

Analýza nákladů společnosti Berani Zlín, s.r.o.

Michal Gago

Bakalářská práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Michal Gago
Osobní číslo: M220135
Studijní program: B0413A050024 Ekonomika a management
Specializace: Ekonomika a management podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Analýza nákladů společnosti Berani Zlín, s.r.o.

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši k danému tématu.

II. Praktická část

- Charakterizujte danou společnost.
- Provedte analýzu řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte ekonomicky optimální řešení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. Praha: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-274-8.
ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3184-6.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Slinták, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním 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 bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk 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 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 – 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 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 bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem 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 bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů ve společnosti Berani Zlín, s.r.o. v období 2019/20, 2020/21 a 2021/22. Hlavním cílem práce je charakterizace vybrané společnosti, provedení analýzy nákladů a na jejím základě stanovit návrhy pro zlepšení řízení těchto nákladů. Práce je rozdělena na dvě části, a to na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části je věnován důraz zejména na zpracování poznatků z literárních pramenů z oblasti účetnictví, podnikové ekonomiky a řízení nákladů. Jsou zde postupně jmenovány a vymezeny základní ekonomické pojmy, pojetí nákladů, jejich klasifikace, modelování a kalkulace. Informace z teoretické části následně slouží jako podklad pro praktickou část.

Praktická část nejprve představuje společnost a vysvětluje specifika odvětví profesionálního sportu, na což plynuje navazuje představení majetkové a finanční struktury. Následná analýza nákladů, důležitá část praktické části je provedena pomocí nejprve pomocí druhového členění a následně skrz horizontální a vertikální analýzu. Jejím výstupem je zhodnocení aktuálního stavu, kde je zjištěno, že se společnost zabývá spíše finančním pojetím nákladů nežli manažerským. Na závěr jsou představeny návrhy na zlepšení a doporučení, které by mohly pomoci k lepšímu řízení nákladů s ohledem na budoucnost.

Klíčová slova: Náklady, analýza nákladů, modelování nákladů, bod zvratu, podniková ekonomika, manažerské účetnictví, Berani Zlín, sport, lední hokej

ABSTRACT

This bachelor thesis is focused into the cost analysis of Berani Zlín, s.r.o. over periods 2019/20, 2020/21 and 2021/22. The goal of the work is to characterize the selected company, perform a cost analysis and based on it, establish proposals for improving the management of these costs. The thesis is divided into two main parts, the theoretical and practical part.

In the theoretical part, the emphasis is mainly on the processing of knowledge from literary sources in the field of accounting, business economics and cost management. Basic economic concepts, the concept of costs, their classification, modeling, and calculation of costs are gradually named and defined here, which are then summarized. The information from the theoretical part subsequently serves as a basis for the practical part.

The practical part first introduces the company and explains the specifics of the professional sports industry, which is followed by a presentation of the property and financial structure.

The subsequent analysis of costs, an important part of the practical part, is carried out by firstly by means of species breakdown and then through horizontal and vertical analysis. Its output is an evaluation of the current situation, where it is found that the company deals with the financial concept of costs rather than the managerial one. At the end, suggestions for improvement and recommendations are presented that could help to better manage costs in the future.

Keywords: Costs, Cost Analysis, Cost Modeling, Break Even Point, Business Economics, Management Accounting, Berani Zlin, Sport, Ice Hockey

Úvodem bych chtěl poděkovat svému vedoucímu panu Ing. Karlovi Slintákovi, Ph.D. za cenné postřehy a odborné vedení práce.

Poděkování rovněž náleží společnosti Berani Zlín, s.r.o. a především jednatelem panu Bc. Janu Pravdovi, hlavní účetní paní Žabčíkové a hlavní pokladní paní Dubové za věnovaný čas, poskytnutí interních informací a materiálů. V neposlední řadě za odpovědi na nespočet mých otázek, které mi významně dopomohly k vypracování práce.

Na závěr děkuji celé své rodině za podporu, kterou mi nejen během mého studia, ale celého života poskytují.

„Jestli najdeš v životě cestu bez překážek, určitě nikam nevede.“

Stanley Birnbaum

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	13
I TEORETICKÁ ČÁST	14
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	15
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE	15
1.2 ROZVAHA	15
1.2.1 Dlouhodobý majetek	16
1.2.2 Oběžná aktiva	16
1.2.3 Vlastní kapitál	17
1.2.4 Cizí zdroje	17
1.3 VÝNOSY A NÁKLADY	17
1.4 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	18
2 POJETÍ NÁKLADŮ	19
2.1 Z HLEDISKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ	19
2.2 Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	20
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	21
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů	21
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	22
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	22
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	22
3.2.1 Náklady na obsluhu a řízení	23
3.2.2 Náklady technologické	23
3.2.3 Náklady jednicové	23
3.2.4 Náklady režijní	24
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	24
3.3.1 Náklady přímé	24
3.3.2 Náklady nepřímé	24
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA OBJEMU VÝKONŮ	25
3.4.1 Fixní náklady	25
3.4.2 Variabilní náklady	26
3.4.3 Smíšené náklady	26
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ	26
3.5.1 Relevantní náklady	26
3.5.2 Irelevantní náklady	27
3.5.3 Oportunitní náklady	27
3.5.4 Utopené náklady	27
4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	28

4.1	NÁKLADOVÉ FUNKCE	28
4.1.1	Krátkodobá nákladová funkce.....	28
4.1.2	Dlouhodobá nákladová funkce.....	28
4.1.3	Metody stanovení nákladových funkcí	29
4.2	BOD ZVRATU	31
4.3	PROVOZNÍ PÁKA	32
5	KALKULACE NÁKLADŮ	34
5.1	PŘEDMĚT KALKULACE	34
5.2	STRUKTURA NÁKLADŮ KALKULACE.....	35
5.2.1	Typový kalkulační vzorec	35
5.2.2	Retrogradní kalkulační vzorec	35
5.3	METODY KALKULACE	36
5.3.1	Absorpční kalkulace.....	36
5.3.2	Neabsorpční kalkulace	37
5.4	ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA	38
6	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	39
II	PRAKTICKÁ ČÁST	40
7	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	41
7.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	41
7.2	SPECIFIKACE A ODLIŠNOSTI VŮČI OSTATNÍM ODVĚTVÍM	41
7.2.1	Produkt	41
7.2.2	Zákazníci	41
7.2.3	Zdroje financování	42
7.2.4	Postoje hodnocení výkonnosti.....	42
7.3	VÝČET ZÁKLADNÍCH ÚDAJŮ O SPOLEČNOSTI	43
7.4	HISTORIE.....	44
7.4.1	Raná historie.....	44
7.4.2	Novodobá historie	45
7.4.3	Stručná historie názvů	46
7.4.4	Významné osobnosti	47
7.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	49
7.6	MAJETKOVÁ STRUKTURA	51
7.7	FINANČNÍ STRUKTURA	53
7.8	VÝVOJ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU.....	54
8	NÁKLADY.....	56
8.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	56
8.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	58
8.2.1	Horizontální analýza	58

8.2.2	Vertikální analýza	60
9	POHLED NA SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	63
9.1	FINANČNÍ X MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	63
9.2	KALKULACE	63
9.3	SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ	63
10	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ A OPTIMALIZACI PŘI ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	65
10.1	ZAVEDENÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE VZTAHU K VÝKONU POMOCÍ KLASIFIKAČNÍ ANALÝZY	65
10.1.1	Struktura smíšených nákladů	65
10.1.2	Struktura fixních nákladů	65
10.1.3	Struktura variabilních nákladů	66
10.2	ZAVEDENÍ NÁKLADOVÝCH MODELŮ	68
10.2.1	Sestavení nákladové funkce	68
10.2.2	Využití metody dvou období	69
10.3	ZAVEDENÍ ANALÝZY BODU ZVRATU	70
10.4	DALŠÍ MOŽNÁ DOPORUČENÍ	71
10.4.1	Zvýšení návštěvnosti	71
10.4.2	Zvýšení příjmů – strategický sponzor	72
10.4.3	Investice do mládeže	72
	ZÁVĚR	74
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	76
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	79
	SEZNAM OBRÁZKŮ	80
	SEZNAM TABULEK	81
	SEZNAM PŘÍLOH	82

ÚVOD

Každá společnost bez ohledu na oblast, ve které podniká se potýká s náklady ať už vstupními nebo vznikajícími během procesu. Tyto veškeré náklady je bezpochyby nutno efektivně řídit, a jen tak může firma dosahovat maximální tržní hodnoty, což by mělo být hlavním cíle každé společnosti. Rovněž se jistě každá společnost zaměřuje na splňování dílčích cílů jako je finanční stabilita a trvale kladný hospodářský výsledek. V dnešní době se úspěch firmy posuzuje zejména podle rozdílu mezi výnosy a náklady. Téma je tedy pro dnešní dobu velmi aktuální, zaměřuje se totiž na analýzu nákladů.

Hlavním cílem této bakalářské práce je charakterizovat vybranou společnost, provést analýzu nákladů a na jejím základě stanovit návrhy pro zlepšení řízení těchto nákladů. Práce je rozdělená na dvě části, na část teoretickou a praktickou.

První, teoretická část bakalářské práce obsahuje celkem šest kapitol a zaměřuje především na provedení literární rešerše pomocí literárních pramenů od autorů, kteří se problematice podnikové ekonomiky zabývají. Nejprve jsou definovány základní ekonomické pojmy jako příjmy a výdaje či výnosy a náklady, kterým je pro další pochopení problematiky podnikové ekonomiky nutno porozumět. Práce se následně ubírá k definování pojetí nákladů z pohledu klasického finančního a manažerského účetnictví, na kterou navazuje kapitola zaměřena na klasifikaci nákladů zejména z manažerského účetnictví. Jsou zde detailně popsány pojmy jako je účelové a kalkulační členění nákladů, členění nákladů z hlediska objemů výkonů či manažerských rozhodování. V další kapitole je popsáno modelování nákladů a možné metody pro stanovení nákladových funkcí. Poslední kapitolou v teoretické části je kapitola kalkulace, která definuje kalkulaci nejprve jako předmět a následně představuje základní kalkulační vzorce a dělí kalkulace na dvě základní metody, a to na absorpční a neabsorpční. Tyto metody následně v kapitole podrobněji popisuje a zakončuje vysvětlením důležitým pojmem v kalkulacích, kterým je rozvrhová základna. V úplném závěru teoretické části je provedeno závěrečné shrnutí poznatků z literárních pramenů.

Druhá, praktická část bakalářské práce je obsažena do celkem čtyř kapitol. V první kapitole praktické části se práce zaměřuje nejprve na základní informace o společnosti, vymezení specifík sportovního odvětví a následně představení společnosti. Mimo základních údajů je představena také bohatá historie společnosti a je zobrazena její organizační, majetková a finanční struktura. První kapitola je zakončena vývojem dosaženého hospodářského výsledku během sledovaných období. Druhá kapitola plynne navazuje na první a jejím cílem

je poskytnout komplexní pohled na náklady společnosti. Tato kapitola je nazvána jako náklady a je v ní provedena analýza nákladů nejprve pomocí druhového členění nákladů a následně díky horizontální a vertikální analýze. Pokračování nabízí kapitola, která se zabývá pohledem na současný stav řízení nákladů. V této kapitole je prezentováno zjištění nejen při analýze v předchozí kapitole, ale také při rozhovorech s vedením společnosti. Čtvrtá, poslední kapitola praktické části této práce poskytuje na základě všech předchozích analýz a zjištění návrhy pro optimalizaci v řízení nákladů. Tyto návrhy jsou provedeny pomocí manažerských nástrojů jako je nákladová funkce, klasifikační analýza, metoda dvou období či analýza bodu zvratu. Na závěr nechybí ani návrhy zvyšující příjmy společnosti či zamýšlení s letným pohledem do budoucnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíle této bakalářské práce je charakterizovat danou společnost, analyzovat řízení nákladů společnosti za období 2019/20, 2020/21 a 2021/22, čili zhodnotit jejich stav. Následně na základě provedené analýzy navrhnout a doporučit kroky vedoucí k lepšímu řízení a rovněž snížení těchto nákladů.

K úspěšnému splnění zadaných cílů je provést důkladnou analýzu za pomoci interních dokumentů společnosti a veřejně dostupných výkazů jako je účetní závěrka za příslušná období, která obsahuje rovněž rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Neméně důležitý zřetel je kladen na rozhovory s odpovědnými osobami ve vedení společnosti jako je jednatel, hlavní účetní nebo hlavní pokladní ze kterého následně vzejde mnoho poznatků z praxe například ohledně používaných metod v oblasti řízení nákladů. Poslední důležitou externí věcí pro splnění cílů práce je důkladné zpracování literární rešerše v oblasti podnikové ekonomiky, která dává solidní základ znalostí pro následné zpracování samotné analýzy nákladů.

Samotná analýza nákladů probíhá na základě důkladného analyzování všech výše zmíněných dokumentů. Jako první bod je na pořadu sdělení základních informací a definování odvětví profesionálního sportu a jeho specifík. Následuje představení společnosti jako celku včetně její znamenité historie a její organizační, majetkové a finanční struktury. Ta poskytuje cenné informace ohledně toho, jaké zdroje krytí ke svému majetku společnost používá. Následuje rozčlenění nákladů dle druhu pro zjištění jednotlivých a celkových nákladů, na které navazuje právě díky druhovému členění horizontální a vertikální analýza, která je hlavním pilířem analýzy nákladů.

Hlavním výstupem práce je na základě výše zmíněných kapitol zhodnocení současného řízení nákladů, na které navazují návrhy k optimalizaci v oblasti řízení nákladů směrem k budoucnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Obsahem první kapitoly jsou především základní ekonomické pojmy, které je nezbytné znát k pochopení problematiky nákladů společnosti. Jedná se o příjmy a výdaje, které se zjišťují z účetní rozvahy. Výnosy a náklady, které se zjišťují z výkazu zisku a ztráty.

1.1 Příjmy a výdaje

Dle Mrkosové (2016, s. 59) jsou oba tyto pojmy klíčovými součástmi účetnictví a finančního plánování podniku. Příjmy a výdaje jsou obvykle zaznamenávány v účetních záznamech a finančních zprávách jako je rozvaha. Představují peněžní či jiné hodnotu, kterou společnost obdrží za poskytnuté výrobky nebo služby, prodej aktiv, za investiční výnosy nebo jiné zdroje příjmů. Příjem peněz do pokladny probíhá na základě příjmového pokladního dokladu. O tento pohyb v pokladně pečuje pokladník, který je rovněž hmotně odpovědný za bezchybný stav. Mimo hotovostních plateb se může rovněž jednat například o bezhotovostní platby, platební sliby či obdržené dluhopisy.

Výdaje naopak Valouch a kol. (2010, s. 29) definuje jako platby nebo jiné úbytky hodnoty, které podnik vynaloží na nákup výrobků, služeb, investic nebo jiných plateb. Výdej z pokladny je naopak doložen výdajovým pokladním dokladem. Opět je zodpovědný za veškeré transakce pokladník. Nejběžnější formy výdajů jsou hotovostní nebo bezhotovostní příjmy.

1.2 Rozvaha

Knápková a kol. (2017, s. 24) ve své publikaci o rozvaze zmiňují, že se jedná o základní účetní výkaz každého podniku. Jejím úkolem je informovat o tom, jaký majetek daný podnik vlastní, a díky jakým zdrojům je tento majetek financován.

