán na částečný úvazek. Proto se také tyto náklady zdvojnásobily. V roce 2016 pak klesl počet koní a tudíž i klesla spotřeba materiálu, ovšem dosti se zvedly náklady na služby a také osobní náklady.

Do nepřímých nákladů patří nepřímé služby, nepřímá spotřeba materiálu a energií, daně a poplatky, ostatní náklady, odpisy a poskytnuté příspěvky. Nepřímé služby tvoří tak velký

podíl na celkových nákladech. V roce 2014 jsou ve výši 51 000 Kč, což v poměru k celkovým nákladům tvoří pouhých 3,75%. Podobně je to i v dalším roce, kde dosahují výše 48 000 Kč a jejich podíl je 2,92%. Ovšem v roce 2016 zde došlo k velkému navýšení těchto nákladů na rovných 200 000 Kč. Zde je podíl na nákladech vyšší, a to 10,84%.

Další větší položku v nepřímých nákladech zastává nepřímá spotřeba materiálu a energií. Většina z částky je tvořena právě spotřebou energií, která se ročně pohybuje okolo 100 000 Kč. Ve všech sledovaných letech je částka velmi podobná a také její podíl na celkových nákladech. V roce 2014 jsou tedy tyto náklady ve výši 120 000 Kč, což představuje 8,83% na celkových nákladech, v roce 2015 to je 116 120 Kč s podílem 7,06% a v roce 2016 pak 113 440 Kč s podílem 6,15%. Vzhledem k tomu, že celkové náklady v průběhu let rostly, tak podíl těchto nákladů mírně klesal.

Další části nepřímých nákladů se skládají z malých částek a jejich podíl na celkových nákladech je také nepatrný, proto nejsou tyto položky detailněji rozepsány. Jejich výše totiž zásadně neovlivňuje výši nákladů jako celku.

7.4.1 Struktura přímých nákladů

Spotřeba materiálu

Jak již bylo zmíněno na předchozí straně, tyto náklady zahrnují především spotřebu materiálu. Jedná se tedy o spotřebu sena, slámy, pilin a krmení pro koně (obilí, granule, vojtěška, otruby, kukuřice atd.).

Přímé služby

Jedná se čistě o služby, které zde vykonává OSVČ. Všechny ostatní náklady na služby jsou pak zahrnuty v nepřímých nákladech.

Osobní náklady

Tyto náklady zahrnují náklady na zaměstnance. Jsou zde zahrnuty mzdy zaměstnanců a zákonné sociální pojištění. Zaměstnanci jsou zde označováni jako ošetřovatelé koní. Jejich úkolem je krmení koní, místování boxů, pouštění koní do výběhu a celkový chod areálu.

7.4.2 Nejvýznamnější nepřímé náklady a jejich struktura

Nepřímé služby

V této skupině nákladů se nacházejí náklady na ustájení hřibat v odchovně, dopravu sena, účetnictví, poštovné, veterinární náklady, pronájem pastvin atd.

Nepřímá spotřeba materiálu a energií

Do spotřeby materiálu patří náklady na palivo do traktoru, který se využívá pro úpravu povrchu jízdárny, navážení sena a slámy do maštale, dovážení barelů s vodou do výběhu atd. Dále zde jsou zahrnuty náklady na materiál pro opravu boxů a výběhů pro koně, pracovní náčiní atd.

Spotřeba energií zahrnuje spotřebu vody a elektřiny. Výdaje na energie se každým rokem pohybují okolo 100 000 Kč. Voda se spotřebovává jak v koupelně a dalších společných prostorech, tak se zde počítá i voda, kterou koně vypijí, nebo která je spotřebována při umývání koní v mycím boxu. V mycím boxu se také umývá traktor a kamión. Není možné ji zařadit do přímých nákladů, protože nelze jednoznačně určit, jaké množství přesně koně spotřebují.

7.5 Náklady na jednoho koně

Tato podkapitola je věnována nákladům na jednoho koně. Celkové náklady zde byly rozpočítány pro každý rok na jednoho koně. Vše je vyjádřeno v následující tabulce, kde jsou celkové náklady také rozčleněny podle druhového členění nákladů. U každého druhu je pak také uvedena částka, která připadá na jednoho koně za rok.

Tabulka 9 – Náklady na jednoho koně (vlastní zpracování)

	2014	2015	2016
Počet koní	25	29	23
Spotřeba materiálu a energie	35 520,00 Kč	34 724,14 Kč	35 652,17 Kč
Služby celkem	12 120,00 Kč	10 344,83 Kč	22 782,61 Kč
Osobní náklady celkem	5 960,00 Kč	10 655,17 Kč	20 434,78 Kč
Daně a poplatky celkem	600,00 Kč	931,03 Kč	43,48 Kč
Ostatní náklady celkem	40,00 Kč	0,00 Kč	1 173,91 Kč
Odpisy	40,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Poskytnuté příspěvky celkem	80,00 Kč	68,97 Kč	130,43 Kč
Náklady celkem	54 360,00 Kč	56 724,14 Kč	80 217,39 Kč

V každém sledovaném roce se měnil počet koní. V prvním sledovaném roce 2014 jich bylo 25, v následujícím roce 2015 stoupl počet na 29 koní a v roce 2016 počet klesl na 23, což je ještě méně než v roce 2014.

Jak lze vidět z tabulky, tak největší položkou v každém roce je právě spotřeba materiálu a energie. Ta tvoří největší podíl na celkových nákladech. Hned za ní jsou náklady na služby a pak osobní náklady. Tyto tři druhy nákladů tvoří skoro celou částku nákladů na koně. Proto je zapotřebí věnovat větší pozornost právě těmto třem druhům nákladů. V projektové části bude navrženo, jak tyto druhy nákladů snížit a také jaká udělat opatření, aby klub začal vydělávat a neměl hospodářský výsledek v záporných číslech.

7.6 Analýza ceny ustájení u konkurence

Byl proveden průzkum, ze kterého byly získány ceny ustájení z nejbližších čtyř areálů v okolí. Průměrná výše ustájení se zde pohybuje na částce 6 550 Kč. Jezdecký klub má cenu ustájení 5 500 Kč. Lze tedy říci, že analyzovaný jezdecký klub je nízko pod průměrnou cenou ustájení. Ovšem cena ustájení by se také měla odvíjet od toho, co který klub nabízí. Podle průzkumu bylo zjištěno, že analyzovaný klub nabízí a poskytuje oproti některým areálům daleko rozsáhlejší služby a také podmínky k ustájení zde jsou více atraktivní. Bylo by tedy namístě zamyslet se, zda by nebylo vhodné zvednout cenu ustájení alespoň o 1 000 Kč, aby se klubu zvedly výnosy a výsledek hospodaření by již nebyl v záporných číslech. Tento návrh bude ovšem podrobněji rozpracován v projektové části.

Tabulka 10 – Ceny ustájení okolních areálů (vlastní zpracování)

Areál	Cena ustájení
JK Merko	6 500 Kč
Albertovec	6 500 Kč
SK Sportino	5 700 Kč
JK Opava Kateřinky	7 500 Kč

7.6.1 Co areály klientům nabízí?

Všechny areály mají v ceně ustájení zahrnuto místování, krmení koní 2x denně a pouštění koní do výběhu. Veškeré další úkony jsou zpoplatněny. V areálech jsou zavedeny ceníky a dále je již na klientech, jestli si za další služby budou chtít připlatit.

Ani jeden z areálů tedy nemá zavedenou žádnou nadstandardní službu, která by byla zahrnuta v ceně ustájení, a i přesto jsou jejich ceny ustájení podstatně vyšší než u sledovaného klubu. Dále jsou rozepsány jednotlivé areály a k nim také, co svým klientům nabízí.

JK Merko

Tento areál se nachází ve velmi klidné lokalitě na vesnici, kde se snaží udržovat spíše domácí atmosféru. Nejedná se tedy o vyloženě sportovní stáj. Je zde ustájení pouze pro 13 koní. Pro klienty je v nabídce pouze venkovní jízďárna, kruhovka pro lonžování a velké louky, kde se dá jezdit. Tyto louky patří k areálu a jsou klientům k dispozici. Pro klienty je zde atraktivní také okolní příroda, která láká na vyjížděky. Okolo areálu protéká řeka, kde klienti mohou plavit své koně. Nenachází se zde žádná krytá jízďárna, která by klientům sloužila k ježdění v letním období při nepříznivém počasí či v zimě k zimní přípravě.

Albertovec

Jedná se o velký hřebčín, který má již svou dlouholetou historii. Je zde zázemí pro zhruba 100 koní. Mezi těmito koňmi jsou jak sportovní koně, tak koně určené pro chov a vyřazení koně. V areálu se nachází dvě kryté jízďárny, dvě venkovní jízďárny, dostihová dráha a rozhlhlé výběhy. Přímo v areálu bydlí parkuroví, drezúrní a dostihoví trenéři, kteří jsou klientům k dispozici. I tento areál se může pyšnit nádhernou okolní přírodou, proto spousta klientů často vyráží do terénu.

SK Sportino

Tento areál nabízí ustájení pro zhruba 24 koní. K dispozici je zde venkovní jízďárna a menší hala, která se využívá při nepříznivém počasí. Dále je zde možnost krásných vyjížděk do přírody. Dostupnost areálu je relativně dobrá. Nejvhodnější je jezdit zde autem, ovšem jezdí zde pravidelné vlakové a autobusové spoje z Opavy.

JK Opava Kateřinky

Tento klub nemá moc širokou nabídku. Je situován na kraji města. Ustájení nabízí pro zhruba 40 koní. Pro klienty je zde krytá jízďárna, venkovní jízďárna a velké kolbiště, na kterém klub pořádá závody. S výběhy zde nemají klienti na výběr. Jak již bylo řečeno, klub se nachází na kraji města, kde z jedné strany jsou již domy a ulice a ze strany druhé povede obchvat, takže zde není prostor pro výběhy a také žádná možnost jít s koněm na procházku do přírody. I přesto, že tato nabídka není až tak atraktivní, tak má klub poměrně vysokou cenu ustájení.