Žižka a Maršíková (2014, s. 57-58) doplňují, že rozvaha neboli bilance dle podává přehled o majetku (podle likvidnosti) a kapitálu podniku (vlastní nebo cizí) vždy k určitému datu. V rozvaze vždy musí platit tzv. bilanční princip (zásada). Znamená to tedy, že celková aktiva se musí rovnat celkovým pasivům. Do aktiv, jak už bylo výše zmíněno, patří majetek společnosti, který se následně dělí na dvě základní skupiny, a to na dlouhodobý majetek a oběžná aktiva. Do pasiv pak spadají dvě základní skupiny, a to vlastní kapitál a cizí kapitál. Rozvaha jako celek se sestavuje k počátku a konci účetního období, což může být kalendářní nebo hospodářský rok.

Aktiva celkem	Pasiva celkem
Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	Vlastní kapitál
Stálá aktiva	• základní kapitál
• dlouhodobý nehmotný majetek	• kapitálové fondy
• dlouhodobý hmotný majetek	• fondy tvořené ze zisku
• dlouhodobý finanční majetek	• výsledek hospodaření minulých let
Oběžná aktiva	• výsledek hospodaření běžného roku
• zásoby	Cizí zdroje
• dlouhodobé pohledávky	• rezervy
• krátkodobé pohledávky	• dlouhodobé závazky
• krátkodobý finanční majetek	• krátkodobé závazky
• peněžní prostředky	• bankovní úvěry a výpomoci
Ostatní aktiva	Ostatní pasiva

Obrázek 1 Zjednodušená rozvaha (Martinovičová a kol, 2019, str. 45)

1.2.1 Dlouhodobý majetek

Zámečník a kol. (2009, s. 106) definují dlouhodobý majetek jako neoběžná, fixní či stálá aktiva, která zpravidla společnosti slouží po dlouhou dobu.

Šteker a Otrusinová (2021, s. 41) zmiňují, že nejdůležitějším poznávacím znakem je doba použití, která je delší než jeden rok a taktéž často postupné opotřebovávání, což probíhá postupně pomocí odpisů. Výjimkou je však neodpisovaný dlouhodobý majetek, což jsou například pozemky, umělecká díla či cenné papíry. Dalším podstatným znakem je účel, za kterým si účetní jednotky dlouhodobý majetek pořizují. Není to primárně z důvodu dalšího prodeje, ale k dlouhodobému užívání v rámci své podnikatelské činnosti.

Dlouhodobý majetek se dle Zámečníka a kol. (2009, s. 107) dále dělí na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

1.2.2 Oběžná aktiva

Oběžná aktiva jsou známá rovněž jako oběžný majetek. Žižka a Maršíková (2014, s. 66) vysvětlují, že hlavní rysem oběžných aktiv je to, že tento majetek v podniku rychle obíhá, mění formu a vrací se zpět do své původní podoby v podobě peněžních prostředků. Zpravidla tento proces probíhá tak, že za peněžní prostředky podnik nakoupí materiál, který projde ve výrobě různými operacemi, čímž nejprve vznikne nedokončená výroba a následně hotové výrobky. Tyto hotové výrobky zakoupí zákazník ať už hotově nebo platbou na fakturu.

Jakmile podnik obdrží peněžní prostředky, je tento proces u konce. Celý proces je zpravidla u oběžných aktiv kratší než jeden rok.

Zámečník a kol. (2009, s. 106) řadí do oběžných aktiv základní skupiny jako jsou zásoby (ve věcné formě), pohledávky (v peněžní formě), krátkodobý finanční majetek (v peněžní formě) a časové rozlišení aktiv.

1.2.3 Vlastní kapitál

Hlavním rysem vlastního kapitálu je dle Mrkosové (2016, s. 34) to, že představuje finanční prostředky, které jsou poskytnuty vlastníky firmy. Tato část majetku firmy není dluhem vůči externím subjektům, avšak představuje vlastnický závazek. Do vlastního kapitálu patří základní kapitál, ážio a kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného účetního období, rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku.

1.2.4 Cizí zdroje

Zámečník a kol. (2009, s. 131) uvádějí, že podstatným znakem těchto zdrojů je, že se jedná o zdroje získané od externích subjektů, čímž se dá říci, že se jedná o dluh, který musí být v budoucnu splacen včetně úroku.

Šteker a Otrusinová (2021, s. 157) dále rozdělují cizí zdroje na rezervy, závazky a časové rozlišení pasiv. Typickými příklady poté mohou být půjčky, úvěry a další formy finančních závazků.

1.3 Výnosy a náklady

Výnosy podniku jsou v publikaci Martinovičové a kol. (2019, s. 48-49) popsány jako peněžně vyjádřené výkony, ze všech jeho činností, za určité období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto daném období došlo k jejich inkasu. Tím se výnosy odlišují od příjmů. Výnosy se rovněž vykazují k okamžiku vyskladnění výrobku či při dodání výrobku, zboží či poskytnutí služby. Sedláček (2005, s. 31) řadí zde například:

- Tržby za vlastní výkony a zboží,
- Ostatní provozní výnosy (tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu),
- Finanční výnosy (z prodeje dlouhodobého finančního majetku a přijaté úroky).

Náklady podniku proti tomu Taušl procházková (2018, s. 18) definuje jako spotřebu výrobních faktorů za určité období, které jsou vynaloženy účelně na tvorbu následných podnikových výnosů.

Knápková a kol. (2017, s. 40) ve své knize dodávají, že ke skutečnému zaplacení nákladů nemusí dojít ve stejném období, v němž byly náklady vynaloženy. Jako příklady nákladů podniku Sedláček (2005, s. 29) uvádí:

- Opatřování dlouhodobého majetku (odpisy),
- Spotřeba zásob (materiál, suroviny),
- Vynaložení určitého množství práce (mzda) či cizí výkony (služby).

1.4 Výkaz zisku a ztráty

Ve své publikaci Martinovičová a kol. (2019, s. 80) vysvětlují, že zisk nebo ztrátu pomáhá zobrazit výkaz zisku a ztráty, který je označován též jako výsledovka. Výkaz zisku a ztráty podrobněji rozvádí výsledek hospodaření vykázaný v rozvaze. Informuje o schopnosti podnikatelského subjektu vytvářet dostatečný objem zisku. Díky výkazu zisku a ztráty jsme tedy schopni zjistit, kde je zisk, či ztráta vytvořena. Pro tyto účely se výkaz zisku a ztráty může rozdělit do třech základních částí, a to:

- Provozní,
- Finanční,
- Mimořádný.

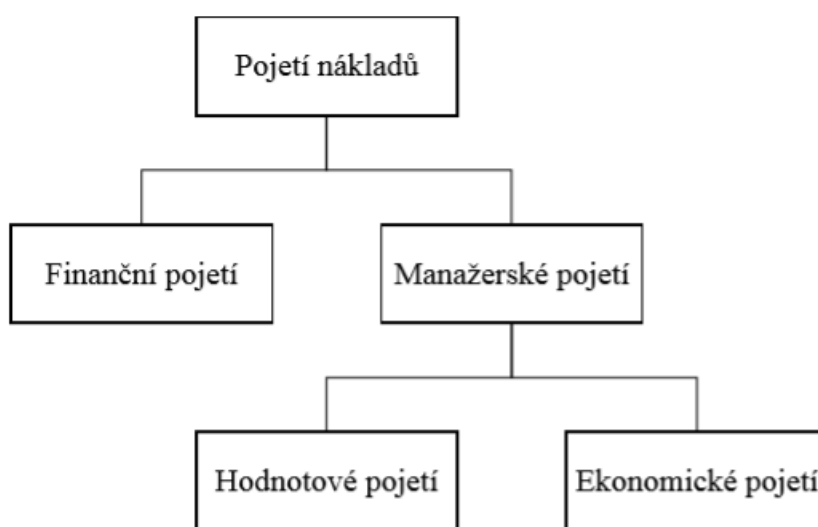
2 POJETÍ NÁKLADŮ

Fibírová a kol. (2020, s. 18) uvádějí, že je potřeba diferencovat účetnictví na základě historického vývoje. Rovněž také celý jeho obsah podle toho, kdo je uživatelem informací a jaké kladně požadavky na využití těchto informací. V zásadě tedy rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů, a to na:

- Finanční pojetí nákladů, které se uplatňuje ve finančním účetnictví,
- Manažerské pojetí nákladů, uplatňované v rámci manažerského účetnictví.

Landa (2014, s. 247) nad rámec výše zmíněných základních rozdělení pojetí nákladů uvádí, že v systému manažerského účetnictví můžeme aplikovat tři základní typy pojetí nákladů:

- Finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů,
- Hodnotové pojetí nákladů,
- Ekonomické pojetí nákladů.



Obrázek 2 Pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, str. 28)

2.1 Z hlediska finančního účetnictví

Dle Mrkvičky a Strouhala (2014, s. 20) je finanční pojetí nákladů orientováno na minulé události se zaměřením na transakce mezi firmou a jejím okolím, dochází tedy zde k zachycení vztahů s odběrateli, dodavateli, bankou, zaměstnanci, státními orgány a dalšími

subjekty. Je poskytovatelem vhodných dat pro finanční analýzu a investiční rozhodování. Mezi prvotní uživatele lze řadit investory, vlastníky a daňové orgány.

Popesko a Papadaki (2016, s. 27) dodávají, že ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány, jak už bylo zmíněno výše z finančního hlediska, což představuje úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhu, který v daném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Hlavní charakteristiky tohoto pojetí nákladů je vyjádření nákladů v účetních (historických) cenách, tedy v cenách, za které byla daná aktiva pořízena.

Fibírová a kol. (2020, s. 18) doplňují, že při vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů je nutné dodržovat jasná pravidla, techniky i metody, které zajišťují úplnost a spolehlivost účetních informací pro externí uživatele a umožňují srovnání v čase a mezi podniky. Základní vlastností je ve finančním účetnictví preference stability vývoje podniku v čase. Tyto informace slouží zpravidla zejména vlastníkům a akcionářům, kteří sledují výsledky managementu, neboť mají zájem na tom, aby jejich vložené prostředky byly vhodně zhodnocovány. Rovněž si také v čase ověřují, zda je podnik dobře řízen.

2.2 Z hlediska manažerského účetnictví

Král a kol. (2018, s. 26) uvádí jako hlavní cíl manažerského účetnictví rozšíření spektra informací, které jsou poskytovány manažerům. A to na takové informace, které dávají možnost vyhodnotit různé podoby rozvoje společnosti v budoucnosti.

Manažerské účetnictví naproti finančnímu účetnictví slouží dle Fibírové a kol. (2020, s. 18) zpravidla řídicímu pracovníkovi, který představuje interního uživatele, a který potřebuje k řízení podniku správné informace, které jsou kromě sledování minulého vývoje zaměřeny rovněž na ovlivňování současného, a hlavně budoucího vývoje.

Dle Crossona a Needlese (2014, s. 2) je úlohou manažerského účetnictví zejména poskytnout manažerům nástroj k provádění kvalitního rozhodování, zvýšení efektivity práce a zvýšení výkonnosti organizace. V návaznosti na růst míry regulace, globalizace a technologického vývoje je v současné době pracovník odpovídající za manažerské účetnictví považován za strategického partnera organizace, který využívá finanční i nefinanční data a informace. Kromě již zmíněného plánování a rozpočetnictví autor uvádí další činnosti spadající pod manažerské účetnictví, jako je corporate governance (systém vedení a kontroly společnosti), risk management, a interní řízení.

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) k výše zmíněnému dodávají, že členění nákladů může také probíhat na základě odlišnosti v určení neúčtních (implicitních) nákladů. Dle této odlišnosti lze tedy členit manažerské pojetí nákladů dále na hodnotové a ekonomické pojetí.

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Strouhal (2016, s. 80) definuje toto pojetí nákladů jako spotřebu ekonomických zdrojů v čase uskutečnění daného procesu či aktivity. Jejich hodnota vychází z ocenění na úrovni skutečných cen odpovídajících současné věcné reprodukci. Jedná se o kalkulační náklady jako jsou kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné.

Hodnotové pojetí nákladů dle Popeska a Papadaki (2016, s. 28) obstarává informace, které se následně využívají k běžnému řízení a vývoji procesů, a které jsou ve společnosti uskutečňovány. U těchto procesů se spotřebovávají ekonomické vstupy, u kterých následně dochází k oceňování, které se řídí současnou i reálnou hodnotou vstupů. V hodnotovém pojetí nákladů dochází k zobrazení nákladů, které nesou název kalkulační druhy nákladů. Dále mohou být zobrazovány takové náklady, které se naopak neshodují s finančním účetnictvím a jsou tedy v manažerském účetnictví zobrazeny v jiné výši. Je však také možné (v praxi velmi často) to, že dojde k zobrazování nákladů, které ve finančním účetnictví nejsou zobrazeny vůbec.

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) vysvětlují, že ekonomické pojetí nákladů je od finančního pojetí odlišné ještě více než pojetí hodnotové. Toto pojetí nákladů vychází z konceptu nákladů obětované (ušlé) příležitosti, které jsou známy, jak už bylo zmíněno výše také jako oportunitní náklady. Ekonomické pojetí nákladů ukazuje hodnotu, kterou můžeme nejefektivnějším využitím nákladů získat. Ukazuje také maximální ušlý zisk, který nastal při vynaložení omezených zdrojů vůči zvolené alternativě.

Král a kol. (2018, s.71) nad rámec uvedeného zmiňují, že *„Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích variant. S výběrem alternativ souvisí pak obecné ekonomické chápání nákladů jako maxima hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené varianty.“*

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Pokud chceme účinně třídit náklady a zvyšovat tak jejich hospodárnost, měli bychom je detailněji třídit. Náklady v podniku lze klasifikovat podle různých hledisek, které budou postupně vysvětleny a rozebrány v následujících podkapitolách.

Předpokladem účinného řízení nákladů je dle Krále a kol. (2018, s. 76) důkladné rozčlenění do stejnorodých skupin. Přírozených způsobů, jakými lze náklady členit je však mnoho. Podstatným poznatkem je však fakt, že jakékoliv členění jevů musí být vyvoláno účelovou spotřebou, což je jinými slovy vztah k řešení určitých otázek a rozhodnutí.

Popesko a Papadaki (2016, s. 31) nad rámec uvedeného dodávají, že zmíněné členění nákladů dle různých skupin je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví.

3.1 Druhové členění nákladů

Druhová klasifikace nákladů dle Čížinské (2018, s. 61) nezachycuje příčinu vynaložených nákladů a jejich vztah k prováděným výkonům, ale jen identifikuje druhy nákladů vyvolané celkovou činností podniku. Tento typ členění slouží spíše k porovnávání v čase čili ke srovnání současné a minulé nákladovosti produkce daného podniku, případně ke srovnání v prostoru neboli srovnání daného podniku s konkurenty.

Král a kol. (2018, s. 77) ve své publikaci uvádí, že pro nákladové druhy, které vstupují do podniku, jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- Z hlediska detailnějšího rozčlenění jsou jednoduché – není možné je podrobně rozdělit,
- Jedná se o vnější náklady, jelikož vznikají zčásti spotřebou produktů, prací nebo služeb a jiných produktů,
- Z hlediska zobrazení jsou tyto náklady takzvaně prvotní – jsou předmětem zobrazení okamžitě při vstoupení do společnosti.

3.2 Účelové členění nákladů

Jedná se typ klasifikace nákladů, jak už z pojmenování napovídá, dle účelu, k jakému byly tyto náklady vynaložené. Jedná se o základní manažerské členění. Dle Krále a kol. (2018, s.

79) jsou z účelového hlediska náklady řazeny do dvou skupin podle jejich prvotního vztahu k činnosti či aktivitě, a to na:

- Náklady na obsluhu a řízení,
- Náklady technologické.

3.2.1 Náklady na obsluhu a řízení

Jedná se o náklady, které jsou vynaloženy proto, aby byly zajištěny doprovodné činnosti technologických procesů. Březinová a Horáková (2022, s. 125) uvádějí, že tyto náklady nejsou ovlivněny tvorbou konkrétního výkonu, vztahují se tedy k celkové činnosti podniku. Typicky se může jednat o náklady na provoz budov, mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, IT náklady apod.

3.2.2 Náklady technologické

Král a kol. (2018, s. 79) definují technologické náklady jako náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti, operace nebo aktivity. Příkladem technologických nákladů může být spotřeba papíru dané kvality vynaložená na konkrétní zakázku v tiskárně nebo náklady na osvětlení dílny.

Náklady na obsluhu a řízení a náklady technologické se však v praxi nevyužívají často. Popesko a Papadaki (2016, s. 35) vysvětlují, že důvodem je jejich omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu. Poté také častá nejednoznačnost rozdělení nákladů do těchto dvou skupin, a to z důvodu obtížnosti definování která nákladová položka ještě souvisí výhradně s technologií, a která položka je vyvolána obsluhou transformačního procesu jako celku. V praxi se tedy velmi často uplatňuje členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu na:

- Náklady jednicové,
- Náklady režijní.

3.2.3 Náklady jednicové

Jednicové náklady známé také jako prime costs jsou dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) tou částí technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem jako takovým, ale rovněž současně s jednotkou prováděného výkonu, čímž je například jeden

výrobek. Typickými jednicovými náklady jsou náklady vynaložené na mzdy nebo náklady vynaložené na spotřebu materiálu.

Král a kol. (2018, s. 80) zmiňují, že kalkulace je základním hodnotovým informačním řízením jednicových nákladů.

Březinová a Horáková (2022, s. 125) dodávají, že jednicové náklady jsou právě takové náklady, které jsou ve vztahu ke kalkulační jednici.

3.2.4 Náklady režijní

Režijní náklady jsou anglickým jazykem známé také jako overhead costs. Březinová a Horáková (2022, s. 125) zmiňují, že režijní náklady se vážou k určitému útvaru či středisku, ne však ke kalkulační jednici. Tato skutečnost by mohla nastat v případě, že by v daném podniku byl vytvářen stejnorodý druh výkonů. Příkladem režijních nákladů mohou být odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy manažerů, účetní atd.

3.3 Kalkulační členění nákladů

Zvláštním typem členění nákladů na základě účelu, je dle Krále a kol. (2018, s. 83) kalkulační členění nákladů. Toto členění řeší otázky typu, zda výrobek koupit nebo ho vyrobit, jestli zvýšit či potlačit výrobu nebo prodej určitého druhu výrobku.

3.3.1 Náklady přímé

Literární zdroje nabízí mnoho pohledů či definic. Král a kol. (2018, s. 84) uvádí, že „*tzv. přímé náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, a je racionální je tomuto výkonu přiřazovat i z hlediska vzájemného vztahu „cost – benefit.“*

Čížinská (2018, s. 69) následně dodává, že přímé náklady, známé jako anglicky direct costs, lze změřit a přiřadit tak přímo na kalkulační jednici.

3.3.2 Náklady nepřímé

Autoři Crosson a Needles (2014, s. 4) zmiňují podstatnou věc, a to že nepřímé náklady nelze měřit a sledovat v návaznosti na konkrétní nákladový objekt.

Jedním z důvodů je dle Vochozky a Muchače (2012, s. 76) to, že jsou vynakládány na produkci více druhů výrobků nebo jsou využity na chod celého podniku. Do nepřímých nákladů spadají v podstatě všechny nákladové položky kromě spotřeby materiálu a přímých mezd.

Drury (2015, s. 26) dodává, že nepřímé náklady je složitější vysledovat, a proto musí být provedena alokace nákladů.

3.4 Členění nákladů z hlediska objemu výkonů

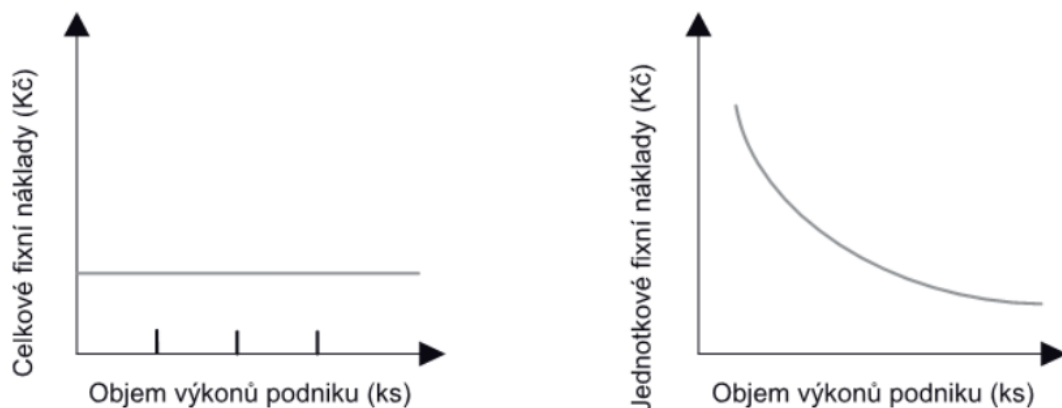
Popeska a Papadaki (2016, s. 38) považují tento typ rozdělení nákladů za jedno z nejdůležitějších v oblasti řízení nákladů. Podstatným rozdílem a důvodem členění nákladů z hlediska objemu výroby je zaměření na budoucnost. Členění nachází své využití v manažerském účetnictví pro predikci budoucího vývoje nákladů. V praxi běžně rozdělujeme tyto základní skupiny nákladů:

- Variabilní náklady,
- Fixní náklady,
- Smíšené náklady.

3.4.1 Fixní náklady

Fixní náklady dle Žižky a Maršíkové (2014 s. 82) představují náklady, které zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na to, zda se mění objem výroby v daném časovém období. Jsou rovněž charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady jsou při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady (fixní náklady na jednotku produkce) se s růstem objemu výkonu snižují.

Drury (2021, s. 26) definuje fixní náklady následovně: „*Fixní náklady zůstávají konstantní v širokém rozsahu činnosti po určitou dobu. Fixní náklady zahrnují například odpisy výrobních budov, platy vedoucích pracovníků, leasingové poplatky za automobily.*“



Obrázek 3 Grafické znázornění fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)

3.4.2 Variabilní náklady

Březinová a Horáková (2022, s. 127) zmiňují, že variabilní náklady jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů. Do těchto nákladů se zařazují tzv. jednicové náklady a variabilní část nákladů.

Dle Synka a Kislingerové (2015, s. 46) se variabilní náklady mění se změnami objemu výroby, kdy typicky se jedná o například jednicové mzdy, jednicový materiál nebo náklady na spotřebu energie na pohon výrobního zařízení.

3.4.3 Smíšené náklady

Hansen et al. (2009, s. 53) vysvětlují, že mimo variabilní a fixní náklady se v praxi mohou vyskytovat i smíšené náklady. Takové náklady v sobě zahrnují proměnlivou, ale také neměnnou část nákladů. Příkladem mohou být obchodní zástupci, kterým je vyplácen pevný plat, vedle toho jsou však rovněž odměňováni v podobě provizí z prodeje. V tomto případě provize z prodeje představují variabilní složku nákladů.

3.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Král a kol. (2018, s. 95) při členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování poukazují na důležitost odpovědět si na otázku, zda se náklady mění v závislosti na různých variantách zvažovaného rozhodnutí.

Popesko a Papadaki (2016, s. 48) pokračují nejzákladnějším rozdělením z hlediska rozhodování rozdělení nákladů, a to na relevantní a irelevantní. Toto rozdělení slouží k budoucím predikcím, například k tvorbě nákladovým kalkulací. Z toho důvodu nejsou využívána data z minulosti, avšak data z odhadovaných variant nákladů. Cílem tohoto typu rozdělení je kompletně odstranit zkreslené informace v podobě irelevantních nákladů, které mohou často negativně ovlivnit následní manažerské rozhodování.

3.5.1 Relevantní náklady

Relevantní náklady jsou dle Krále a kol. (2018, s. 94) z hlediska rozhodnutí důležité, neboť se na základě daného rozhodnutí mění. Odrážejí tedy podmínky provedení skutečného rozhodnutí, které se liší dle nabízených alternativ připadající v úvahu.

3.5.2 Irelevantní náklady

Král a kol. (2018, s. 94) proti tomu poukazují na to, že výše irelevantních nákladů se na základě rozhodnutí nemění, a proto irelevantní náklady nejsou z manažerského hlediska rozhodování důležité.

3.5.3 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady taktéž označovány jako náklady obětované příležitosti čili ušlý zisk, způsobený nevyužitím jiné výhodnější varianty. Podmínkou je mohou, že mohou být vyjádřeny pouze tehdy, kdy je posuzováno více rozhodovacích variant. Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) jsou rozděleny do dvou skupin, a to na:

- Explicitní náklady – jsou zaznamenávány v účetnictví přesnou velikostí,
- Implicitní náklady – v účetnictví nejsou zaznamenávány, jsou zohledňovány pouze v manažerském účetnictví.

3.5.4 Utopené náklady

Popesko a Papadaki (2016, s. 49) vysvětlují, že utopené náklady patří do skupiny dalších nákladů, které nejsou z manažerského rozhodování příliš důležité. Je to z důvodu toho, že jejich hodnota nemůže být změněna v současnosti a rovněž ani v budoucnu. Jsou to náklady, které již byly vynaloženy v minulosti ještě před samotným zahájením výrobního procesu. Rovněž jsou tyto náklady označovány jako umrtvené náklady.

Autoři Garrison et al. (2012, s. 46) uvádí, že vzhledem k tomu, že tyto náklady nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím, se nejedná se o rozdílové náklady a při rozhodování by tak tyto náklady neměly být brány v potaz.

Jako typický příklad utopených nákladů zmiňuje Wouters et al. (2012, s. 55) například náklad související s výstavou budov, odepisování těchto budov či jejího zařízení.

4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Do hlavních nástrojů modelování nákladů patří nákladové funkce, které dělíme na krátkodobé a dlouhodobé. Mezi další nástroje můžeme zařadit bod zvratu nebo provozní páku.

4.1 Nákladové funkce

Martinovičová a kol. (2019, s. 63) zmiňují, že nákladová funkce patří mezi nejjednodušší nákladové modely. Tento model zachycuje vliv jednoho činitele, a to objemu výroby, přičemž nezávisle proměnnou je objem výroby a závisle proměnnou jsou celkové náklady. Pro sestavením nákladové funkce je potřeba provést členění nákladů dle jejich závislosti na změně objemu výkonů, jinak řečeno rozlišit náklady na fixní a variabilní část. V rámci manažerské praxe se tedy používá krátkodobá a dlouhodobá nákladová funkce.

Taušl Procházková (2018, s. 25) uvádí, že pomocí nákladové funkce můžeme zachytit chování nákladů. Upozorňuje však, že se náklady chovají odlišně v krátkém období (využívání pro operativní řízení) a odlišně v dlouhém období (využití pro strategické řízení). Využití nákladových funkcí může nastat například u finančního plánování. Může se jednat o situaci, kdy podnik potřebuje určit výši nákladů, které bude muset vynaložit v budoucnu, aby dosáhl předpokládaného objemu produkce.

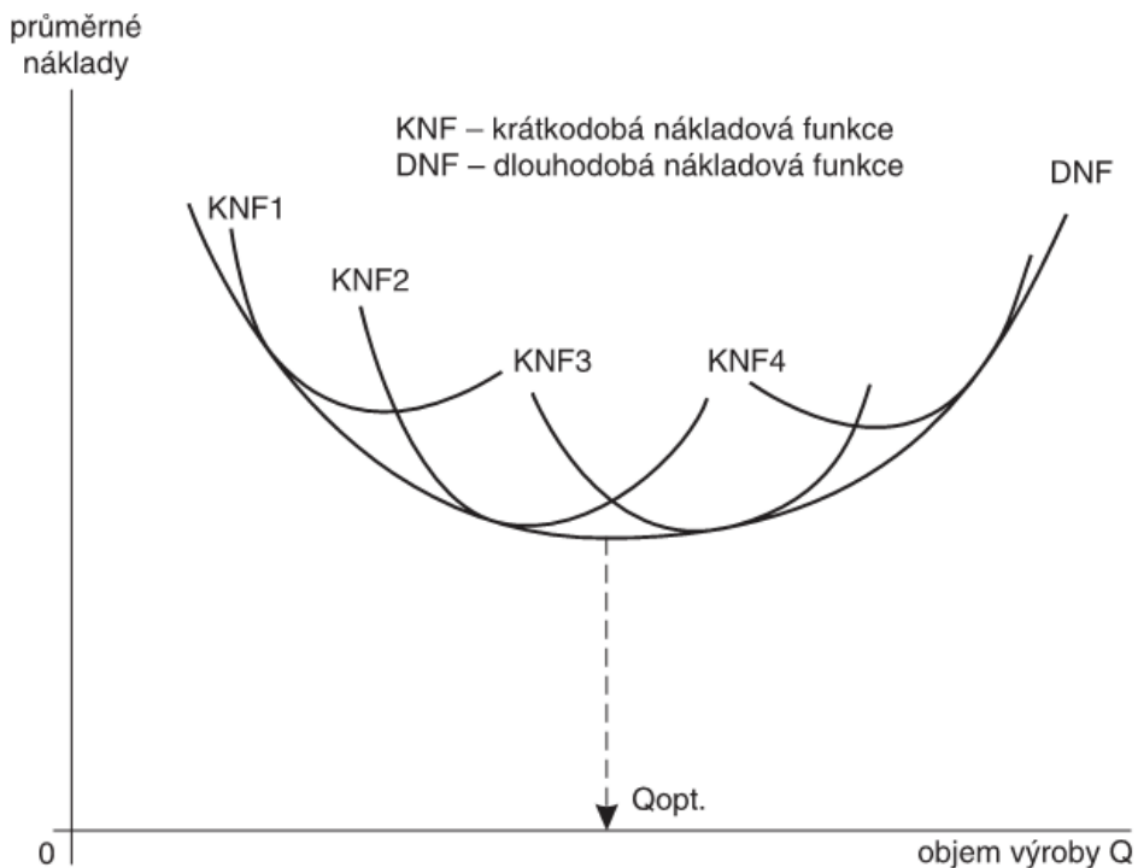
4.1.1 Krátkodobá nákladová funkce

Martinovičová a kol. (2019, s. 63) uvádí, že průběh nákladů v krátkém období v závislosti na objemu produkce představuje krátkodobá nákladová funkce. V tomto období lze měnit pouze některé výrobní činitele (zpravidla množství vynakládané práce a spotřebovaných surovin), zatímco ostatní výrobní činitele měnit nelze (výrobní stroje či budovy). Objem celkové výroby je tedy limitován výrobní kapacitou, která je určována právě neměnnými (fixními) výrobními činiteli.