7.7 Analýza pracovní náplně

V této kapitole bude naměřena časová náročnost jednotlivých úkolů, které zaměstnanec musí udělat ve své pracovní době. Toto měření proběhlo při stavu dvou zaměstnanců a OSVČ, kteří mají na starost 28 koní. Výsledky měření jsou vyjádřeny v následující tabulce.

Tabulka 11 – Časová náročnost práce (vlastní zpracování)

Doba krmení (min)	21
Doba místování jednoho boxu (min)	30
Počet boxů	9
Doba pouštění koní do výběhu (min)	55
Celková potřebná doba (min)	346

Všechna měření, která jsou uvedena v tabulce, jsou pouze průměrným časem. Například v případě místování nelze jednoznačně říci, že v každém boxe zaměstnanec stráví opravdu 30 min. Některé boxy se místují lépe, protože kůň tolik nepromíchá čistou podestýlku s hnojem a v jiném boxe je potřeba více podestýlku probírat. V době krmení je zahrnuto jak dávání jádra koním, tak také sena. Doba místování pak zahrnuje úklid hnoje a také návoz nové vrstvy pilin a slámy. Spadá zde také zametání maštale, které ovšem probíhá, až když je v maštali vše hotové. Celkově tedy strávený čas u těchto základních činností trvá 5 hodin a 46 minut.

Tabulka 12 – Časový harmonogram práce (vlastní zpracování)

Čas	Činnost
7:00	Krmení (dávání jádra a sena)
7:30	Pouštění koní do výběhů
8:00 – 12:30	Místování boxů
12:30 - 13:00	Pauza
13:00 - 13:30	Převádění koní ve výbězích
13:30 – 14:30	Ostatní práce

Pracovní doba zaměstnanců je od 7:00 do 14:30. První činnost, kterou je potřeba udělat, je nakrmit koně. To znamená, že se dá koním nejdříve jádro a pak se jim přihodí i ranní příděl sena. Po krmení se vypouští koně do výběhů. Tato činnost trvá při stavu tří lidí zhruba půl hodiny. Následně na to jdou zaměstnanci místovat boxy. S místováním končí okolo 12:30,

kde poté mají půl hodiny pauzu. Po pauze přichází na řadu opět pouštění koní do výběhu. To znamená, že koně, kteří byli na pastvě dopoledne se odvedou do boxů a pustí se místo nich ti, kteří byli dopoledne doma.

V okamžiku, kdy mají hotovo převádění, přichází na řadu práce okolo areálu. Zde patří například skládání sena, zametání, opravy ohrad, úprava povrchu na jízdárně a podobně.



Obrázek 9 - Složené seno (vlastní zpracování)

Skládání sena probíhá za pomoci traktoru, který seno skládá na sebe pomocí vidlice. I zde je možné snížit náklady. Tento návrh bude více zpracován v projektové části.

7.8 Výsledky analýzy

V této kapitole proběhla analýza nákladů jezdeckého klubu a také jeho okolí. Cílem bylo zjistit stav nákladů ve sledovaných letech 2014, 2015 a 2016. Pro analýzu nákladů byly použity výkazy zisků a ztrát, dále pak poskytli některé informace majitelé areálu a také byl proveden menší průzkum okolních stájí, kde byly zjišťovány ceny ustájení koní.

Díky této analýze bylo zjištěno:

- Ve všech třech sledovaných letech byl stav hospodářského výsledku v záporných číslech. V roce 2016 se alespoň více přiblížil nule. Jde tedy vidět, že je zapotřebí snížit náklady anebo zvýšit ceny služeb, aby se zvedly výnosy.
- Největší podíl na nákladech má spotřeba materiálu a energií, osobní náklady a náklady na služby. A právě spotřeba materiálu a energií se nejvíce podílí na celkových nákladech. Jejich podíl je větší než 50 %.

- Výše spotřeby materiálu je ovšem ovlivněna počtem koní, které se v klubu nacházejí. Proto je ve sledovaných letech výše spotřeby materiálu odlišná.
- Stav zaměstnanců se v klubu měnil. Zpočátku zde byl pouze jeden zaměstnanec na částečný úvazek a spolu s ním zde pracovali členové klubu, kteří se aktivně a bezplatně zapojovali do práce v areálu. Postupně navýšili stav zaměstnanců na dva, kteří zde pracují na plný úvazek. Proto se osobní náklady ve všech sledovaných letech zvyšovaly.
- Pracovní doba zaměstnance je 7 hodin. Čistý čas práce, která se musí každý den opakovat je 5 hodin a 46 min. Ve zbylém čase by se zaměstnanec měl věnovat úklidu areálu, opravám a ostatním dodatečným pracím.
- OSVČ zvýšil cenu za své služby v roce 2016 o 6 000 Kč měsíčně. Ročně tedy tyto náklady vzrostly o 72 000 Kč.
- Celkově přímé náklady ve sledovaných letech postupně rostly. Růst byl ovlivněn zvyšováním se osobních nákladů a nákladů na služby. Určitý podíl na růstu měla také spotřeba materiálu, která se v roce 2015 zvedla. To bylo způsobeno navýšením stavu koní.
- Nepřímé náklady byly v prvních dvou sledovaných letech relativně stejné. Ke změně došlo až v roce 2016, kdy zde byl nárůst o cca 150 000 Kč.
- Spotřeba materiálu na jednoho koně za rok je ve výši 30 720 Kč. Na základě toho se změnila výše přímé spotřeby materiálu.
- Celkové náklady na koně za rok se podle výkazů pohybovaly v prvních dvou sledovaných letech okolo 55 000 Kč. Jen ve sledovaném roce 2016 stouply na 80 217 Kč. Důvodem bylo zvýšení osobních nákladů a nákladů na služby.
- Byly analyzovány ceny konkurenčních areálů. Průměrná cena ustájení se zde pohybuje okolo 6 500 Kč. V současné době je v analyzovaném areálu cena ustájení 5 500 Kč, což je méně než průměr. Přitom některé areály nemají ani tak širokou nabídku služeb a i tak mají cenu ustájení vyšší.

8 PROJEKT SNÍŽENÍ PROVOZNÍCH NÁKLADŮ

Jezdecký klub by rád snížil stav koní a tím pádem i počet zaměstnanců. V této kapitole tedy budou propočítány náklady, které nese každý jednotlivý kůň a jaký bude dopad, pakliže se opravdu sníží kapacity. V případě snížení stavu koní je klub rozhodnut snížit také počet zaměstnanců na dva, respektive jednoho zaměstnance a jednu OSVČ, která pro klub vykonává služby. Dále pak budou navrženy další možnosti, jak snížit náklady a kde ušetřit.

8.1 Snížení počtu koní

Jak již bylo řečeno, hlavním plánem klubu je snížení počtu koní. Je ovšem otázkou, zda při snížení počtu koní bude klub schopen pokrýt své náklady. Je v plánu snížit počet koní na 20. Při tomto stavu připadá na jednoho ošetřovatele zhruba 7 koní. V následující tabulce je vy počítán čas, který zaměstnanec stráví okolo koní, pokud se sníží jejich stav.

Tabulka 13 – Doba strávená nejnútneji okolo koní při snížení stavu koní na 20 (vlastní zpracování)

Doba krmení (min)	30
Doba místování jednoho boxu (min)	30
Počet boxů	7
Doba pouštění koní do výběhu (min)	70
Celková potřebná doba (min)	310

Dohromady tedy jeden zaměstnanec potřebuje 5 hodin a 10 min na tyto základní činnosti. Vzhledem k tomu, že je zde **pracovní doba 7 hodin**, tak zbývající čas lze věnovat pracím okolo. To znamená, že se tento zbylý čas věnuje návozu sena a slámy do maštale, úklidu, opravám atd. Je ovšem zapotřebí počítat také s přestávkou 30 min, na kterou má zaměstnanec nárok. Jeho pracovní doba je tedy od 7:00 do 14:30.

Zaměstnanci tedy zbývá 1 hodina a 50 minut. V této době se může věnovat úklidu a ostatním potřebným pracím. Ovšem v areálu není až takové množství práce, aby to mohli vykonávat tři zaměstnanci každý den. Proto by bylo vhodné zamyslet se, jestli by pro klub nebylo lepší snížit stav zaměstnanců. Tento návrh je podrobněji rozebrán v následující kapitole.

Dále je potřeba zjistit, jak vysoké jsou náklady na jednoho koně. Jestliže budeme počítat se stejným počtem zaměstnanců i nadále, pak přímé náklady při stavu 20 koní budou následující.

Tabulka 14 – Přepočtené přímé náklady (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu	614 400 Kč
Přímé služby	324 000 Kč
Osobní náklady	470 000 Kč
Přímé náklady celkem	1 408 400 Kč

Pokud celkové přímé náklady rozpočítáme na jednoho koně, pak jejich výše je **70 420 Kč/rok**. Z toho vyplývá, že tyto náklady jsou mnohem vyšší na jednoho koně než ve sledovaných letech 2014-2016. V současné době je stanovena výše ustájení na 5 500 Kč. Jaký by byl celkový roční příjem za ustájení koní, jestliže výše ustájení zůstane stejná, nám vyjadřuje následující tabulka.

Tabulka 15 – Výpočet současného příjmu za ustájení
(vlastní zpracování)

Počet	20 koní
Výše ustájení	5 500 Kč
Celkový roční příjem za ustájení koní	1 320 000 Kč

Celkový roční příjem při stavu 20 koní s výší ustájení 5 500 Kč by byl tedy 1 320 000 Kč. Jak lze vidět, při porovnání přímých nákladů a tímto příjmem, jsou příjmy menší než náklady. Klub sice disponuje ještě dalšími příjmy, ovšem je zapotřebí, aby výše ustájení pokryla alespoň přímé náklady na koně. Lze tedy říci, že při snížení počtu koní na 20 se nám celkové přímé náklady na koně ročně zvýší na **70 420 Kč**, kdežto příjem za ustájení bude pouze **66 000 Kč**.