4.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Pro dlouhodobou nákladovou funkci je dle Synka (2011, s. 91-92) typické delší období, což je období, ve kterém lze změnit všechny výrobní činitele. Příkladem může být vybudování nové výrobní kapacity, změna technologie apod. Jelikož v dlouhodobé nákladové funkci nejsou fixní náklady, pracujeme zde jen s průměrnými celkovými a marginálními náklady. Dalším typickým prvkem dlouhodobé nákladové funkce je v jejím grafu tvar křivky tvořen

do písmena U. Důvodem je, že pokud roste objem produkce, tak průměrné náklady nejprve klesají díky úsporám z rozsahu nebo technologickému pokroku. Jakmile je však dosaženo optimálního objemu v produkci, začínají průměrné náklady opět růst.



Obrázek 4 Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, str. 92)

4.1.3 Metody stanovení nákladových funkcí

Novák (2018, s. 30) ve svém díle představuje čtyři základní metody, kterými můžeme stanovit nákladové funkce, kterými jsou:

- Klasifikační analýza,
- Metoda dvou období,
- Grafická metoda,
- Regresní a korelační analýza.

Klasifikační metoda

Synek (2011, s. 94) popisuje princip této metody, která je založena na rozčlenění nákladů na fixní a variabilní složku dle toho, zda se mění daný náklad s objemem výkonu či nikoliv.

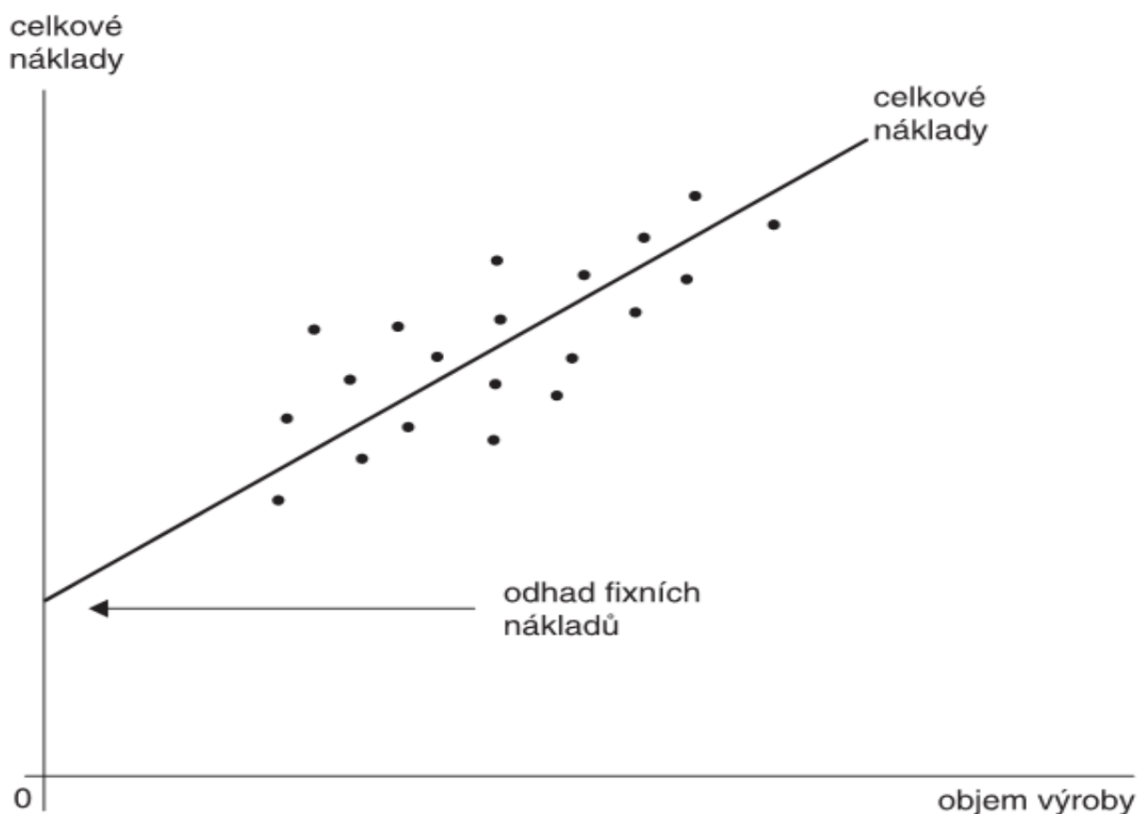
Jedná se o méně přesnou metodu, protože u některých položek nemůžeme přesně určit, zda se jedná o fixní nebo variabilní část nákladů. Zařazování některých druhů položek se často u podniků s různým odvětvím a oborem podnikání, i v podnicích stejného oboru značně liší.

Metoda dvou období

Martinovičová a kol. (2019, s. 64-65) hovoří o metodě dvou období jako o často zmiňované nejjednodušší metodě určující celkové náklady. Mimo to rovněž jako o nejméně spolehlivé a přesné metodě. Nejprve se vyberou období s nejnižším a nejvyšším objemem produkce. Následně se údaje ze dvou zjištěných období se dosadí do dvou nákladových rovnic, odečtením druhé rovnice od první a upravením dané rovnice vypočteme fixní a variabilní náklady.

Grafická metoda

O grafické metodě se ve své publikace zmiňují Zámečník a kol. (2007, s. 40), kteří definují jako zásadní prvek pro grafickou metodu bodový diagram. Princip metody spočívá v tom, že se na osu x nanese objem výroby a na osu y celkové náklady. Díky tomu vzniknou přesné body, kterými je vedena přímka. Pokud jsou body od křivky co nejméně vzdáleny, tak zde existuje závislost nákladů na objemu výroby.



Obrázek 5 Bodový diagram (Synek 2011, s. 97)

Regresní a korelační analýza

Taušl Procházková (2018, s. 29) vysvětluje, že regresní analýza umí určit i nelineární průběh nákladové funkce. Princip metody je založen na určení závislosti proměnných. Díky následné korelační analýze lze určit těsnosti těchto závislostí. Tímto typem stanovení nákladových funkcí se dále zabývají statistické metody.

4.2 Bod zvratu

Bod zvratu, jinak známý rovněž jako kritický bod rentability je dle Žižky a Maršíkové (2014, s. 86) takový objem produkce, při kterém se celkové výnosy rovnají celkovým nákladům. Společnost je tedy v tomto bodě schopna uhradit veškeré své náklady.

Drury (2020, s. 172) definuje bod zvratu a informace z něho, jako životně důležité pro management každého podniku. Je to způsobeno tím, že díky bodu zvratu podnik zjistí, jaké množství výrobků musí vyrobit, aby nebyl ve ztrátě. Zjednodušeně řečeno můžeme říci, že každý koruna nad bodem zvratu je pro podnik ziskem. Z rovnice bodu zvratu se rovněž dají zjistit tyto skutečnosti:

- Maximální variabilní náklady na jednotku produkce, aby podnik nebyl ztrátový,
- Maximální hranice fixních nákladů,
- Dolní hranice ceny,
- Minimální počet výrobků při požadovaném zisku.

Vyjádření bodu zvratu v naturálních jednotkách je dle Zámečníka a kol. (2007, s. 46) následující:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p - b} \quad (1)$$

kdy Q_{BZ} = bod zvratu, FN = fixní náklady, p = cena výrobku a b = jednotkové variabilní náklady.

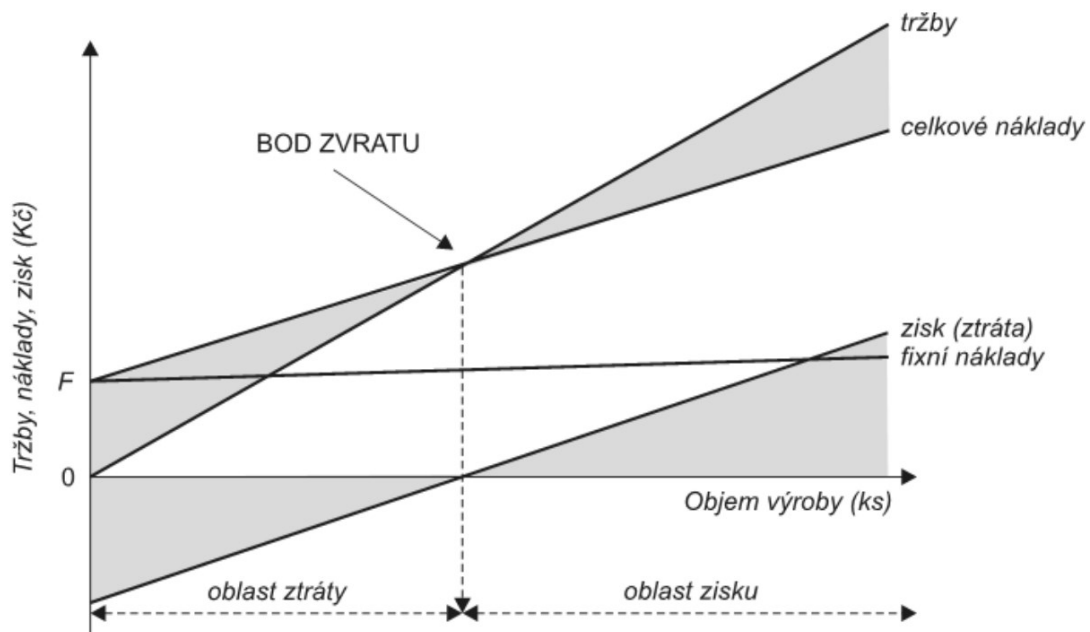
Pokud bychom chtěli vědět, jaký objem výroby je potřeba k dosažení určitého požadovaného zisku, přidal by se pouze požadovaný zisk (Z) za fixní náklady a vzorec by vypadal dle Zámečníka a kol. (2007, s. 49) následovně:

$$Q_{(BZ+Z)} = \frac{FN + Z}{p - b} \quad (2)$$

V případě hodnotového vyjádření bodu zvratu Zámečník a kol. (2007, s. 50) znázorňují vzorec pro výpočet takto:

$$q_{BZ} = \frac{FN}{1 - \frac{VN}{CV}} \quad (3)$$

kdy q_{BZ} = bod zvratu, FN = fixní náklady, VN = variabilní náklady, CV = celkové výnosy.



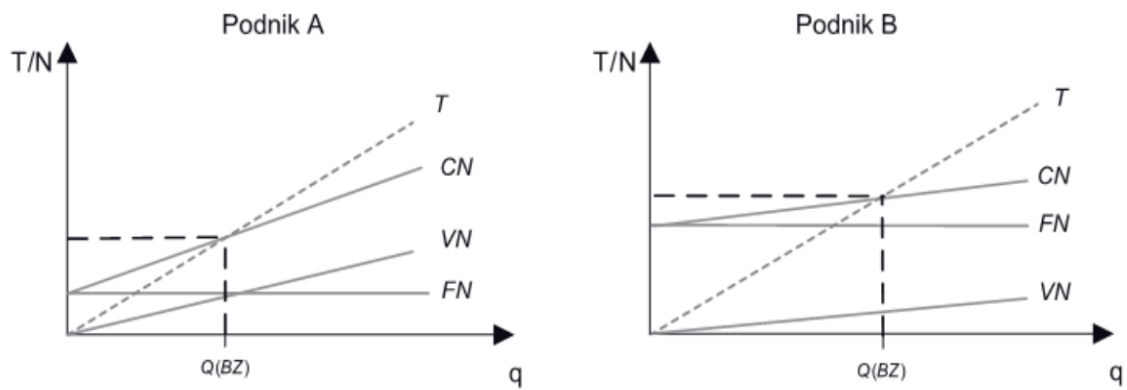
Obrázek 6 Grafické znázornění bodu zvratu (Taušl Procházková, 2018, s. 50)

4.3 Provozní páka

Synek (2011, s. 149) vysvětluje, že provozní páka představuje vztah mezi poměrem fixních a variabilních nákladů podniku. Obecně platí, že mechanizace, automatizace, či robotizace zvyšují podíl celkových fixních nákladů. Tento jev má v podniku za následek to, že relativně malá změna v tržbách způsobí velkou změnu v provozním zisku. Tento jev se označuje jako stupeň provozní páky, který se vyjadřuje v procentech. Obecně platí, že čím vyšší je tento stupeň, tím rychleji bude podnik po dosažení bodu zvratu dosahovat svůj zisk.

Popesko a Papadaki (2016, s. 47) ve své knize demonstrují efekt provozní páky na jednoduchém příkladu sestávajícím se ze dvou podniků. Podnik A a podnik B. Oba podniky produkují stejný výrobek. Podnik A (se slabou provozní pákou) má nízkou úroveň automatizace, a dosahuje proto vysokých variabilních nákladů a nízkých fixních nákladů, což způsobuje, že podnik dosáhne bodu zvratu již při nízkém objemu výroby. Naopak podnik

B (s vysokou provozní pákou) má vysokou míru automatizace a díky tomu má nízké variabilní náklady a vysoké fixní náklady. Vysoké fixní náklady způsobí, že podnik dosáhne bodu zvratu až při poměrně vysoké úrovni výroby.



Obrázek 7 Provozní páka při nízkém (podnik A) a vysokém podílu fixních nákladů (podnik B) (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

5 KALKULACE NÁKLADŮ

Pojem kalkulace můžeme definovat dle Čechové (2011, s. 86) jako nástroj pro finální výpočet veličiny (zisk či marže) na naturálně vyjádřený výkon (jednotka výrobku, výkonu, práce). Samotné členění kalkulace může být zaměřeno na celkovou investici či podobný celek. Může být však rovněž velmi podrobné, až do jednotlivých dílčích částí činností. Pro každý podnik je klíčové mít informace ohledně vynaložených výdajů a jejich přínosů. Přesně tyto informace poskytuje kalkulace, zobrazuje totiž vztah mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho finančním ohodnocením.

Martinovičová a kol. (2019, s. 72) ve své knize zmiňují, že jsou kalkulace běžný a nejčastěji používaný nástroj řízení nákladů. Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách, přičemž struktura a podrobnost sledovaných nákladových položek se stanovuje prostřednictvím zvoleného kalkulačního vzorce.

Kalkulaci lze dle Žižky a Maršíkové (2016, s. 89) definovat jako činnost, která vede ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně vymezen druhově, objemově a rovněž také jakostně. Kalkulace nákladů jako taková slouží v podniku ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů.

Novák (2018, s. 37) doplňuje poznatek, že je kalkulace nákladů považována za nejstarší a rovněž nejvíce používaný nástroj hodnotového řízení v rámci manažerského účetnictví.

5.1 Předmět kalkulace

Předmět kalkulace dle Čechové (2011, s. 86) představuje veškeré dílčí či konečné výkony, které jsou v podniku prováděny, a k nimž jsou přiřazovány náklady. Předmět kalkulace může být rovněž vymezen kromě výkonů nebo jejich nejdůležitějších skupin rovněž dle požadavků odběratele dané zakázky. Obecně je kalkulace určena kalkulačními jednotkami a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednotka je pojem, který představuje konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou, a na který jsou stanovovány náklady.

Strouhal (2012, str. 679) přidává komentář, že „*Za předmět kalkulace jsou považovány výkony podnikatelského procesu, na které se stanovují nebo zjišťují uspořádané hodnotové veličiny.*“

5.2 Struktura nákladů kalkulace

Král a kol. (2018, s. 150) uvádí, že struktura nákladů je vyjadřována v každém podniku zvláště individuálně pomocí kalkulačního vzorce. Jedním dechem však dodává, že tento vzorec se nemůže brát dogmaticky. Důvodem je, že s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohy se liší způsob řazení nákladových položek. Dalším argumentem je skutečnost, že v každém podniku může být různě podrobná evidence nákladových položek, podrobnost jejich členění a vztah ke kalkulaci ceny další hodnotové veličiny.

5.2.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec je v tuzemsku znám rovněž jako klasický kalkulační vzorec. Popesko a Papadaki (2016, s. 71) vysvětlují, že tento vzorec obsahuje strukturu položek nákladů v kalkulaci ve stejné podobě, jako bylo v rámci centrálního plánování vyžadována za minulého režimu před rokem 1989. Postupem času se typový kalkulační vzorec stal základem pro používání v tuzemské podnikové praxi. Jeho struktura je následující:

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

Obrázek 8 Typový kalkulační vzorec (Král a kol, 2018, s. 151)

5.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Tento typ kalkulace dle Popeska a Papadaki (2016, s. 73) využívají zejména organizace působící na velmi konkurenčních trzích. Odděluje se zde kalkulace nákladů a kalkulace ceny výkonů. V rámci praxe poté dochází k tomu, že cena výkonu není vytvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivněna konkurenčním prostředím. Na podnik je

tedy vyvíjen tlak akceptovat tržní cenu výkonu a tato cena se v podstatě stává jakýmsi východiskem pro stanovení nákladů výkonu. V těchto případech jsou náklady výkonu charakterizovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Retrográdní kalkulační vzorec má pak následující podobu:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Obrázek 9 Retrográdní kalkulační vzorec (Kráal a kol, 2018, s. 154)

5.3 Metody kalkulace

Synek (2011, s 104) ve své publikaci zmiňuje, že metodou kalkulace je myšlen způsob rozdělení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, který byl již zmíněn výše. Dle úplnosti nákladů dále můžeme kalkulace rozdělit na:

- Absorpční kalkulace (kalkulace úplných nákladů),
- Neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů).

Nejzákladnějším rozdílem mezi těmito kalkulacemi spočívá dle Žižky a Maršíkové (2014, s. 96-97) v tom, že absorpční kalkulace zahrnují veškeré relevantní náklady podniku vztahující se k dané kalkulační jednici. Neabsorpční kalkulace naopak pracují pouze s přímými náklady.

5.3.1 Absorpční kalkulace

Taušl Procházková (2018, s. 86) uvádí, že princip absorpčních kalkulací spočívá v tom, že se do kalkulačního vzorce započítávají jak přímé, tak rovněž nepřímé náklady a je zde známé

vyráběné množství jednotlivých druhů výrobků nebo poskytovaných služeb. Tyto kalkulace mají několik typů, a to zejména:

- Kalkulace prostým dělením – dle jedná se o nejjednodušší techniku kalkulace. Tato kalkulace je však použitelná pouze při výrobě jednoho druhu výrobku, typicky v hromadné výrobě. Princip je založen na tom, že se celkové náklady za sledované období se zkrátka vydělí počtem vyrobených výrobků. (Žižka a Maršíková, 2014, s. 92),
- Kalkulace dělením s ekvivalenčními (poměrovými) čísly – tato metoda kalkulace je vhodná použít v případě, kdy má společnost své výrobky podobné, odlišující se pouze v určitých měřitelných veličinách, které mají odlišnou například délku nebo hmotnost. Metoda přiřazuje náklady podle určitých poměrových čísel. Tyto poměrová čísla definují rozdíly mezi jednotlivými výrobky. Podle takzvané typického výrobku, kterého označíme jako číslo 1 se stanovují ostatní ekvivalentní čísla k odlišným výrobkům poměrem ke konkrétní vlastnosti. Následně se spočítá suma těchto ekvivalentů a dle ní se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Nakonec se vypočítá náklad na výrobek vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalentním číslem daného výrobku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 83),
- Fázová kalkulace – tento typ kalkulace, jak už dle názvu napovídá se praktikuje zejména ve fázových výrobcích, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni(fázemi). Tyto výroby jsou typické tím, že na sebe jednotlivě. Sestavujeme tedy kalkulaci pro jednotlivé výrobní stupně. (Synek 2011, s. 105)

5.3.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace jinak také známy jako kalkulace neúplných nákladů. Žižka a Maršíková (2014, s. 97) uvádí, jak už název napovídá, že kalkulace neúplných nákladů nezahrnuje všechny náklady, ale pouze variabilní náklady. Zbývající fixní náklady režijní náklady považuje za náklady, které je nutno vynaložit na zajištění chodu podniku v určitém období. Z tohoto důvodu je tedy do nákladů na výrobky nepromítá, ale zahrnuje až do celkového výsledku hospodaření. Rovněž díky tomu, že fixní náklady nezatěžují jednotky při kalkulaci, je kalkulace využívána především ke krátkodobému rozhodování. V kalkulacích neúplných nákladů používáme zejména jeden hlavní typ a to:

- Kalkulace variabilních nákladů – jinak známá jako metoda krycího příspěvku. Popesko a Papadaki (2016, s. 116) vysvětlují podstatu, kterou je rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Vychází z předpokladu, že fixní nákladu jsou neměnné se změnou objemu výroby, zatím co variabilní náklady se při změně objemu výroby mění. Podstatný faktor je zde tzv. krycí příspěvek, které může být jednotkový, kdy je vyjádřen jako rozdíl mezi cenou výkonů a jednotkovými variabilními náklady výrobku, tak celkový, což se vyjadřuje jako rozdíl celkových výnosů a variabilních nákladů. Metoda se snaží vyjádřit výši krycího příspěvku. Čím je vyšší, tím vyšším podílem výrobek přispěje k pokrytí celkových fixních nákladů. V konečné fázi dochází k odečtení celkových fixních nákladů od celkového příspěvku na úhradu a poté tak získáme zisk podniku.

5.4 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna jinak neboli nástroj alokace nákladů, který je spojovacím můstkem mezi vztahem nepřímých nákladů a předmětem kalkulace. Rozvrhová základna může mít dle Krále a kol. (2018, s. 141) dvě vyjádření, a to hodnotové nebo naturální. U hodnotově vyjádřené rozvrhové základny zjišťujeme vždy procentní přírážku nepřímých nákladů ke zvolené základně (přímý materiál, přímé mzdy). Mnohem více v praxi jsou však využívány naturálně vyjádřené rozvrhové základny, které zjišťují peněžně vyjádřenou sazbu nepřímých nákladů na naturálně vyjádřenou základnu (strojové hodiny, hodiny práce). Typický typ kalkulace, kde se rozvrhová základna využívá je dle Nováka (2018, s. 38):

- Přírážková kalkulace – metoda této kalkulace je často označována jako zakázková. Jedná se o tradiční a nejvíce využívanou kalkulaci všeobecně. Její využití je v různorodé (heterogenní) výrobě. Výpočet funguje na základě stanovení rozvrhové základny. Důležitým krokem je stanovit veličinu, která bude rozvrhovou základnou, dle které budou vyjádřeny režijní přírážky. Je rovněž nutno podotknout, že přírážková kalkulace je plně absorpční.

6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce je vypracována pomocí literárních zdrojů, které jsou obsaženy ve zpracované literární rešerši s příslušnou problematikou. Teoretická část obsahuje celkem pět kapitol.

První kapitola je zaměřena na představení nejzákladnějších pojmů z oblasti účetnictví jako celku. Pojednává o tom, jak se liší příjmy s výdaji od výnosů a nákladů. Vyjasňují rozložení rozvahy, vysvětluje výkaz zisku a ztráty.

Pojetí nákladů následně tvoří druhá kapitola. Zde se se již nachází vymezení pro vnímání nákladů z pohledu finančního (klasického) účetnictví a z účetnictví manažerského. Oba způsoby se poměrně dost liší, ať už z pohledu uživatelů informací, obsahu informací nebo účelem těchto informací.

Kapitola klasifikace nákladů je kapitolou třetí, rovněž nejdelší ze všech kapitol a také rozdělena do více podkapitol. V jednotlivých podkapitolách je postupně rozebráno druhové a účelové členění nákladů, do něhož spadají náklady na obsluhu a řízení, technologické náklady, náklady jednicové a režijní. Dalšími podkapitolami je kalkulační členění, které rozlišuje náklady přímé a nepřímé, členění nákladů z hlediska objemu výkonů, která poté rozlišuje náklady na fixní, variabilní a smíšené. Poslední podkapitola je členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování, kam už spadají pojmy typické pro manažerské účetnictví jako jsou relevantní, irelevantní, oportunitní a utopené náklady.

Čtvrtá kapitola se zabývá problematikou nákladových funkcí. Zde jsou popsány základní nákladové funkce jako je krátkodobá, dlouhodobá nákladová funkce a metody pro jejich stanovení. Tyto podkapitoly jsou doplněny pro lepší představu a pochopení o grafy a vzorce, které jsou nezbytné pro výpočet těchto důležitých ukazatelů v podniku.

V páté, poslední kapitole teoretické části je upřena pozornost na kalkulaci nákladů, kdy je v jednotlivých podkapitolách vylíčen předmět kalkulace. V rámci podkapitoly struktura nákladů kalkulace je představen základní typový kalkulační vzorec a retrogradní kalkulační vzorec. Předposlední podkapitola je soustředěna na metody kalkulace, které se dělí na dvě základní, a to na absorpční a neabsorpční kalkulace. Jsou zde rovněž definovány hlavní typy absorpčních kalkulací. Následná podkapitola pojednává o rozvrhové základně, díky které je možno přiřazovat právě ty náklady, které nelze alokovat přímo.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Úvodní kapitola praktické části této bakalářské práce je soustředěna základní informace o společnosti, která následně plynně navazuje na vysvětlení specifik podnikání v oblasti profesionálního sportu, poté následuje představení společnosti jako celku včetně definování organizační struktury. Dalšími body této kapitole je pohled do bohaté historie společnosti. Celou kapitolu uzavírá představení majetkové a finanční struktury společnosti.

7.1 Základní informace

Společnost Beraní Zlín, s. r. o. je kapitálová obchodní společnost, která je vedena se sídlem v České republice v krajském městě Zlínského kraje, ve Zlíně. Společnost pod nynější právní formou vznikla v roce 1999. Zabývá se provozováním profesionálního ledního hokeje. Jedná se tedy o sportovní odvětví, které v sobě skrývá mnoho specifik, které budou představeny v dalších podkapitolách.

7.2 Specifikace a odlišnosti vůči ostatním odvětvím

Odvětví profesionálního sportu je bezpochyby zajímavým, avšak velmi netypickým ve srovnání s klasickým průmyslovým či potravinářským odvětvím. Specifik je opravdu mnoho a je na ně upřen pohled v této podkapitole.

7.2.1 Produkt

Prvním a základním rozdílem mezi sportovním odvětvím a například výrobním odvětvím je ten, že produktem není hmatatelný výrobek, ale především utkání se soupeřem. Charakterizovat tento produkt můžeme jako jedinečný, nehmotný a nehmatatelný. Je to nehmotná služba, která je spotřebována okamžitě a jako taková je ve stejné podobě neopakovatelná, tedy jedinečná. Srovnání nám může poskytnout například zážitek v podobě návštěvy kina kvůli filmu, divadelní představení nebo koncert. Produkt profesionálního sportu má oproti hmotnému výrobku další zvláštnost, kterou je kolektivní výkon všech hráčů najednou. Kvalita produktu pak závisí na výkonu všech hráčů. Další formou produktu je liga, což dlouhodobá soutěž, která probíhá v delším časovém období, obvykle 8–9 měsíců.

7.2.2 Zákazníci

Zájem o produkt klubu mají především jeho fanoušci, kteří jsou tedy bráni jako zákazníci. Kvalita či charakter vztahu jsou diametrálně odlišné od klasického vztahu mezi zákazníkem

a produktem. Jedná se zde hlavně o vztah ke klubu, nikoliv k jednotlivému utkání. Fanoušky rovněž zajímá celá liga jako dlouhodobá soutěž. Pochopitelně je ve většině případů na počátku je vztah a záliba k danému sportu, v tomto případě k lednímu hokeji. Lze také říct, že síla emocionálního vztahu ke klubu je u tradičních klubů, kam Berani Zlín zcela jistě patří, neobvykle velká a předává se mnohdy v rodinách z generace na generaci. Modelovat chování fanoušků – zákazníků je však velice náročné. Obecně se dá říci, že manažeři klubů, kteří se dnes orientují především na maximalizaci úspěchu klubu v soutěži bez ohledu na náklady, jsou zcela závislí na přízni fanoušků či bohatých sponzorů.

7.2.3 Zdroje financování

Financování profesionálních klubů je dalším významným rozdílem proti klasickým firmám. Velmi záleží na struktuře majitelů daného klubu. Nelze tedy obecně říci, jaký je obecný trend ve financování, vyjma toho, že defacto každý klub je více, či méně závislý na příjmech od svých sponzorů. Ti výměnou za svoji finanční podporu získávají propagaci své vlastní firmy, ať umístěním názvu firmy do názvu klubu (hlavní –tzv. generální partner), firemních log pomocí reklam na stadionech, hracích dresech či na samotném ledu nebo prezentace firmy během komerčních přestávek. Dalším významným zdrojem financování jsou příjmy ze vstupenek na jednotlivé utkání. Kluby rovněž mohou získávat peníze díky pronájmu vlastní haly k pořádání jiných kulturních akcí (za předpokladu, že jsou vlastníky těchto stadionů – ne vždy to tak je). Dalším zdrojem bývají často příjmy z prodeje dresů s klubovými artefakty či dresy hráčů.

7.2.4 Postoje hodnocení výkonnosti

Výkonnostní metriky sportovních organizací je rovněž další odlišení od běžných organizací. Dá se ale říci, že maximalizace tržní hodnoty klubu jako firmy je (měla by být) na prvním místě pro každou sportovní organizaci podnikající v profesionálním sportu, neboť právě na ni jsou navázány všechny ostatní aktivity typu získávání zdrojů pro financování. Obecně ale mají sportovní kluby více cílů, kdy se navzájem prolíná touha po dobrých sportovních výsledcích (maximalizace užitku) s finanční stabilitou, v ideálním světě s finanční nezávislostí. Zároveň rovněž záleží, z jaké perspektivy zájmových skupin je nahlíženo, neboť jiný postoj k hodnocení má fanoušek a jiný například management a už úplně jiný spolujednatel klubu. Pokud se jedná o management, je nepochybně zapotřebí k objektivními hodnocení kompetentnost ve sportovním odvětví.