Z toho vyplývá, že klub by musel zvýšit ustájení alespoň na 5 900 Kč, aby vůbec pokryl přímé náklady na jednoho koně. Návrh na zvýšení ceny ustájení je více rozebrán v další kapitole.

8.2 Změna stavu zaměstnanců

Na předcházející návrh pro snížení počtu koní navazuje návrh na snížení počtu zaměstnanců. Po snížení počtu koní je vhodné uvažovat také o snížení počtu zaměstnanců vzhledem k tomu, že počet koní je velmi nízký v poměru k počtu zaměstnanců. Jestliže v klubu zůstane

pouze 1 zaměstnanec, pak čas, který potřebuje čistě na práci s koňmi, je vyjádřen v následující tabulce.

Tabulka 16 – Čas zaměstnance strávený prací
okolo koní (vlastní zpracování)

Doba krmení (min)	30
Doba místování jednoho boxu (min)	30
Počet boxů	10
Doba pouštění koní do výběhu (min)	85
Celková potřebná doba (min)	415

Jak lze vidět, tabulka je stejná jako v předchozí kapitole. Rozdíl je ovšem v tom, že se zvýšil počet boxů ze 7 na 10. Prodloužila se nám také doba převádění z 60 min na 85 min, a tím se zvýšila celková potřebná doba k práci strávené okolo koní, a to o 105 min. Celkový potřebný čas strávený prací okolo koní je tedy pro jednoho zaměstnance 7 hodin. Zde vzniká další problém a tím je, že tento čas strávený okolo koní zabere celou stanovenou pracovní dobu. Z toho důvodu pak zaměstnanec nebude mít kdy vykonávat ostatní práci, která je v areálu potřeba. Bylo by tedy vhodné navýšit pracovní dobu a zároveň s ní zvýšit také mzdu zaměstnanci.

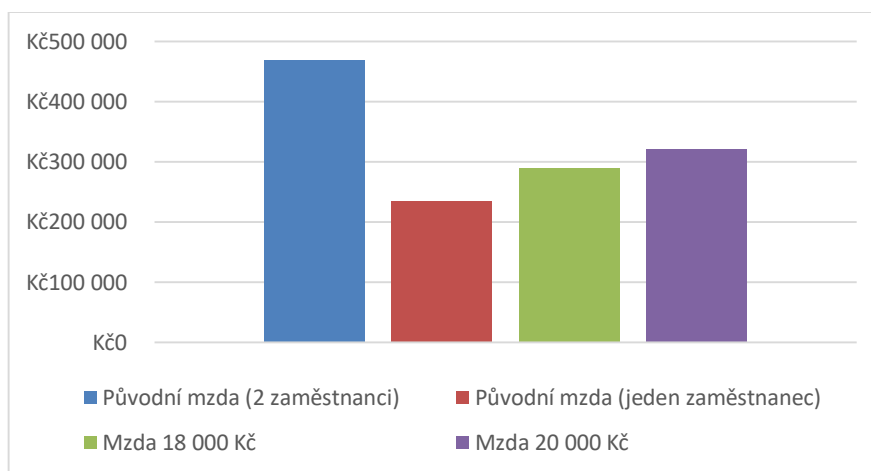
Díky tomu, že se sníží počet zaměstnanců, sníží se nám také celkové osobní náklady. V současné době jsou osobní náklady ve výši 470 000 Kč za dva zaměstnance. Jestliže mzda zůstane stejná, ale sníží se počet zaměstnanců pouze na jednoho, pak osobní náklady klesnou na polovinu, tedy na **235 000 Kč**.

Vzhledem k tomu, že ovšem bude zapotřebí, aby zaměstnanec měl delší pracovní dobu, je vhodné také k zvýšení pracovní doby zvýšit i mzdu. V tabulce jsou dále vyjádřeny návrhy pro zvýšení mzdy

Tabulka 17 – Změna výše mzdy zaměstnance (vlastní zpracování)

	18 000 Kč	20 000 Kč
Mzdy	216 000 Kč	240 000 Kč
Zákonné sociální pojištění	73 440 Kč	81 600 Kč
Osobní náklady celkem	289 440 Kč	321 600 Kč

V grafu je dále vyjádřen rozdíl výše mzdy.



Obrázek 10 – Graf změny výše mzdy (vlastní zpracování)

Jak lze vidět, i při zvýšení mzdy jsou celkové osobní náklady stále nižší než původně u dvou zaměstnanců. Klub si tedy může dovolit navýšit mzdu. V další tabulce jsou pak přepočítány náklady na koně pro oba návrhy zvýšení mzdy.

Tabulka 18 – Změna celkových přímých nákladů při změně mzdy (vlastní zpracování)

	Původní stav	Mzda 18 000 Kč	Mzda 20 000 Kč
Spotřeba materiálu	614 400 Kč	614 400 Kč	614 400 Kč
Přímé služby	324 000 Kč	324 000 Kč	324 000 Kč
Osobní náklady (1 zaměstnanec)	235 000 Kč	289 440 Kč	321 600 Kč
Přímé náklady celkem	1 173 400 Kč	1 227 840 Kč	1 260 000 Kč

Původní stav představuje současnou mzdu jednoho zaměstnance. Vzhledem k tomu, že podle výpočtu je zapotřebí prodloužit jeho pracovní dobu, bude klub muset také navýšit mzdu. Jestliže bude mzda navýšena na 18 000 Kč, pak se zvýší osobní a zároveň celkové přímé náklady o 54 440 Kč ročně. V případě zvednutí mzdy na 20 000 Kč pak stoupnou náklady o 86 600 Kč. Při srovnání s cenou ustájení, kdy za 20 koní klub ročně získá 1 320 000 Kč (při vyšší ustájení 5 500 Kč), by pak klub nemusel navyšovat cenu ustájení. Změna výše ceny za ustájení je zde ovšem stále doporučována, protože klub má i nepřímé náklady, které je potřeba hradit. Klub sice má další příjmy, ze kterých jsou nepřímé náklady hrazeny, stále ovšem nevytváří požadovaný zisk.

8.3 Změna výše ceny za ustájení

V návaznosti na předchozí kapitolu by bylo vhodné při možnosti snížení počtu koní zvýšit zároveň cenu ustájení. Ta se v **současné chvíli** pohybuje ve výši **5 500 Kč**.

Pro pokrytí přímých nákladů by stačilo cenu ustájení navýšit o 400 Kč, tedy na 5 900 Kč. Vzhledem k tomu, že klub má také nepřímé náklady, které jsou hrazeny z části ustájením, ale zároveň i dalšími příjmy klubu, bylo by vhodné a pro klub také přínosné, kdyby částku navýšili.

Byl proveden průzkum, ze kterého byly získány ceny ustájení z nejbližších čtyř areálů. Tyto ceny ustájení jsou vypsány v kapitole analýzy ceny ustájení konkurence. Průměrná výše ustájení se zde pohybuje na částce 6 550 Kč. Lze tedy říci, že analyzovaný **jezdecký klub je nízko pod průměrnou cenou ustájení**. Výnosy z ustájení ani nepokrývají náklady, které s ustájením souvisí.

8.3.1 Stanovení nové ceny ustájení

Pro stanovení nové ceny za ustájení koní bude použita jednoduchá kalkulace. Kalkulace je provedena při plánovaném stavu **20 koní**. Počítá se zde také stále s OSVČ a dvěma zaměstnanci. Dále pak tato kalkulace nebere v úvahu fakt, že klub by mohl mít další příjmy. Kalkulace pracuje pouze s tím, že veškeré příjmy jsou z ustájení a z těchto příjmů se hradí všechny náklady.

Tabulka 19 – Kalkulace ceny ustájení (vlastní zpracování)

	Marže 20 %	Marže 30 %	Marže 40 %
Spotřeba materiálu	2 560 Kč	2 560 Kč	2 560 Kč
Přímé služby	675 Kč	675 Kč	675 Kč
Osobní náklady	1 958 Kč	1 958 Kč	1 958 Kč
Přímé náklady celkem	5 193 Kč	5 193 Kč	5 193 Kč
Marže	1 039 Kč	1 558 Kč	2 077 Kč
Cena ustájení	6 232 Kč	6 751 Kč	7 270 Kč
Režie	1 450 Kč	1 450 Kč	1 450 Kč
Zisk/Ztráta	-411 Kč	108 Kč	627 Kč

V porovnání s ostatními kluby je tato částka o něco vyšší, ale i přesto je v okolí i dražší ustájení. To znamená, že poměr ceny ustájení a služeb poskytovaných klubem jsou na dobré úrovni. V porovnání s ostatními kluby v okolí lze jednoznačně říci, že se jedná o přiměřenou cenu vzhledem k tomu, že klub zde má např. krytou jízdárnu (halu), ve které mohou klienti jezdit při nepříznivém počasí apod. Jsou v okolí kluby, které právě žádnou halu nabídnout nemohou, a přesto za ustájení koně požadují částku ve výši 6 500 Kč. I za tuto cenu jsou ovšem klienti ochotni zaplatit ustájení, proto by se dalo uvažovat i o ještě vyšším ustájení, než je navrhovaná částka, protože klub toho může klientům nabídnout mnohem víc než okolní areály.

8.4 Úspornější stlaní boxů a jejich místování

Další možností je úspora v místování. Často se stává, že je vyhazována i čistá sláma při místování. Je tedy účelné více hnůj probírat a zbytečně tak nevyhazovat čistou podestýlku. S tím je spojeno i nadměrné stlaní. Jestliže je box nastlaný slámou až „po kolena“, je velká pravděpodobnost, že o to více bude čistá sláma smíchaná s hnojem. Zároveň je místování takového boxu více pracné i pro zaměstnance, kterému bude o dost delší dobu trvat, než takový box nastele. Na následující fotce je zobrazeno, jak se v současnosti v jezdeckém klubu stele (vlevo) a jaké nastlané množství by stačilo (vpravo).



Obrázek 11 – Množství nastlané slámy (vlastní zpracování)

Dále by bylo možné ušetřit i při stlaní, kdy by se více využily piliny. V současné době je jejich využití takové, že se používají jako základ v boxech, což znamená, že se s nimi jen podsype sláma.

Cena jedné vlečky pilin je 1 500 Kč + 550 Kč za dopravu. Jedna plná vlečka pilin připadá měsíčně na 3 koně, jestliže se stele pouze pilinami. Měsíčně tak na jednoho koně vyjde stlaní pilinami na 683 Kč.



Obrázek 12 – Uložení pilin
(vlastní zpracování)

V následující tabulce je podrobně rozepsáno, jaká by jezdeckému klubu vznikla úspora, kdyby zvolil možnost, že by se boxy nastýlaly pouze pilinami. Náklady a úspora v tabulce jsou spočítány pro snížený stav koní na 20, jak se do budoucna plánuje.

Tabulka 20 – Rozdíl nákladů při stlaní pilinami (vlastní zpracování)

Měsíční podestýlka slámou/kůň (ročně)	850 Kč (10 200 Kč)
Měsíční podestýlka pilinami/kůň (ročně)	683 Kč (8 196 Kč)
Měsíční úspora/kůň	167 Kč
Roční úspora/kůň	2 004 Kč
Roční úspora/20 koní	40 080 Kč

Jestliže se bude tedy počítat s budoucím stavem dvaceti koní, pak ročně dojde k úspoře 40 080 Kč.

8.5 Úspora sena

Koně dostávají seno 2x denně ve vcelku velkých porcích. Kůň by měl denně sežrat minimálně 15 kg sena. U některých koní se tak stane, že kopy sena akorát rozhrabou, vyžerou z toho jen část a zbytek si nastelou pod sebe. Pak při místování se nevyhazuje pouze sláma, ale sláma smíchaná se senem. Zbytečně tak dochází k velké spotřebě sena.

Bylo by tedy vhodné tuto denní dávku sena rozdělit alespoň na tři části. Zamezí se tak zašlapání sena do slámy, které pak koně již nežerou a stane se tím pádem pro ně podestýlkou.



Obrázek 13 – Velikost jedné porce sena (vlastní zpracování)

Na obrázku lze vidět, jaká porce sena se současně dává a jakou je doporučeno dávat. Na levé straně je porce sena, která se aktuálně dává ráno a večer. Jedná se o zhruba 9 kilo sena. Vlevo se pak nachází množství sena, které je zde doporučeno. Váha tohoto množství je asi 6 kg. Tím, že se dá menší porce se právě zabrání tomu, aby tuto kupy sena kůň rozhrabal po celém boxe a zašlapal do hnoje. V takovém okamžiku pak kůň již seno nežere. Takto zvolené množství je lepší dát 3x denně a je pak větší jistota, že takovou porci kůň sežere. Zamezuje se tak plýtváním sena.

V kapitole analýzy nákladů bylo zmíněno, že se seno ukládá do stohů. K tomu je zapotřebí právě traktor, který seno nabere na vidle. Jsou zde pak náklady jak na spotřebu paliva traktoru a jakési jeho opotřebení, tak také náklady na zaměstnance, protože při uskladňování sena touto formou jsou zapotřebí 3 lidí (1 řidič traktoru a 2 k přidržování balíků, rozmisťování dalších palet). Jinou variantou je neuskładňovat seno do stohu, ale pokládat balíky jen vedle sebe. V takovém případě není zapotřebí traktor, ale balíky sena lze odkutálet ručně a postačí k tomu dva lidi. Nevýhodou ovšem je, že k takovému uskladnění je pak zapotřebí více prostoru. Areál je ale velký a tak by s tímto stylem uspořádání balíků neměl být problém.

8.6 Úspora vody

Další možností, jak ušetřit na nákladech a zároveň také zvýšit výnosy je pořízení nové pračky. V současné době klub disponuje pračkou na 9 kg prádla, což je velmi málo. Tato pračka se zde používá denně a perou se v ní dečky, chrániče, zateplováky atd. Lze zde ovšem prát pouze menší a lehčí věci. Klienti nemají možnost dát si vyprat např. zimní deku, která může mít hmotnost až 10 kg v suchém stavu. Proto by bylo účelné pořídit pračku o větším obsahu. Zároveň je v klubu stará pračka, která již má častou kazivost, tudíž by bylo vhodné místo oprav investovat do nové pračky.

Vhodným kandidátem je pračka LG F1255FDS.

Tabulka 21 – Specifikace pračky LG (vlastní zpracování)

Energetická třída	A++
Maximální náplň pračky	15 kg
Počet otáček	1 200
Hlučnost	78 dB
Spotřeba el. energie	1,75 kWh
Spotřeba vody	72,5 litrů
Objem bubnu	112 litrů
Pořizovací cena	30 000 Kč

V současné době je v klubu pračka, která má spotřebu vody 5 litrů na kilo prádla a je na 9 kg prádla. Navrhovaná pračka má spotřebu 4,8 litru/kg prádla. Největší výhodou ovšem je, že se do ní vleze až 15 kg prádla, což současná pračka neumožňuje. Proto se musí pouštět

častěji. S novou pračkou by se ovšem snížil počet praní zhruba na polovinu vzhledem k tomu, že maximální náplň je zde 15 kg.

Do současné chvíle se veškeré zimní deky koní vozily do okolních prádelen, protože v klubová pračka byla příliš malá. S novou pračkou ovšem nebude potřeba již odvážet deky jinam. Pračka je dostatečně velká, aby byla schopna pojmout tak velké věci k praní.

Tabulka 22 – Srovnání staré a nové pračky (vlastní zpracování)

	Stará pračka	Nová pračka
Spotřeba vody	43 litrů	72,5 litrů
Cena vody/1 praní (0,41 Kč/l)	17,63 Kč	29,73 Kč
Spotřeba elektřiny	6,06 kWh	1,75 kWh
Cena elektřiny (4,2 Kč/kWh)	25,45 Kč	7,35 Kč
Náklady na spotřebu celkem	43,08 Kč	37,08 Kč
Počet deček/praní	2	5
Cena za dečku/praní	25 Kč	
Celkem za praní deček	50 Kč	125 Kč
Marže	6,92 Kč	87,92 Kč

Podle výsledků, které v tabulce vyšli víme, že i když má stará pračka menší objem, tak náklady na spotřebu energií jsou podstatně vyšší než náklady u navrhované pračky. Nová pračka je energeticky úsporná a šetří především elektřinu.

Jestliže budeme počítat, že stará pračka nám vypere při jednom praní pouze dvě dečky, nová pračka pět a cena praní jedné dečky je 25 Kč, pak se nám peníze investované do koupě nové pračky vrátí za 341 dnů. Budeme-li brát v úvahu, že denně se vyperou v průměru 2 pračky (u staré pračky se pralo 5x denně), pak se nám investované peníze vrátí za necelého půl roku.

8.7 Zavedení platby za dodatečné služby k ustájení

Ve spoustě jezdeckých areálů již funguje zavedení dalších poplatků za dodatečné služby okolo koní. Jedná se o výměnu dek, sundávání bandáží a jejich opětovné dávání koním na nohy, atd. Takové úkony jsou v tomto jezdeckém klubu v současné době bez poplatků. Jsou brány jako služby, které jsou zahrnuty v ceně ustájení. To ovšem může být problém v případě, že někteří majitelé koní mohou přít a dožadovat se nižšího ustájení, protože oni nepožadují žádné další úkony navíc. Proto je účelné vytvořit ceník služeb, který by mohl vypadat

následovně. Zabrání se tak zbytečným dohadům o výši ustájení. Všichni by platili stejnou cenu a za případné další požadované úkony by si museli zaplatit.

Tabulka 23 – Ceník služeb (vlastní zpracování)

Úkon	Cena
Výměna dek do (z) výběhu 1 deka 2 deky	500 Kč/měsíc 1 000 Kč/měsíc
Manipulace s bandážemi 2 bandáže 4 bandáže	500 Kč/měsíc 900 Kč/měsíc
Chystání krmení	500 Kč/měsíc
Lonžování (4 týdny v měsíci) 1x týdně 2x týdně	1 000 Kč/měsíc 2 000 Kč/měsíc
Ježdění	350 Kč/h
Vodění (30 min)	100 Kč/den
Pronájem haly 1 kůň 2 a více koní	500 Kč/hod. 300 Kč/hod./kůň
Pronájem venkovní jízďárny	500 Kč/hod.

Každý úkon z tabulky je relativně časově náročný a prodlužuje se tak o čas strávený jeho výkonem pracovní doba zaměstnance. Tyto služby navíc jsou proto zvlášť placené a jsou vykonány v době, která se nezahrnuje do doby pracovní.

Výměna dek denně zabere asi 10 min, stejně tak i krmení. Manipulace s bandážemi je ovšem časově náročnější. Její délka je zhruba 20 min. Do tohoto času se počítá sundání bandáží, jejich smotání a opětovná aplikace na nohy při počtu čtyř kusů bandáží. U dvou bandáží je tento čas poloviční. Lonžování trvá mnohem delší dobu a stejně tak ježdění. Na každého koně je potřeba vymezit si hodinu času, kdy v této hodině je zahrnuto nachystání koně, jeho odježdění a nakonec vyčištění po ježdění a celková péče.

Klub také pronajímá venkovní a krytou jízďárnu těm, kteří zde nemají ustájené koně, ovšem mají zájem si zde zajezdit. Pronájem venkovní i kryté jízďárny je určen maximálně pro 5 koní z důvodů, že jízďárna je malá a majitelé si nepřejí, aby se zde pohybovalo více koní najednou.