Základní ukazatel je vítězství

Vše je hezké, pokud však nejsou dobré sportovní výsledky je špatně vše. Výsledek je ve finále vždy důležitý, tedy výhra nebo prohra. Nikoho vyjma odborné veřejnosti pak nezajímá, že předvedená hra byla na pohled pěkná, ale nakonec se prohrálo s týmem, který po celý zápas herně zaostával. Rovnice je tedy jasná a neúprosná. Pokud klub dosahuje dobrých sportovních výsledků v soutěži, bude častěji vyhrávat nad svou konkurencí. Tato úspěšnost klubu upoutá více fanoušků, kteří se přijdou podívat na stadion. Větší počet fanoušků v hledišti umožňuje vygenerovat nejen více příjmů ze vstupného, ale i klubových dresů nebo artefaktů. Dobré výsledky rovněž přitáhnou také více sponzorů se zájmem o propagaci své firmy, čímž klubu přiroste více finančních zdrojů na nákup kvalitnějších hráčů nebo na investici do rozvoje mládeže. Tento systém se dá definovat jako archetyp Úspěch úspěšným.

7.3 Výčet základních údajů o společnosti

Obchodní jméno:	Berani Zlín, s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
IČO:	25566016
Sídlo:	Březnická 4068, 760 05 Zlín
Vznik:	2. 6. 1999
Základní kapitál:	20 683 000,-Kč
Statutární orgán:	Jednatel

Společníci:

- Statutární město Zlín (49,00 %),
- HC berani Zlín (21,00 %),
- SAMOHÝL HOLDING a.s. (15,00 %),
- Recollect a.s. (15,00 %).

Předmět podnikání: Sportovní činnost, reklamace, propagace, inzerce, organizace pořádání sportovních a společenských akcí

Počet zaměstnanců: 10–19 zaměstnanců

Logo:



Obrázek 10 Logo klubu Berani Zlín (beranizlin.cz)

7.4 Historie

Následné podkapitoly se zaměřují na představení téměř sto leté bohaté a úspěšné historie společnosti. Postupně je popsána raná a novodobá historie a představeny nejvýznamnější osobnosti.

7.4.1 Raná historie

Úplné založení společnosti se datuje k roku 1929 jako SK Baťa Zlín, kdy se hokej postupně stával jedním z nejoblíbenějších sportů ve Zlíně a získával stále více příznivců. V roce 1945 následně došlo ke změně názvu na ZK Baťa Zlín, v roce 1948 následně na Sokol Botostroj Zlín. V roce 1949 se město Zlín přejmenovalo na Gottwaldov a společně s ním i klub, který po znárodnění podniku Baťa a převzetí mocí komunistů nesl název Sokol Svit Gottwaldov. Roku 1952 došlo ke spojení místních klubů SK Prštné a SK Letná pod jeden společný klub, a to TJ Spartak Gottwaldov. Další dva zlínské kluby SK Baťa a SK Podvesná se spojily pod TJ Jiskra Gottwaldov. V roce 1958 se Spartak s Jiskrou spojily pod TJ Gottwaldov, kdy

vznikl jeden hlavní zlínský klub. Tento název vydržel až do revoluce, konkrétně do roku 1990, kdy se klub po dlouhých letech za dob komunistů transformoval v „nové ekonomice“ do názvu AC ZPS Zlín.

7.4.2 Novodobá historie

1993 - 2002

V roce 1993 začala nová éra zlínského hokeje, neboť to byl poslední rok Federální (Československé) ligy. Po rozdělení Česka a Slovenska vznikla právě v roce 1993 Extraliga ledního hokeje, která se v různých podobách hraje dodnes. V sezoně 1994/95 klub postoupil do svého prvního finále v novodobé éře, avšak narazil na právě vznikajícího se hegemonu následující dekády Vsetína, odvěkého rivala. AC ZPS Zlín padl 1:3 na zápasy. Následně opět v sezoně 1998/99 se valašské finále opakuje a Vsetín opět vyhrává. V této době se klub díky rozmachu tržní ekonomiky a přílivu soukromých peněz do sportu nazýval HC ZPS – Barum Zlín (Vsetín získal pátý titul v řadě a pokračoval v tomto trendu s výjimkou sezony 1999/2000, kdy obsadil druhé místo až do sezony 2000/21). V následujících letech klub opět změnil svůj název, a to v roce 1998 na HC Continental Zlín a v roce 1999 vznikl klub v právní formě s. r. o., v jaké je veden do dnes. Následně do klubu finančně výrazně vstoupila firma Hamé a stala se tak hlavním partnerem. Klub tedy nesl od roku 2002 název HC Hamé Zlín.

2003 - 2022

V sezoně 2003/04 nastal jeden z nejvýznamnějších úspěchů historie klubu a města Zlína samotného, kdy klub vyhrál svůj historicky první ligový titul. Zároveň se od té doby stal klubem se silným ekonomickým zázemím, a těšil se respektu po celé republice. Tento rozmach trval zhruba jednu dekádu. Mezi tím změnil klub dvakrát svůj název. V roce 2007 na RI Okna Zlín a následně v roce 2009 na PSG Zlín. Přesně o deset let později od prvního titulu, v sezoně 2013/14 klub vyhrává svůj historicky druhý ligový titul a je tak zcela jistě na pomyslném vrcholu za dobu své existence. Jak už to však bývá, nic netrvá věčně a ve sportu toto pořekadlo platí dvakrát tolik. Od zmíněné mistrovské sezony začínal pomalý úbytek sponzorů a tím zákonitě také rok od roku horší sportovní výsledky. V roce 2017 se klub přejmenoval na Aukro Berani Zlín, aby o rok později mohl mít ve svém názvu opět místní stavební firmu PSG a svého maskota berana. Přejmenoval se tak na PSG Berani Zlín. V roce 2020, kdy svět ochromil COVID-19 dostal klub taktéž velkou ránu, kdy byla ELH na několik měsíců zastavena úplně. Následně byla spuštěna, avšak skrz proti covidová opatření bez přítomnosti diváků, což však snížilo dramaticky klubové příjmy ještě více, než

byl do té doby trend v přechozích letech. Jelikož je klub poměrně závislý na příjmech ze vstupného, tato rána způsobila to, že klub hrál ELH s nejnižším rozpočtem v rámci konkurence. Následkem bylo v sezoně 2021/22 to, že po 42 letech sestoupil z nejvyšší hokejové soutěže. Po této sezoně rovněž po dlouhých letech odstoupila z pozice generálního partnera stavební společnost PSG.

2023 - 2024

V roce 2023 se tedy klub přejmenoval na Berani Zlín a vstoupil do druhé nejvyšší soutěže s jasným cílem, okamžitým návratem do nejvyšší hokejové soutěže – extraligy. V sezoně 2023/23 se ukázalo, že klub stále není stabilizován nejen finančně, ale ani personálně a majetnický. Nebyl to však jediný problém. Klub totiž po celou sezonu i ve druhé nejvyšší soutěži strádal a v jeden moment se ocital dokonce na posledním místě zaručující sestup do poloprofesionální soutěže. Po změnách ve vedení klubu, trenérů i hráčských výměn během sezony klub zažil doslova vzestup z popela. Po Vánocích najel na vlnu výher, a i se štěstím postoupil přímo do play-off. V play-off už pokračoval v jízdě a senzačně ve finále zdolal rovněž odvěkého rivala ze Vsetína 4:2 na zápasy a vyhrál tak druhou nejvyšší soutěž (CHL). Následná baráž s posledním týmem ELH Kladnem však po vyčerpávajícím play-off a jednostranně nastavených podmínkách prohrál 0:4 na zápasy a do nejvyššího hokejové ligy tak prozatím nepostoupil. Zdálo se však, že klub začal být po všech stránkách v lepší kondici a do další sezony 2023/24 tak vstoupil s podobným cílem, postoupit do nejvyšší soutěže. Historie se ale opakovala a A-tým během sezony opět nevykazoval ani zdaleka očekávanou výkonnost. Opět přišla trenérská výměna, příchody nových a odchody některých stávajících hráčů a opět se podařilo díky poslednímu kolu základní části postoupit přímo do play-off. Tam opět pokračoval v tom, kde skončil a probjoval se až do finále CHL, kde opět po roce narazil na odvěkého rivala ze Vsetína. V roce 2024 zřejmě i skrz náročnější play-off program (15 utkání během 32 dní a náročné cestování) Berani prohráli 1:4 na zápasy a opět tak nepostoupili zpět do nejvyšší soutěže ledního hokeje.

7.4.3 Stručná historie názvů

- 1929 - SK Baťa Zlín (*Sportovní klub Baťa Zlín*),
- 1945 - ZK Baťa Zlín (*Závodní klub Baťa Zlín*),
- 1948 - Sokol Botostroj Zlín,
- 1949 - Sokol Svit Gottwaldov,

- 1952 - TJ Spartak Gottwaldov (*Tělovýchovná jednota Spartak Gottwaldov*),
- 1958 - TJ Gottwaldov (*Tělovýchovná jednota Gottwaldov*),
- 1990 - AC ZPS Zlín (*Associated Club Závody přesného strojírenství Zlín*),
- 1997 - HC ZPS – Barum Zlín (*Hockey Club Závody přesného strojírenství-Barum Zlín*),
- 1998 - HC Continental Zlín (*Hockey Club Barum Continental*),
- 2002 - HC Hamé Zlín (*Hockey Club Hamé*),
- 2007 - RI Okna Zlín,
- 2008 - PSG Zlín,
- 2017 - Aukro Berani Zlín,
- 2018 - PSG Berani Zlín,
- 2023 - Berani Zlín.

7.4.4 Významné osobnosti

Zlín hokejový klub by nemohl neposouvat dopředu nebýt významných osobností, které mu pomohly v růstu a výrazně se zasadily o posun celého klubu. Za 95 let klubové historie se zde vystřídalo mnoho skvělých lidí. Za zmínku stojí alespoň pár z nich, kteří se svým jménem nesmazatelně zapsali do historie klubu.

Josef Hlavnička (1897–1943)

Pan Hlavnička patřil jako manažer Baťovských závodů k nejdůležitějším představitelům firmy Baťa, zároveň se však jednalo o velmi oblíbeného člověka. Byl šéfem sportů v celém Zlíně a jako jeden z prvních se zasadil o rozvoj nejen ledního hokeje.

Vladimír Kotek (1925–2000)

Vladimír Kotek byl jedním z prvních hráčů, který hrával za SK Prštné a patřil k nejlepším hráčům své doby. Po ukončení hráčské kariéry se věnoval výchově mládeže a dál aktivně působil v klubu.

Jiří Králík (1952)

Zlínský klub má jediného vítěze Zlaté hokejky, kterým je bývalý brankář Jiří Králík, jedna z největších legend zlínského hokeje. Mimo to, že je nejúspěšnějším brankářem zlínské

historie byl zároveň stěžejním článkem úspěšných celků národního týmu, se kterým získal jednu zlatou a tři stříbrné medaile na mistrovství světa. Mimo mistrovství světa pan Králík reprezentoval naši zemi na Olympijských hrách v Sarajevu roku 1984, ze které se vrátil se stříbrnou medailí.

Rostislav Vlach (1962)

Další legendou je bezpochyby Rostislav Vlach. Skvělý útočník, jeden z nejlepších své doby. Vybojoval se Zlínem historicky první titul v sezoně 2003/2004 jako hráč a o 10 let později, v sezoně 2013/2014 jako hlavní trenér.

Luděk Čajka (1963-1990)

Skvělý obránce a naděje zlínského hokeje, Luděk Čajka, tragicky zahynul ve svém 26 letech po nekoordinovaném pádu na mantinel při utkání Federální ligy proti Košicím. Tento mladý obránce byl členem reprezentačního kádru. Na jeho počest je do dnes pojmenován zlínský zimní stadion.

Roman Hamrlík (1974)

Roman Hamrlík je další významnou osobností, přestože v dresu Zlína odehrál pouze 3 sezony. Důvod je prostý, Roman Hamrlík totiž strávil v podstatě celou kariéru v zámořské NHL, kde odehrál bezmála 1500 utkání (včetně play-off). Přestože ve zlínském dresu neodehrál mnoho, je držitelem dvou stříbrných medailí. První v sezoně 1991/1992, i když skrz velmi krátkou stávku v NHL odehrál za Zlín pouze 2 zápasy. Druhou stříbrnou medaili získal opět v sezoně, kdy byla stávka NHL, avšak strávil zde už celou sezonu. Zlínský rodák byl rovněž členem zlatého týmu z Nagana, z olympiády v roce 1988.

Petr Čajánek (1975)

Trojnásobný mistr světa, účastník třech Olympijských her. Srdecař, bojovník, hráč, proti kterému nechce nikdo hrát, ale zároveň ho každý ve svém týmu chce mít. Na sklonku své kariéry vybojoval jako kapitán druhý Zlínský titul v sezoně 2013/2014 a splnil si tak dětský sen. Část své úspěšné kariéry strávil v zámořské NHL a Ruské KHL. Po ukončení kariéry se věnuje rozvoji mládeže.

Petr Leška (1975)

Neskutečné hokejové myšlení je první vlastnost, která každého se jménem Petr Leška napadne. Odchovanec klubu, který téměř celou kariéru strávil ve Zlíně. Jedna z nejvýraznějších osobností novodobé historie klubu. Architekt přesilové hry, pan přihrávka,

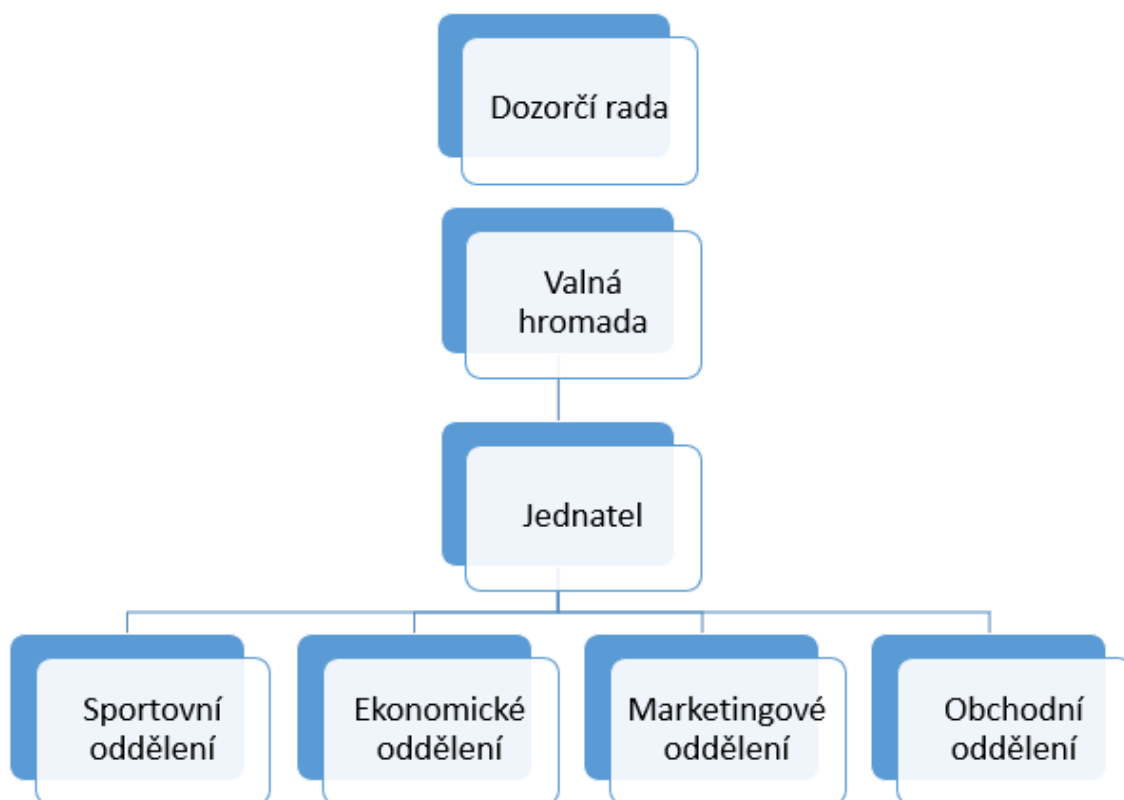
tak se dá rovněž Petr Leška charakterizovat. Držitel obou Zlínských titulů. Po skončení aktivní kariéry zůstal u hokeje v různých funkcích, zejména jako trenér mládeže a krátce jako asistent A týmu v sezoně 2022/2023.