V návaznosti na předchozí kapitolu je vhodné vytvořit také ceník praní jednotlivých druhů věcí. Počítá se s tím, že klub by zakoupil nově navrhovanou pračku

Tabulka 24 – Ceník praní (vlastní zpracování)

Položka	Počet kusů na 1 pračku	Cena
Dečka, chrániče a jiné drobné věci	5	25 Kč/ks (pár)
Přepravy (2 páry)	2	100 Kč/2páry
Odpocovací deka	2	150 Kč/ks
Tenká zimní deka	2	150 Kč/ks
Hrubá zimní deka	1	250 Kč/ks
Oblečení	-	100 Kč/pračka

V případě deček se pračka musí naplnit pěti kusy těchto deček. Pro přepravy zase platí, že je zapotřebí mít 2x 2 páry, aby se naplnila pračka. To stejné platí pro odpocovací deky a tenké zimní deky. V případě, že dotyčná osoba nemá dostatečné množství prádla, bude účtována cena jako v případě úplného naplnění pračky. Účelem je tak zamezit zbytečné spotřebě vody a elektřiny. Je možné, aby se členové mezi sebou domluvili, pokud nemají dostatečné množství věcí na praní, a pustili jednu společnou pračku.

Tato speciální cena se ovšem netýká hrubých zimních dek. Ty jsou možné vkládat do pračky pouze po jednom kusu, tedy cena je pevně daná.

8.8 Gumové desky do boxů

V dnešní době se v moderních stájích velmi rozmáhá trend pokládání do boxů gumové podlahy. Jedná se jak o bezpečnostní opatření, tak také o úsporu peněz. Obrovskou výhodou této gumové podložky je to, že již pak není potřeba na ni stlát tak velké množství podestýlky, ale postačí zde poloviční množství. Pro klub by to tedy znamenalo, že by byla poloviční spotřeba podestýlky a tím by se snížily náklady na podestýlku.

Tato guma je měkká, tudíž zde nehrozí, že by se kůň odřel, když si v boxu lehne. Dále se zde jedná o dobrou tepelnou izolaci, což znamená, že se tím více zamezí především nemocím koní. Stává se to, když je v boxe betonová podlaha, na kterou je položena podestýlka, ovšem ta na podlaze klouže, tudíž při pár krocích ji kůň ohrne na stranu a ulehne pak na tvrdou a především studenou zem. Guma je snadno udržovatelná. V případě potřeby se dá jednoduše ostříkat i hadicí.

Parametry:

- Tloušťka 18 mm
- Délka 1 m
- Šířka 1 m
- Váha cca 20 kg

V jezdeckém klubu má každý box ve stáji i venku rozměry 3x4 metry. Vzhledem k tomu, že tyto gumové desky se prodávají pouze 1x1 metr, bude do každého boxu zapotřebí 12 kusů těchto desek. V tabulce je dále vyčíslena částka, kterou bude potřeba na koupi a aplikaci gumových desek vynaložit.

Tabulka 25 – Stanovení ceny koupě a aplikace gumových desek do boxů
(vlastní zpracování)

Cena jedné desky	840 Kč
Počet desek v boxu	12 ks
Počet boxů	20
Celkový potřebný počet desek	240 ks
Celková cena desek	201 600 Kč
Lepidlo 10 litrů	1 800 Kč
Potřebné množství lepidla	100 litrů
Celková cena lepidla	18 000 Kč
Doba instalace u jednoho boxu	30 min
Celkový potřebný čas instalace	10 hod
Cena/h	500 Kč
Celkem za práci	5 000 Kč
Finální cena za desky	224 600 Kč

Cena jednoho kusu gumové desky je 840 Kč. Vzhledem k tomu, že se počítá se snížením stavu koní na 20, tak je instalace těchto desek propočítána pouze na tento počet koní. Předpokládá se, že ostatní boxy již nebudou využívány. Je tedy zapotřebí koupit celkem 240 ks desek a za tohle množství by klub zaplatil 201 600 Kč. Ovšem je zapotřebí ještě investovat do lepidla, kterým se guma upevní k zemi, aby se zabránilo jejímu případnému nechtěnému pohybu. Na každý box připadá 5 litrů lepidla, dohromady je tedy zapotřebí 100 litrů tohoto lepidla, na které je také speciální požadavek, aby bylo voděodolné. Cena takového množství

je 18 000 Kč. K instalaci budou přizváni odborníci, kteří již mají určitou praxi, a bude tak zajištěna správná aplikace gumových desek. K ní náleží také záruka, která se vztahuje jak na gumové desky, tak také na odvedenou práci při jejich aplikaci. Finální cena tedy za desky vychází na 224 600 Kč.

Jak lze vidět, pro klub se nejedná rozhodně o malou částku, ale relativně velkou investici. Ovšem tato investice by se měla brzy vrátit. Náklady na podestýlku se nám totiž měsíčně sníží na polovinu.

Tabulka 26 – Úspora nákladů na spotřebu podestýlky (vlastní zpracování)

	Cena
Roční spotřeba podestýlky pro 20 koní	204 000 Kč
Výše spotřeby při použití gumových desek	102 000 Kč
Roční úspora	102 000 Kč

Jezdecký klub ročně utratí za podestýlku 204 000 Kč. Při instalaci gumových desek se spotřeba sníží na polovinu, tedy na 102 000 Kč, a klub tedy ušetří 102 000 Kč. Investice do gumových desek by klub vyšla na 224 600 Kč, což znamená, že je zde návratnost za 2 roky a 58 dní. Nejde ovšem pouze o úsporu nákladů na podestýlku. Dojde zde totiž také k snížení doby strávené zaměstnancem při místování. V boxech nebude nastláno takové velké množství podestýlky a zaměstnanec stráví místováním boxu o pár minut méně.

Životnost těchto gumových desek se odhaduje na 8 let, což znamená, že jezdecký klub za tuto dobu ušetří zhruba 600 000 Kč na spotřebě podestýlky.

8.9 Vytápění napáječek a boxů

Při velmi nízkých teplotách dochází ve venkovních boxech k zamrznání vody v napáječkách. V takovém případě jsou zaměstnanci nuceni dovážet vodu z hlavní maštale a jednotlivě ji každému koni dolévat do kýblů. Voda se dováží v popelnících. Každý kůň by měl denně vypít v průměru okolo 30 litrů. Objem popelnice je 120 litrů, ovšem není možné ji naplnit až po okraj, protože by docházelo k vylívání vody při přesunu popelnice k boxům. Popelnice je tedy naplněna z necelých tří čtvrtin, což je 80 l. Ve venkovních boxech je 8 koní a každý z nich má kýbl, který má objem 10 litrů. To znamená, že ošetřovatel zde musí jet s popelnicí 3x denně, aby byla naplněna denní dávka vody pro koně. Každé naplnění popelnice vodou,

její dovezení a přelévání vody do kýblů trvá zhruba 20 min, což za den dělá hodinu strávenou s vodou.

Z tohoto popisu tedy vyplývá, že by zde opravdu alespoň vytápěné napáječky pomohly. Cena takových vytápěných napáječek je 850 Kč. Jedná se ovšem o základní verzi, kde napáječky jsou plastové. V případě, že by klub měl zájem spíše o litinové napáječky, pak by musel počítat také s vyšší pořizovací cenou. Plastové napáječky ale mají stejné využití jako napáječky litinové. Je ovšem zapotřebí zahřívat také trubky, kterými vede venku voda. Proto se musí pořídit také topné kabely, které se připevní k těmto trubkám a zamezí se tím zamrzání vody v potrubí.

Tabulka 27 – Cena pořízení vyhříváných napáječek (vlastní zpracování)

	Cena
Vyhříváné napáječky	6 800 Kč
Topný kabel 6 x 8 m	7 980 Kč
Pomocný materiál	300 Kč
Instalace	1 000 Kč
Výsledná cena	16 080 Kč

Je tedy zapotřebí 8 vytápěných napáječek, jejichž pořizovací cena je 850 Kč. Dále bylo spočítáno, že je zapotřebí 46 metrů topného kabelu. Nejvýhodnější pro klub je koupit 6x 8m kabel. V zásobě tedy budou dva metry, kdyby bylo potřeba někde nějakou část vyměnit v případě, že by např. část rozkousl kůň. Cena jednoho kabelu, který je dlouhý 8 m, je 1 330 Kč.

Pomocný materiál zahrnuje šrouby na připevnění napáječek, pásku pro připevnění topného kabelu okolo vodovodního potrubí atd. Instalace bude provedena firmou, která se přímo zabývá instalací vyhříváných napáječek. Pro klub to znamená větší jistotu, že budou napáječky i topné kabely připevněny správně tak, aby plně mohli vykonávat svou funkci.

8.10 Koně na pastvu

V současné době se pouští část koní do výběhu stylem, že se střídají dvě skupiny. Jedna skupina jde do výběhu dopoledne a druhá ji pak odpoledne vystřídá. Tito koně, kteří se ve výbězích střídají, jsou koně sportovní a půl dne venku jim stačí. Ovšem i takoví koně mají rádi společnost. Proto by nebylo špatné zamyslet se nad tím, že **by se někteří začali shlu- kovat do menších skupinek, které by tvořily 2-3 koně**. V současné době je stav takový, že každý kůň má svůj vlastní výběh, ve kterém je sám. Největší úspora tady pak vzniká na pronájmu pastvin. Jestliže se takto vytvoří skupinky, nebude již potřeba pronajímat takové množství pastvin, ale postačí pouhá polovina

Ovšem v klubu existuje i menší stádo koní, které se pouští ven na celý den. Od jara do podzimu jsou venku od rána až do večerních hodin a v zimě pak, když je již brzy tma, se stahují domů už odpoledne. Větší část roku tedy půl dne stráví venku a půl doma. Přitom se nejedná ani o koně, na kterých by se jezdilo, ale jde převážně o staré (důchodové) koně.