Karel Rachůnek (1979-2011)

Mistr světa z roku 2010 patřil k největším hvězdám, jaké zlínský hokej vyprodukoval. Hrál v zámořské NHL, kde svého času patřil k nejlepším obráncům světa. Po konci v nejlepší lize světa si odskočil do ruské nejvyšší soutěže, kterou také v sezoně 2002/2003 s týmem Lokomotiv Jaroslavl vyhrál. V sezoně 2010/2011 byl nejproduktivnějším obráncem celé ruské ligy. Osudným se mu stala tragédie. Let na první zápas v sezoně 2011/2012, kdy havarovalo letadlo s celým týmem Lokomotiv Jaroslavl.

7.5 Organizační struktura

Obrázek č. 11 graficky znázorňuje organizační strukturu společnosti Berani Zlín, s.r.o. Z obrázku je zřejmé, že se jedná o poměrně základní liniiovou organizační strukturu. Podobné hierarchické členění lze často najít v podobných podnicích ve stejné oblasti podnikání.



Obrázek 11 Organizační struktura společnosti Berani Zlín, s.r.o. (vlastní zpracování)

Dozorčí rada

Dozorčí rada je kolektivní orgán společnosti, který má zejména kontrolní pravomoc vůči statutárnímu orgánu společnosti. Dozorčí rada má ve společnosti Berani Zlín, s.r.o. 5 členů, kteří jsou voleni valnou hromadou. Rada má oprávnění nahlížet do všech dokladů a záznamů týkající se činnosti společnosti. Rovněž má dozorčí rada oprávnění účastnit se valné hromady, případně v zájmu společnosti i valnou hromadu svolat.

Valná hromada

Jedná se o nejvyšší orgán společnosti. Je tvořena všemi společníky. Valnou hromadu svolává minimálně 1x ročně statutární orgán společnost – jednatel. Valná hromada rozhoduje o nejdůležitějších otázkách ohledně společnosti, koná tedy strategická rozhodnutí. Má v pravomoci volat i odvolat jednatel nebo upravovat odměnu jednatele. Každá společnost s ručením omezeným má povinnost sestavovat řádnou účetní závěrku, kterou následně musí valná hromada schválit do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Pouze valná hromada má rovněž pravomoc převést či rozdělit podíl ve společnosti nebo udělit prokuru.

Jednatel

Jednatel je nejvyšším statutárním orgánem společnosti. V této společnosti je momentálně 1 jednatel, kterému se zodpovídají všechna oddělení. Jednatel je zodpovědný za chod společnosti. Řídí ji, zastupuje ve všech záležitostech, rovněž podepisuje za společnost smlouvy se sponzory, partnery ale rovněž také s hráči. Jednatel je volen a zodpovídá se vlastníkům společnosti, tedy valné hromadě, přičemž ke zvolení je potřeba nadpoloviční většina hlasů, tedy 51 %.

Sportovní oddělení

Sportovní oddělení je přímo podřízené jednatelem. Zahrnuje sportovního manažera a hlavního trenéra A týmu. V současné době má funkci sportovního manažera a hlavního trenéra A týmu v kompetenci jedna a ta stejná osoba. Má plnou zodpovědnost za hráčské složení mužstva. V jeho kompetenci je jednání s hráči a jejich zástupci o nových kontraktech čili kompletní sportovní stránka klubu. Má jasně daný rozpočet, který nesmí překročit. Do tohoto oddělení rovněž spadá sekretář a vedoucí mužstva, který má na starosti administrativní věci ohledně transferů, chodu mužstva či chystání smluv.

Ekonomické oddělení

Ekonomické oddělení je přímo podřízené jednatelem. V tomto oddělení kooperuje vedoucí ekonomického oddělení s hlavní pokladní. Jejich zodpovědností je chod společnosti z pohledu účetnictví. Mají na starost komunikaci s účetními hráči, chystání faktur a veškerých účetních operací.

Marketingové oddělení

Marketingové oddělení je přímo podřízené jednatelem. V marketingovém oddělení je v čele vedoucí marketingového oddělení, který má na starosti veškerou komunikaci klubu směrem k médiím a fanouškům či tvorbu marketingového obsahu. Rovněž má na starost PR klubu. Podřízenými vedoucího marketingového oddělení jsou marketingoví specialisté pro A tým a mládež. Rovněž také event manažer, který má na starosti veškerou komunikaci směrem k divákům během domácích utkání.

Obchodní oddělení

Obchodní oddělení je přímo podřízené jednatelem. Hlavní náplní tohoto oddělení je zajišťování obchodní agendy, komunikaci s obchodními partnery, navazování nových obchodních vztahů, přijímání a vyřizování poptávek či příprava podkladů pro obchodní jednání. V obchodním oddělení pracují tři lidé. Vedoucí obchodního oddělení a dva obchodní manažeři.

7.6 Majetková struktura

V tabulce č.1, která je přiložena níže jsou uvedeny údaje o majetkové struktuře společnosti ve sledovaných obdobích. Majetková struktura je složena z celkových aktiv, do kterých patří dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení aktiv. Všechny částky v tabulce jsou uvedeny tisících korunách českých.

Tabulka 1 Majetková struktura v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Rozvahová položka	2019/20	2020/21	2021/22
Aktiva celkem	20 730	29 833	18 794
Stálá aktiva	10 276	7 154	6 235
Dlouhodobý nehmotný majetek	2 667	844	496
Dlouhodobý hmotný majetek	7 609	6310	5 739

Oběžná aktiva	10 108	22 274	12 452
Zásoby	1 913	2 378	1 653
Dlouhodobé pohledávky	30	0	0
Krátkodobé pohledávky	7 602	4 834	7 204
Peněžní prostředky	563	15 062	3 595
Časové rozlišení aktiv	346	405	107

Z údajů z výše uvedené tabulky č. 1 je patrné, že vývoj bilanční sumy aktiv podniku nemá jasný trend, neboť se ve sledovaném období nejprve zvětšila a hned následně snížila ještě pod původní úroveň, a to ve třetím sledovaném roce proti druhému poměrně výrazně, o více než 10 milionů Kč.

Významně sledovanou položkou je dlouhodobý majetek, u kterého již můžeme zaznamenat snižující se trend, neboť z částky okolo 10 milionů Kč tento majetek postupně klesal na 7 resp. 6 milionu Kč. Důvodem pro postupné snižování je postupný odpis tohoto majetku, kdy zároveň nedošlo k žádné další významné investici. Do dlouhodobého majetku ve vlastnictví společnosti patří reklamní panely, 2 rolby, hokejové časomíry či kamerový systém. Dlouhodobý finanční majetek společnost nevykazovala.

Další významnou položkou jsou oběžná aktiva, která rovněž jako celková aktiva nevykazují jednoznačně zvyšující se nebo snižující se trend. Stejně jako oběžná aktiva, tak i zásoby či krátkodobé pohledávky i peněžní prostředky pokračují v tomto trendu. Jako hlavní důvod lze uvést skutečnost, že výrazné zvýšení oběžných aktiv v roce 2020/21 je následek roku po roce, kdy nastala celosvětová pandemie COVID-19, kdy byly veškeré společenské akce omezeny a společnosti tak často držely ve svém portfoliu více oběžných aktiv, než je běžné. V této společnosti se konkrétně jedná o peněžní prostředky. Rovněž v interních zdrojích klubu z roku 2020, se uvádí, že společnost očekávala nejistotu z důvodu možného dočasného či úplného uzavření soutěže a nedostatečné finanční pomoci od Národní sportovní agentury. Z tabulky výše je vidět, že další rok (2021/22) se výše oběžných aktiv defacto vrací na původní úroveň před pandemií.

7.7 Finanční struktura

Finanční struktura společnosti je znázorněna v tabulce č. 2. Tato struktura nám poskytuje informace o tom, z jakých zdrojů společnost financuje svá aktiva. Finanční struktura rovněž poukazuje na to, jak velkým základním kapitálem společnost disponuje nebo na to, jak si společnost vede s ohledem na dosazování zisku.

Tabulka 2 Finanční struktura v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Rozvahová položka	2019/20	2020/21	2021/22
Pasiva celkem	20 730	29 833	18 794
Vlastní kapitál	10 584	9 848	12 381
Základní kapitál	20 683	20 683	20 683
Fondy ze zisku	747	747	747
VH minulých let	-9 982	-10 847	-11 582
VH běžné období	-864	-735	2 533
Cizí zdroje	9 357	13 324	5 604
Rezervy	410	4 170	716
Dlouhodobé závazky	1 595	1 072	524
Krátkodobé závazky	7 352	8 082	4 364
Závazky z obchodních vztahů	5 751	4 884	2 574
Časové rozlišení pasiv	789	6 661	809

Předchozí tabulka č. 2 naznačuje, že nejvýznamnější položkou nejen vlastního kapitálu, ale i pasiv jako celku je základní kapitál, který činí 20 683 tis. Kč a je ve stejné, neměnné podobě po celé sledující období. Všechny položky vlastního kapitálu pokračují v trendu, kdy nejprve se ve druhém sledovaném roce snížily, aby se ve třetím sledovaném roce zvýšily. Jednou velmi negativní věcí je výsledek hospodaření minulých let, který naznačuje, že společnost vykazovala dlouhodobě každoročně ztrátu. Co se této věci týče, snad jedinou pozitivní věcí je výsledek hospodaření běžného období v hospodářském roce 2021/22, kdy dosahuje černých čísel, konkrétně 2 533 tis. Kč. Tento výsledek lze okomentovat vzhledem k ekonomické situaci a celosvětové pandemii jako úspěch.

Co se týče cizích zdrojů, u těch lze konstatovat dvě pozitivní věci, a to, že se společnosti ve sledovaném období v čase dařilo postupně snižovat své dlouhodobé závazky a rovněž také závazky z obchodních vztahů. Důvodem pro tento jev může být snížení používání cizích zdrojů, uzavírání nových kontraktů, snižování kontraktů stávajících a krácení bonusů po dobu pandemie.

7.8 Vývoj hospodářského výsledku

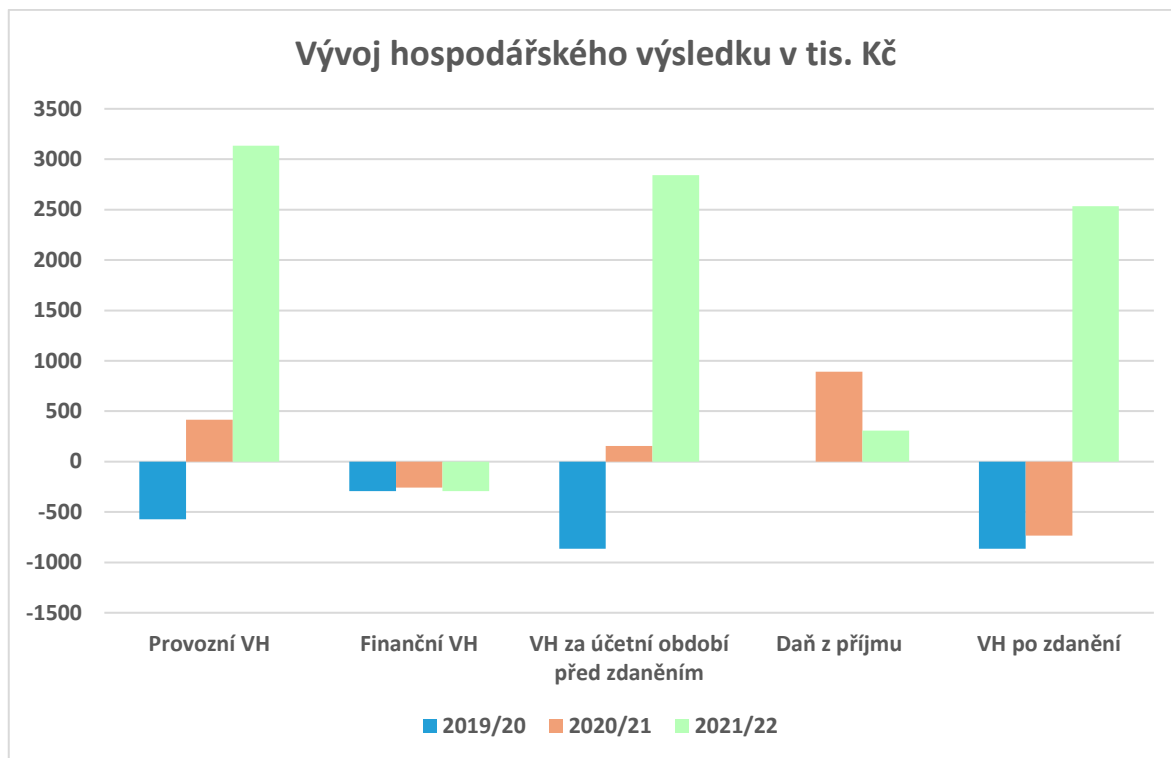
Důležitým ekonomickým ukazatelem každé společnosti je hospodářský výsledek. Pro znázornění je tedy níže přiloženo v tabulce č. 3 srovnání v průběhu sledovaného období.

Tabulka 3 Vývoj hospodářského výsledku v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Položka	2019/20	2020/21	2021/22
Provozní VH	-571	415	3 133
Finanční VH	-293	-259	-292
VH za účetní období před zdaněním	-864	156	2841
Daň z příjmu	0	891	308
VH po zdanění	-864	-735	2 533

Tabulka č. 3 ukazuje, že se v letech 2019/20 a 2020/21 společnost nachází v červených číslech, což je negativní jev. V hospodářském roce 2021/22 společnost zaznamenala výraznou změnu k pozitivnímu, kdy dosáhla kladného výsledku hospodářství v hodnotě 2 533 mil. Kč. Na první pohled je nejasná výše daně z příjmu v období 2021/21, kdy i při nízkém zisku před zdaněním vyšla společnost poměrně velká daňová povinnost. Důvodem je to, že k výsledku hospodaření před zdaněním se přičtou (s mínusem) některé nedaňové náklady, které ve finále zvýší výsledek hospodaření, z kterého se následně vypočítá finální daň.

Níže je pro lepší představu zobrazen na obrázku č. 12 graf, který znázorňuje vývoj hospodářského výsledku v čase a navazuje tak na výše zmíněné informace a tabulku č. 3.



Obrázek 12 Výsledek hospodaření společnosti Berani Zlín, s.r.o. během sledovaných období (vlastní zpracování)

8 NÁKLADY

Náklady jsou stěžejnou položkou, kterou by se každá společnost měla intenzivně zabírat. Díky kvalitní analýze dokáže podnik efektivněji hospodařit.