V teplých dnech, kdy teplota je již více nad bodem mrazu, by tedy nebylo špatné, nechávat stádo venku i přes noc. Vyšší teploty i v noci jsou zhruba již od května do září. Tím, že se budou ve svých boxech vyskytovat minimálně, ušetří se tak za stlaní boxů. Ideální by bylo stahovat koně pouze na krmení a to vždy ráno na dvě hodiny je schovat domů, aby se v klidu nažrali a případně si odpočinuli a takto stejně i večer. Tímto stylem by pak mohli fungovat 5 měsíců v roce. Vše by ovšem záleželo na počasí.

Jestliže však bude stádo většinu dne venku, je zapotřebí zakoupit na pastvinu přístřešek, aby se případně měli kam schovat při nepříznivém počasí nebo naopak při parném létu, kdy je sluníčko velmi ostré.

V nabídce jsou různé přístřešky. Ideální by byl přístřešek, který má 24 m², protože ve stádě se nachází 6 koní a každý by měl tak dostatek prostoru pod přístřeškem odpočívat. Vybraný přístřešek je plachtový ve tvaru obdélníku, kde dvě strany jsou zavřené a dvě otevřené pro cirkulaci vzduchu pod přístřeškem. Životnost se udává 5 let. Náklady na pořízení tohoto přístřešku a následná úspora díky tomu, že koně se budou v letním období více pohybovat venku než ve stáji, jsou vyčísleny v následující tabulce.

Tabulka 28 – Pořízení přístřešku a úspora podestýlky
(vlastní zpracování)

Pořizovací cena přístřešku	20 000 Kč
Práce při sestavování přístřešku	500 Kč
Celkové náklady na pořízení	20 500 Kč
Úspora podestýlky (5 měsíců)	12 750 Kč
Návratnost investice	8 měsíců
Celková úspora za 5 let užívání	43 350 Kč

Doba práce strávené sestavováním přístřešku se počítá 5 hodin, kdy stačí pro tuto práci pouze jeden zaměstnanec. Jestliže tedy budeme počítat, že měsíčně se spotřebuje podestýlka v hodnotě 850 Kč, tak při aplikaci pouštění stáda ven skoro na celý den, spotřeba podestýlky jednoho koně klesne na polovinu, tedy na 425 Kč. Při počítání, že stádo stráví 5 měsíců ročně na pastvě skoro celý den, by měla vzniknout úspora ve výši 12 750 Kč. Díky tomu se nám investice do nového plachtového přístřešku vrátí za 8 měsíců praktikování tohoto pouštění koní. Jestliže tedy budeme počítat, že přístřešek se bude používat 5 let (5 měsíců každý rok), pak celková doba užívání je 25 měsíců. Z toho 8 měsíců je návratnost investice a tedy zbývá 17 měsíců. Měsíční úspora je 2 550 Kč pro 6 koní, takže ušetříme tedy na podestýlce za těchto 17 měsíců 43 350 Kč.

8.11 Pořádání sportovních akcí

V dřívějších letech se v jezdeckém klubu pořádaly parkurové závody. Jejich pořádání je velmi náročné především časově. Přípravy začínají už rok dopředu, kdy je zapotřebí tyto závody nejdříve nahlásit a zároveň zajistit rozhodčí, hlasatele, IT technika a komisaře. Vzhledem k tomu, že těchto lidí je nedostatek a v republice se každý víkend pořádá několik takových závodů, je zapotřebí si opravdu vše zajistit rok dopředu.

V tabulce jsou uvedeny náklady, které se týkají jednoho dne pořádání závodů. Není zde zahrnuta práce zaměstnanců, protože v okamžiku, kdy klub pořádá závody, zapojují se do práce členové, kteří mají vše na starost a dělají to bezplatně. Důvodem je fakt, že závody mají ve stáji, kde mají rovnou ustájeného koně a nemusejí tak vynakládat peníze na dopravu a ustájení. Cena takových třídních závodů se pohybuje okolo 5 000 Kč. Jen za nájem boxu se platí 2 500 Kč a zbytek jsou náklady na dopravu. Proto je pro ně výhodnější aktivně se zapojit do pořádání závodů doma, kde nemusejí platit žádné peníze navíc.

Tabulka 29 – Náklady na jednodenní závody (vlastní zpracování)

1x hlavní rozhodčí	1 200 Kč/den
3x ostatní rozhodčí	3 000 Kč/den
Veterinář	500 Kč/den
Lékař	800 Kč/den
Hlasatel	1 000 Kč/den
Komisař na opracovišti	1 000 Kč/den
Stavitel parkuru	1 000 Kč/den
Náklady na energie	1 500 Kč/den
Úprava povrchu	500 Kč/den
Nátěr skokového materiálu	5 000 Kč
Celkové náklady	14 000 Kč

Při pořádání závodů musí být zajištěni 4 rozhodčí, z nichž 1 je hlavní. Dále pak je zapotřebí veterinární a lékařský dozor, hlasatel, stavitel parkuru a komisař na opracovišti. Vznikají také náklady na energie, kde je započítána jak elektřina, tak voda pro koně, kteří se přijeli závodů zúčastnit z okolí. Musí být pro ně zajištěna voda.

Vzhledem k tomu, že klub vlastní již skokový materiál, tak jediné náklady vzniknou na jeho úpravu. Je zapotřebí všechny překážky natřít, protože barva na nich je již vybledlá a překážky na parkuru by měly být barevné. Dále pak jsou zde náklady na úpravu povrchu, kdy po skončení každé soutěže musí traktor projet branami písek, aby se povrch trochu provzdušnil a především změkkl.

Celkově náklady na pořádání jednodenních závodů jsou ve výši 14 000 Kč. Ceny pro vítěze jsou pak sponzorovány okolními firmami. Ty vždy věnovaly pro pár soutěží určitou částku, která se pak postupně rozdělila mezi umístěné. Různě vysoké částky jsou také podle obtížnosti závodu.

Tabulka 30 – Rozdíl nákladů a příjmů z pořádání jednodenních závodů (vlastní zpracování)

Příjem za startovné/den	75 000 Kč
Náklady na pořádání závodů/den	14 000 Kč
Zůstatek	61 000 Kč

Za každý start pak soutěžící zaplatí 500 Kč. V průměru se v každé soutěži počítá 30 startů a denně proběhne soutěží 5 s různou skokovou obtížností. Tak vychází denní příjem 75 000 Kč. Jestliže se tedy srovnají náklady a příjmy, pak jezdeckému klubu zůstává 61 000 Kč, což je za den velice pěkná částka. Jestliže ovšem bude v plánu pořádat vícedenní závody (obvyklá délka jsou 3 dny), pak příjem za startovné bude 225 000 Kč a náklady pak vzniknou ve výši 32 000 Kč. Rozdíl tedy bude 193 000 Kč.

Jestliže se klub rozhodne pro pořádání vícedenních závodů, pak by měl také uvažovat o mobilních boxech. Ty je možné pronajmout v počtu 50 ks, které dohromady tvoří takovou plachtovou maštal. Každý box měří 3x3 m a jsou uspořádány vedle sebe ve dvou řadách naproti sobě. Na každé straně je tedy 25 boxů a mezi nimi pak ulička široká 2,5 m. Je zde tedy dostatečný prostor pro manipulaci s koňmi při chystání na závod. Cena těchto padesáti boxů vychází na víkend 65 000 Kč za pronájem.

Tabulka 31 – Cena za box/víkend (vlastní zpracování)

	Cena/víkend
Cena pronájmu boxu	1 300 Kč
Spotřeba sena	200 Kč
Spotřeba slámy	300 Kč
Energie	200 Kč
Celkové náklady	2 000 Kč
Zisk pro klub z pronájmu boxu	500 Kč
Výsledná cena za 1 box	2 500 Kč

Cena 2 500 Kč za box je obvyklá cena, která je na závodech účtována. Za pronájem každého boxu musí klub zaplatit 1 300 Kč. Jestliže tedy pronajme 50 boxů, vzniknou mu náklady ve výši 100 000 Kč, ovšem také díky tomu klub bude ziskový. Výnosy se budou pohybovat na částce 125 000 Kč a zisk tedy bude činit 25 000 Kč.

Pořádání takovýchto závodů je možné několikrát ročně opakovat. Je ovšem zapotřebí nejdříve zjistit, jestli v té době nejsou v okolí jiné závody. Mohlo by se tak stát, že dorazí velmi málo účastníků.

8.12 Harmonogram

V této podkapitole jsou shrnuty všechny navrhované akce a je určeno také období, ve kterém by se měly realizovat. Vše je vyjádřeno v následující tabulce.

Tabulka 32 – Harmonogram změn (vlastní zpracování)

	Období
Snížení počtu koní	Ihned
Změna stavu zaměstnanců	Ihned
Změna ceny ustájení	Ihned
Úspornější stlaní boxů a jejich místování	Ihned
Úspora vody	Ihned
Ceník služeb	Ihned
Ceník praní	Ihned
Pořádání sportovních akcí	Duben - říjen
Koně na pastvu	Květen - září
Gumové desky v boxech	Červen - srpen
Vytápění napáječek	Říjen

U některých činností je vhodné začít s jejich realizací ihned. Jedná se o změny, které nevyžadují žádné vhodné období, jako například pěkné počasí apod. Ovšem jsou změny, které nelze provádět za každého počasí, jako je například pořádání sportovních akcí. Vhodné podmínky jsou pouze na venkovní jízdárně, protože je dostatečně velká oproti kryté jízdárně a tedy je zde větší prostor pro postavení potřebného počtu skoků. Ovšem pro pořádání závodů je zapotřebí také vhodné počasí. Proto je určeno období od dubna do října, kdy je teplo a nemělo by se stát, že by náhodou povrch jízdárny zamrzl. V takovém případě by pak musely být závody zrušeny a veškeré přípravy by byly k ničemu.

Dále pak i pouštění koní na pastvu je časově omezeno. Vzhledem k tomu, že ve stádě jsou zpravidla staří a nemocní koně, tak je majitelé nechtějí zbytečně vystavovat nepříznivému počasí. Od května do září je jisté, že především noční teploty již nepůjdou pod bod mrazu, a i kdyby, tak se nepředpokládá, že by se taková teplota udržela i přes den, kdy se pak koně opět prohřejí na sluníčku.

Návrhem, kde snížit náklady, byla instalace gumových desek do boxů. Jako vhodné období je zvolen červen – srpen, kdy jsou vysoké teploty. Důvodem je především použití lepidla při upevňování desek v boxech. Lepidlo by mělo zasychat 24 hodin. Proto je toto období lepší, protože část koní je ve stádě, které je celý den venku a tím pádem se každý den můžou udělat část boxů. Koně tak případně nenaruší gumu, kdyby lepidlo ještě nebylo dostatečně zaschlé, a budou se tak střídat v náhradních boxech.

Vhodné je také pořízení vyhřívaných napáječků do venkovních boxů. S touto změnou ale stačí počkat až do podzimu, kdy pomalu začnou být vyhřívané napáječky používány. Do té doby by byla jejich instalace zbytečná, protože nebyly využity jejich funkce.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo analyzovat náklady jezdeckého klubu, na jejichž základě byl následně vypracován projekt pro snížení těchto nákladů. Diplomová práce je rozdělena na dvě části a to část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části byly náklady definovány, bylo řečeno, jak se tyto náklady člení, jaké jsou druhy kalkulací a jak se tyto kalkulace provádějí. Dále bylo zmíněno také plánování těchto kalkulací. Na tomto základě pak byla provedena praktická část diplomové práce.

Ta se dále členila na část, ve které byly náklady analyzovány, také na projektovou část. Jako úvod praktické části byl lehce představen jezdecký klub. To znamená, co klub klientům nabízí, jaká je jeho historie ve zkratce a dále pak jeho hlavní a vedlejší činnost. Po představení jezdeckého klubu následovala samotná analýza nákladů. Nejdříve se náklady rozčlenily podle druhu a bylo vymezeno, co pod tyto druhy spadá. Dále pak došlo k provedení horizontální analýzy, která nám porovnála po sobě jdoucí sledované roky a která ukázala, k jak vysokým meziročním změnám došlo, a také k provedení vertikální analýzy, která naopak vyjasnila, jak velký podíl na celkových nákladech mají jednotlivé druhy nákladů. Následovalo rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé, kde bylo vidět, že většina nákladů patří do přímých nákladů. Další kapitola se věnovala určení nákladů na jednoho koně, kde v prvních dvou letech byly částky podobné, ovšem ve třetím sledovaném roce náklady podstatně vzrostly. Na základě toho pak byla provedena analýza konkurence, především jejich cen za ustájení, aby bylo možné zjistit, zda klub nemá cenu stanovenou zbytečně nízko. Jako poslední kapitola této části byla analýza pracovní náplně, kde byla zjištěna časová náročnost jednotlivých prací.

Na analýzu navazoval projekt na snížení provozních nákladů. Zde byl návrh na snížení počtu koní, kde došlo k přepočtení přímých nákladů a došlo také k jejich srovnání s příjmy za ustájení. V návaznosti na snížení stavu následovalo také snížení počtu zaměstnanců a zároveň zvýšení ceny ustájení. U zaměstnanců byla ovšem navržena také nová mzda vzhledem k prodloužení pracovní doby, která by byla nutná. Dále bylo zjištěno, že lze ušetřit také na místování, na přídělích sena a také na spotřebě vody. Klub v současné době nedisponuje ceníkem za dodatečné služby, které v tuto chvíli bere jako součást ceny ustájení. Proto byl vypracován návrh ceníku pro tyto služby. Pro snížení některých nákladů je zapotřebí, aby klub nejdříve investoval. Veškeré činnosti, které byly navrženy, jsou nakonec shrnuty do harmonogramu, kde je určeno ideální období pro jejich realizaci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DOYLE, David P., 2006. *Strategické řízení nákladů. Vyd. 1. české.* Praha: ASPI. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1.* Praha: ASPI. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control. 6th ed.* Mason: South-Western. ISBN 978-0-324-55967-5.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: Grada Publishing. 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HRDÝ, Milan a Jiří STROUHAL, 2010. *Finanční řízení. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 226 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice.* ISBN 978-80-7357-580-9.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd.* Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 547 s.* ISBN 80-7261-062-7.
- LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing. 318 s. Ekonomie.* ISBN 978-80-7418-219-8.
- LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing. 324 s. Ekonomie.* ISBN 978-80-87071-85-4.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s.* ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi. Praha: Grada Publishing. 152 s.* ISBN 8071699853.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky. Praha: Grad., 208 s. Expert.* ISBN 978-80-247-5316-4.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.*

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada. 452 s. Expert. ISBN 978-80-247-1992-4.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing. 255 s. Expert. ISBN 978-80-271-0689-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Význam první zkratky.

B Význam druhé zkratky.

C Význam třetí zkratky.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1- Pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)	12
Obrázek 2 – Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48)	20
Obrázek 3 – Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)	21
Obrázek 4 – Průběh celkových nákladů (Synek, 2006, s. 40)	21
Obrázek 5 – Spotřebované nákupy celkem (vlastní zpracování)	36
Obrázek 6 – Služby celkem (vlastní zpracování)	36
Obrázek 7 – Graf vývoje osobních nákladů (vlastní zpracování)	37
Obrázek 8 – Podíl nákladů na celkových nákladech roku 2016 (vlastní zpracování)	42
Obrázek 9 - Složené seno (vlastní zpracování)	50
Obrázek 10 – Graf změny výše mzdy (vlastní zpracování)	55
Obrázek 11 – Množství nastlané slámy (vlastní zpracování)	57
Obrázek 12 – Uložení pilin (vlastní zpracování)	58
Obrázek 13 – Velikost jedné porce sena (vlastní zpracování)	59

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Porovnání nákladů a výnosů (vlastní zpracování)	34
Tabulka 2 - druhové členění nákladů (vlastní zpracování).....	35
Tabulka 3 – Náklady na služby OSVČ (vlastní zpracování)	37
Tabulka 4 - Přehled osobních nákladů (vlastní zpracování).....	38
Tabulka 5 – Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)	39
Tabulka 6 – Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)	41
Tabulka 7 – Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování)	43
Tabulka 8 – Spotřeba materiálu koně za rok (vlastní zpracování).....	43
Tabulka 9 – Náklady na jednoho koně (vlastní zpracování)	46
Tabulka 10 – Ceny ustájení okolních areálů (vlastní zpracování)	47
Tabulka 11 – Časová náročnost práce (vlastní zpracování)	49
Tabulka 12 – Časový harmonogram práce (vlastní zpracování)	49
Tabulka 13 – Doba strávená nejnnutněji okolo koní při snížení stavu koní na 20 (vlastní zpracování)	52
Tabulka 14 – Přepočtené přímé náklady (vlastní zpracování).....	53
Tabulka 15 – Výpočet současného příjmu za ustájení (vlastní zpracování).....	53
Tabulka 16 – Čas zaměstnance strávený prací okolo koní (vlastní zpracování)	54
Tabulka 17 – Změna výše mzdy zaměstnance (vlastní zpracování)	54
Tabulka 18 – Změna celkových přímých nákladů při změně mzdy (vlastní zpracování)	55
Tabulka 19 – Kalkulace ceny ustájení (vlastní zpracování)	56
Tabulka 20 – Rozdíl nákladů při stlaní pilinami (vlastní zpracování)	58
Tabulka 21 – Specifikace pračky LG (vlastní zpracování)	60
Tabulka 22 – Srovnání staré a nové pračky (vlastní zpracování)	61
Tabulka 23 – Ceník služeb (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 24 – Ceník praní (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 25 – Stanovení ceny koupě a aplikace gumových desek do boxů (vlastní zpracování)	64
Tabulka 26 – Úspora nákladů na spotřebu podestýlky (vlastní zpracování)	65
Tabulka 27 – Cena pořízení vyhřívaných napáječek (vlastní zpracování)	66
Tabulka 28 – Pořízení přístřešku a úspora podestýlky (vlastní zpracování)	68
Tabulka 29 – Náklady na jednodenní závody (vlastní zpracování)	69

Tabulka 30 – Rozdíl nákladů a příjmů z pořádání jednodenních závodů (vlastní zpracování)	69
Tabulka 31 – Cena za box/víkend (vlastní zpracování)	70
Tabulka 32 – Harmonogram změn (vlastní zpracování)	71

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztrát 2014

Příloha P II: Výkaz zisku a ztrát 2015

Příloha P III: Výkaz zisku a ztrát 2016

PŘÍLOHA P I: VÝKAZK ZISKU A ZTRÁT 2014

Text	ř.	Hlavní čin- nost	Hospodář- ská činnost	Jiná čin- nost
Náklady	0	0	0	0
Spotřebované nákupy celkem	1	12	0	876
Spotřeba materiálu	2	12	0	871
Spotřeba energie	3	0	0	5
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	4	0	0	0
Prodané zboží	5	0	0	0
Služby celkem	6	212	0	91
Opravy a udržování	7	2	0	0
Cestovné	8	0	0	0
Náklady na reprezentaci	9	0	0	0
Ostatní služby	10	210	0	91
Osobní náklady celkem	11	0	0	149
Mzdové náklady	12	0	0	111
Zákonné sociální pojištění	13	0	0	38
Ostatní sociální pojištění	14	0	0	0
Zákonné sociální náklady	15	0	0	0
Ostatní sociální náklady	16	0	0	0
Daně a poplatky celkem	17	15	0	0
Daň silniční	18	0	0	0
Daň z nemovitostí	19	0	0	0
Ostatní daně a poplatky	20	15	0	0
Ostatní náklady celkem	21	0	0	1
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	22	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	23	0	0	0
Odpis nadobytné pohledávky	24	0	0	0
Úroky	25	0	0	0
Kursově ztráty	26	0	0	0
Dary	27	0	0	0
Manka a škody	28	0	0	0
Jiné ostatní náklady	29	0	0	1
Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem	30	1	0	0
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného IM	31	1	0	0
Zůstatková cena prodaného NIM a HIM	32	0	0	0
Prodané cenné papíry a vklady	33	0	0	0
Pořizovací cena prodaného materiálu	34	0	0	0
Tvorba zákonných rezerv	35	0	0	0
Tvorba zákonných opravných položek	36	0	0	0
Poskytnuté příspěvky celkem	37	2	0	0
Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi org. složkami	38	0	0	0
Poskytnuté příspěvky	39	2	0	0

Daň z příjmů celkem	40	0	0	0
Dodatečné odvody daně z příjmů	41	0	0	0
Náklady celkem	42	242	0	1 117
Výnosy	0	0	0	0
Tržby za vlastní výkony a za zboží celkem	43	0	0	851
Tržby za prodej vlastních výrobků	44	0	0	0
Tržby z prodeje služeb	45	0	0	851
Tržby za prodej zboží	46	0	0	0
Změny stavu vnitroorganizačních zásob celkem	47	0	0	0
Změna stavu vnitroorganizačních zásob	48	0	0	0
Změna stavu zásob polotovarů	49	0	0	0
Změna stavu zásob výrobků	50	0	0	0
Změna stavu zvířat	51	0	0	0
Aktivace celkem	52	0	0	0
Aktivace materiálu a zboží	53	0	0	0
Aktivace vnitroorganizačních služeb	54	0	0	0
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	55	0	0	0
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	56	0	0	0
Ostatní výnosy celkem	57	0	0	0
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	58	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	59	0	0	0
Platby za odepsané pohledávky	60	0	0	0
Úroky	61	0	0	0
Kursově zisky	62	0	0	0
Zúčtování fondů	63	0	0	0
Jiné ostatní výnosy	64	0	0	0
Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opr. položek celkem	65	0	0	0
Tržby z prodeje dlouhodobého hm. a nehm. maj.	66	0	0	0
Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	67	0	0	0
Tržby z prodeje materiálu	68	0	0	0
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	69	0	0	0
Zúčtování zákonných rezerv	70	0	0	0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	71	0	0	0
Zúčtování opravných položek	72	0	0	0
Přijaté příspěvky celkem	73	166	0	0
Přijaté příspěvky zúčtované mezi org. složkami	74	5	0	0
Přijaté příspěvky	75	146	0	0
Přijaté členské příspěvky	76	15	0	0
Provozní dotace celkem	77	76	0	75
Provozní dotace	78	76	0	75
Výnosy celkem	79	242	0	926
Hospodářský výsledek před zdaněním	80	0	0	-191
Daň z příjmů	81	0	0	0
Hospodářský výsledek po zdanění	82	0	0	-191

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2015

Text	ř.	Hlavní činnost	Hospodář- ská činnost	Jiná čin- nost
Náklady	0	0	0	0
Spotřebované nákupy celkem	1	1	0	1 006
Spotřeba materiálu	2	1	0	1 000
Spotřeba energie	3	0	0	6
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	4	0	0	0
Prodané zboží	5	0	0	0
Služby celkem	6	216	0	84
Opravy a udržování	7	1	0	0
Cestovné	8	0	0	0
Náklady na reprezentaci	9	0	0	0
Ostatní služby	10	215	0	84
Osobní náklady celkem	11	0	0	309
Mzdové náklady	12	0	0	231
Zákonné sociální pojištění	13	0	0	78
Ostatní sociální pojištění	14	0	0	0
Zákonné sociální náklady	15	0	0	0
Ostatní sociální náklady	16	0	0	0
Daně a poplatky celkem	17	27	0	0
Daň silniční	18	0	0	0
Daň z nemovitostí	19	0	0	0
Ostatní daně a poplatky	20	27	0	0
Ostatní náklady celkem	21	0	0	0
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	22	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	23	0	0	0
Odpis nadobytné pohledávky	24	0	0	0
Úroky	25	0	0	0
Kurové ztráty	26	0	0	0
Dary	27	0	0	0
Manka a škody	28	0	0	0
Jiné ostatní náklady	29	0	0	0
Odpisy, prod. majetek, tvorba rezerv a opr. položek celkem	30	0	0	0
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného IM	31	0	0	0
Zůstatková cena prodaného NIM a HIM	32	0	0	0
Prodané cenné papíry a vklady	33	0	0	0
Pořizovací cena prodaného materiálu	34	0	0	0
Tvorba zákonných rezerv	35	0	0	0
Tvorba zákonných opravných položek	36	0	0	0
Poskytnuté příspěvky celkem	37	2	0	0
Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi org. složkami	38	0	0	0
Poskytnuté příspěvky	39	2	0	0

Daň z příjmů celkem	40	0	0	0
Dodatečné odvody daně z příjmů	41	0	0	0
Náklady celkem	42	246	0	1 399
Výnosy	0	0	0	0
Tržby za vlastní výkony a za zboží celkem	43	0	0	1 054
Tržby za prodej vlastních výrobků	44	0	0	0
Tržby z prodeje služeb	45	0	0	1 054
Tržby za prodej zboží	46	0	0	0
Změny stavu vnitroorganizačních zásob celkem	47	0	0	0
Změna stavu vnitroorganizačních zásob	48	0	0	0
Změna stavu zásob polotovarů	49	0	0	0
Změna stavu zásob výrobků	50	0	0	0
Změna stavu zvířat	51	0	0	0
Aktivace celkem	52	0	0	0
Aktivace materiálu a zboží	53	0	0	0
Aktivace vnitroorganizačních služeb	54	0	0	0
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	55	0	0	0
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	56	0	0	0
Ostatní výnosy celkem	57	0	0	0
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	58	0	0	0
Ostatní pokuty a penále	59	0	0	0
Platby za odepsané pohledávky	60	0	0	0
Úroky	61	0	0	0
Kurové zisky	62	0	0	0
Zúčtování fondů	63	0	0	0
Jiné ostatní výnosy	64	0	0	0
Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opr. položek celkem	65	0	0	0
Tržby z prodeje dlouhodobého hm. a nehm. maj.	66	0	0	0
Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	67	0	0	0
Tržby z prodeje materiálu	68	0	0	0
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	69	0	0	0
Zúčtování zákonných rezerv	70	0	0	0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	71	0	0	0
Zúčtování opravných položek	72	0	0	0
Přijaté příspěvky celkem	73	129	0	0
Přijaté příspěvky zúčtované mezi org. složkami	74	0	0	0
Přijaté příspěvky	75	100	0	0
Přijaté členské příspěvky	76	29	0	0
Provozní dotace celkem	77	11	0	95
Provozní dotace	78	11	0	95
Výnosy celkem	79	140	0	1 149
Hospodářský výsledek před zdaněním	80	-106	0	-250
Daň z příjmů	81	0	0	0
Hospodářský výsledek po zdanění	82	-106	0	-250

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2016

Text	ř.	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Jiná činnost
Náklady	1	286	0	1 559
Spotřebované nákupy a nakupované služby	2	282	0	1 062
Spotřeba materiálu, energie a ostatních neskladovatelných dodávek	3	0	0	820
Prodané zboží	4	0	0	0
Opravy a udržování	5	0	0	0
Cestovné	6	0	0	0
Náklady na reprezentaci	7	0	0	0
Ostatní služby	8	282	0	242
Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	9	0	0	0
Změna stavu zásob vlastní činnosti	10	0	0	0
Aktivace materiálu, zboží a vnitroorganizačních služeb	11	0	0	0
Aktivace dlouhodobého majetku	12	0	0	0
Osobní náklady	13	0	0	470
Mzdové náklady	14	0	0	352
Zákonné sociální pojištění	15	0	0	118
Ostatní sociální pojištění	16	0	0	0
Zákonné sociální náklady	17	0	0	0
Ostatní sociální náklady	18	0	0	0
Daně a poplatky	19	1	0	0
Daně a poplatky	20	1	0	0
Ostatní náklady	21	0	0	27
Smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále	22	0	0	0
Odpis nedobytné pohledávky	23	0	0	0
Nákladové úroky	24	0	0	0
Kurové ztráty	25	0	0	0
Dary	26	0	0	0
Manka a škody	27	0	0	0
Jiné ostatní náklady	28	0	0	27
Odpisy, prodaný majetek, tvorba ra použití ezerv a opravných položek	29	0	0	0
Odpisy dlouhodobého majetku	30	0	0	0
Prodaný dlouhodobý majetek	31	0	0	0
Prodané cenné papíry a vklady	32	0	0	0
Prodaný materiál	33	0	0	0
Tvorba a použití rezerv a opravných položek	34	0	0	0
Poskytnuté příspěvky	35	3	0	0
Poskytnuté členské příspěvky a příspěvky zúčtované mezi org. složkami	36	3	0	0
Daň z příjmů	37	0	0	0

Daň z příjmů	38	0	0	0
Náklady celkem	39	286	0	1 559
Výnosy	40	236	0	1 571
Provozní dotace	41	30	0	268
Provozní dotace	42	29	0	268
Přijaté příspěvky	43	143	0	0
Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami	44	0	0	0
Přijaté příspěvky (dary)	45	95	0	0
Přijaté členské příspěvky	46	48	0	0
Tržby za vlastní výkony a za zboží	47	8	0	1 303
Tržby za vlastní výkony a za zboží	48	8	0	1 303
Ostatní výnosy	49	0	0	0
Smluvní pokuty, úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále	50	0	0	0
Platby za odepsané pohledávky	51	0	0	0
Výnosové úroky	52	0	0	0
Kursově zisky	53	0	0	0
Zúčtování fondů	54	0	0	0
Jiné ostatní výnosy	55	0	0	0
Tržby z prodeje majetku	56	55	0	0
Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	57	55	0	0
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	58	0	0	0
Tržby z prodeje materiálu	59	0	0	0
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	60	0	0	0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	61	0	0	0
Výnosy celkem	62	236	0	1 571
Hospodářský výsledek před zdaněním	63	-50	0	12
Hospodářský výsledek po zdanění	64	-50	0	12