V následující kapitole bude provedena detailní analýza nákladů společnosti z let 2019-2022 pomocí druhového členění nákladů. Následně bude použita horizontální a vertikální analýza nákladů. Byznys profesionálního sportu je specifický druh podnikání, ve kterém ne vždy platí obecné poučky. Jednou z nich je v hokejovém odvětví to, že hospodářský rok probíhá v období od 1.5 do 30.4 roku následujícího. Analýza je tedy provedena za období 2019/20, 2020/21 a 2021/22.

8.1 Druhové členění nákladů

V této části je provedeno pomocí tabulky č. 4 rozdělení skupin druhových nákladů, které společnost evidovala v letech 2019 až 2022. Toto rozdělení bylo založeno na informacích z výročních zpráv společnosti za jednotlivá období, které obsahují rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Následně budou v další kapitole provedeny horizontální a vertikální analýzy těchto nákladů.

Tabulka 4 Druhové členění vybraných nákladů v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Položka nákladů	2019/20	2020/21	2021/22
Celkem	78 971	62 332	67 884
Výkonová spotřeba	68 072	44 336	61 832
Náklady vynaložené na prodané zboží	577	684	767
Spotřeba materiálu a energie	9 491	5 609	7 325
Služby	58 004	38 043	53 740
Osobní náklady	5 943	6 121	6 094
Mzdové náklady	4 437	4 674	4 510

Náklady na soc. zabezpečení, ZP a ostatní náklady	1 506	1 447	1 584
Úprava hodnot v provozní oblasti	3 109	5 986	2 023
Úprava hodnot DNM a DHM	3 202	3 320	1 470
Ostatní provozní náklady	1 546	4 738	-2 679
Daně a poplatky	374	191	339
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	58	3759	-3 453
Nákladové úroky a podobné náklady	99	86	62
Ostatní finanční náklady	202	174	244
Daň z příjmů	0	891	308

Na základě zpracované tabulky č. 4 můžeme jasně vidět, že nejvýznamnější sumou z celkových nákladů představuje každoročně výkonová spotřeba, konkrétně služby. Má to logický důvod, a to ten, že právě pod položkou služby jsou účtovány veškeré odměny hráčů. Důvodem, proč jsou odměny účtovány pod službami je ten, že hráči nejsou zaměstnanci společnosti a fungují na principu živnosti. Tento trend je v rámci ČR obvyklý, avšak v zahraničí je již pravidlem, že jsou hráči v zaměstnaneckém poměru.

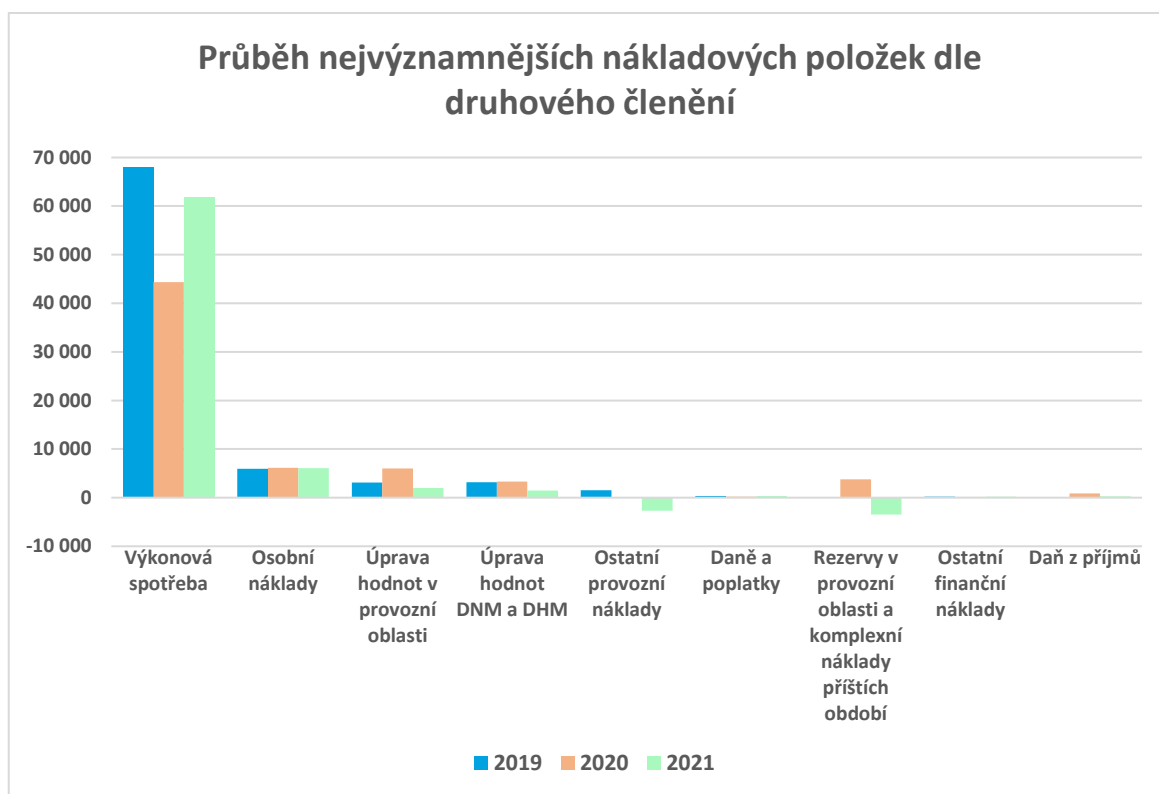
Druhou největší, avšak mnohem menší položkou, jsou osobní náklady, zejména pak mzdové náklady. Do těchto nákladů společnost řadí své zaměstnance, což jsou vedoucí jednotlivých úseků v organizační struktuře.

Část nákladů tvoří také úpravy hodnot v provozní oblasti, což jsou odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku.

Ostatní provozní náklady jsou zajímavé zejména změnami, které v čase probíhaly. Jedná se zde zejména o opravné položky například k pohledávkám nebo zásobám.

Další položky jako nákladové úroky a podobné náklady, ostatní finanční náklady či daň z příjmů jsou z hlediska poměru k celkovým nákladům zanedbatelné.

Níže je přiložen graf, který je zobrazen na obrázku č. 13. Tento graf navazuje na výše přiloženou tabulku č. 4 a graficky, pro lepší představu znázorňuje zastoupení jednotlivých položek nákladů.



Obrázek 13 Graf průběhu nejvýznamnějších nákladových položek společnosti Berani Zlín, s.r.o. během sledovaných období (vlastní zpracování)

8.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

V této části kapitoly jsou podrobeny horizontální a vertikální analýze náklady, které společnost zaznamenala v průběhu sledovaných období.

Analýza nákladů, které společnost zaznamenala během sledovaných let, je klíčovým prvkem finanční analýzy společnosti. Horizontální analýza sleduje změny položek z jednoho období na druhé v procentuální podobě, zatímco vertikální analýza porovnává jednotlivé hodnoty výkazu zisků a ztrát s celkovými hodnotami.

8.2.1 Horizontální analýza

V rámci horizontální analýzy jsou v tabulce č. 5, která je níže, uvedeny změny, které nastaly při podílu dvou na sobě navazujících období v procentuálním vyjádření.

Tabulka 5 Horizontální analýza nákladů v % (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Položka nákladů	2019/20 / 2018/19	2020/21 / 2019/20	2021/22 / 2020/21
Celkem	6,74	-21,07	8,91
Výkonová spotřeba	4,82	-34,87	39,46
Spotřeba materiálu a energie	11,63	-40,90	30,59
Služby	4,24	-34,41	41,26
Osobní náklady	26,50	3,00	-0,44
Mzdové náklady	27,32	5,34	-3,51
Úprava hodnot v provozní oblasti	399	92,54	-66,20
Úprava hodnot DNM a DHM	21,01	3,69	55,72
Ostatní provozní náklady	-56,80	206,47	-156,54
Daně a poplatky	6,86	-48,93	77,49
Daň z příjmů	0	891	-65,43

Z celkového vývoje nákladů uvedeného č. 5 v tabulce, která je výše znázorněna, nelze vyčíst jasný trend, neboť se ve sledovaném období střídala fáze růstu s poklesem a opět následným růstem. Je proto nutné podívat se na jednotlivé nejvýznamnější položky podrobněji.

Výkonová spotřeba meziročně kolísala, dá se říct, že co se týče principu, kopírovala trend celých nákladů. V prvním roce bylo lehké zvýšení, ve druhém roce došlo k výraznému poklesu téměř o 38 %, což lze přičíst opatřeními, který byly přijaty v době pandemie COVIDU-19. Spotřeba materiálu a služby kopírují celkové náklady, a to tak, že v prvním roce přichází nárůst, ve druhém pokles a ve třetím opět nárůst.

Osobní náklady dosáhly v prvním roce masivní nárůst, necelých 27 %, ve druhém roce pokračovaly v trendu, už však jen 3 % a ve třetím roce zaznamenaly pokles ve výši 0,5 %

proti předchozímu roku. Nejvýraznější složka mzdové náklady procentuálně v podstatě kopírovaly trend osobních nákladů.

Úprava hodnot v provozní oblasti zaznamenala v prvních dvou letech masivní procentuální nárůst, který je vyústěním odpisů dlouhodobého majetku. Ve třetím sledovaném roce opět nastal pokles.

Ostatní provozní náklady během sledovaných období procentuálně významně klesaly, rostly a opět zase klesaly. Tento jev může být způsobený tvorbami opravných položek.

Daň příjmů v čase kopírovala výsledek hospodaření. V první sledovaném období byla daň nulová. V následujícím období daň vzrostla, a proto rovněž můžeme sledovat velký nárůst i v procentuálním vyjádření, aby v posledním sledovaném období v roce 2021/22 opět skrz nižší hospodářský výsledek klesla.

8.2.2 Vertikální analýza

Níže, ve zpracované vertikální analýze je v tabulce č. 6 provedeno porovnání nejvýznamnějších dílčích položek s celkovými náklady v procentuálním vyjádření.

Tabulka 6 Vertikální analýza nákladů v % (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)

Položka nákladů	2019/20	2020/21	2021/22
Celkem	100	100	100
Výkonová spotřeba	86,19	71,13	91,98
Náklady vynaložené na prodané zboží	0,73	1,10	1,13
Spotřeba materiálu a energie	12,02	9,00	10,79
Služby	73,45	61,03	79,16
Osobní náklady	7,52	9,82	8,98
Mzdové náklady	5,62	7,50	6,64
Náklady na soc. zabezpečení, ZP a ostatní náklady	0,13	2,32	2,33

Úprava hodnot v provozní oblasti	3,94	9,60	2,98
Úprava hodnot DNM a DHM	4,05	5,33	2,17
Ostatní provozní náklady	1,96	7,60	-3,94
Daně a poplatky	0,47	0,31	0,50
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0,07	6,03	-5,09
Daň z příjmů	0	1,43	0,45

Provedením vertikální analýzy ve výše uvedené tabulce č. 6 bylo zjištěno, že u druhového členění nákladů došlo k největšímu podílu na celkových nákladech ve sledovaném období u výkonové spotřeby. Ta se během sledovaných let pohybovala mezi hodnotami ve výši 71–93 % z celkových nákladů což ji činí jako nejvýznamnější složku nejen výkonové spotřeby ale celých nákladů. Druhou největší v rámci celých nákladů tvořila spotřeba materiálu a energie, kdy hodnoty vůči celkovým nákladům se naše pohybovaly v rozmezí od 9-12 %. Z již zmíněné výkonové spotřeby tvořily služby, s hodnotami pohybujícími se kolem 61 až 79 %, jednoznačně největší procentní podíl. To však vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o specifickou společnost, kdy hráči měsíčně společnosti fakturují své služby, není až tak překvapivý jev.

Ze složky osobních nákladů stojí za zmínku určitě mzdové náklady, které se v průběhu sledovaných období pohybovaly v rozmezí 5-7 %. Důvod pro tak nízké procento vůči celkovým nákladům je jasný, společnost totiž zaměstnává dle auditu v čase pouze 9-11 zaměstnanců.

Zajímavou složkou jsou určitě rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období, které se v prvních dvou období pohybovali v zanedbatelném množství v rozmezí 0,07-6,03 %. Avšak v posledních sledovaném období se dostali do záporu na hodnotu -5,09 %. Důvodem jsou změny ve tvoření opravných položek.

Poslední složky nákladové úroky a podobné náklady, ostatní finanční náklady do analýzy nebyly zařazeny, neboť se jedná v absolutní hodnotě vůči celkovým nákladům o

zanedbatelnou část. Zanedbatelnou část rovněž zastává daň z příjmu, avšak z pohledu účetnictví se jedná o důležitou položku nákladů.

9 POHLED NA SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Důležitým cílem bakalářské práce je zhodnocení současného řízení nákladů společnosti. Společnost Berani Zlín, s.r.o. využívá jako většina ostatních společností známé typy řízení nákladů, zejména tedy kalkulace, plánování a rozpočetnictví. Tyto typy řízení nákladů budou v této kapitole popsány.

9.1 Finanční x manažerské účetnictví

Při rozhovorech se zástupci společnosti a následné analýze dostupných dat vyplývá, že se společnost soustředí především na finanční účetnictví a jeho pojetí nákladů. Rovněž se ale objevují prvky manažerského účetnictví, což je třeba ocenit, protože to zcela běžné v tomto oboru rozhodně není.

Společnost člení své náklady pouze dle druhu, tedy druhovým členěním. Toto členění je považováno z hlediska zobrazení jako prvotní, tedy že předmětem zobrazení se tyto náklady stávají ihned při vstupu do podniku. Jako nedostatek pro tento typ členění nákladů vidím skutečnost, že tento typ členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení. Tato analýza je provedena a okomentována v praktické části této práce v kapitole č. 8. Dle zjištěných informací vyplynulo, že se společnost kapacitním členěním nákladů, tedy členěním nákladů na fixní, variabilní a smíšené nezabývá, což bude jedním z návrhů na zlepšení.

9.2 Kalkulace

Z dostupných interních dat a rozhovorů s kompetentními osobami ve společnosti vyplývá, že společnost dlouhodobě využívá základních předběžných kalkulací ke zjištění a plánování budoucích příjmů ze vstupenek. Společnost tak nastavuje ceny s ohledem na náklady. Obdobně postupuje ohledně stanovení cen suvenýrů a artefaktů.

9.3 Sestavování rozpočtů

Na základě kalkulací společnost Berani Zlín, s.r.o. rovněž dlouhodobě využívá sestavování rozpočtů, které slouží k naplánování celého hospodářského roku. Společnost s ohledem na dané cíle sestavuje každoročně rozpočty v několika variantách. Také kvůli pandemické situaci provádí několik variant rozpočtů se snahou o co nejpřesnější pohled do budoucna. Typy rozpočtů, které sestavuje mají optimistickou, neutrální a pesimistickou podobu. Dle aktuální situace a dalších faktorů následně kompetentní lidé učiní rozhodnutí jaký typ

rozpočtu bude pro daný rok zvolen. Finální rozpočet je následně také zpětně analyzován a porovnáván se skutečnými daty a slouží jako podklad a inspirace do dalších let.

10 NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ A OPTIMALIZACI PŘI ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato část práce se zaměřuje na návrhy, které mohou společnosti pomoci s lepší orientací v nákladech, v jejich řízení a modelování.

10.1 Zavedení členění nákladů dle vztahu k výkonu pomocí klasifikační analýzy

Na základě provedení nákladů společnosti vyplývá, že společnost provádí pouze druhové členění nákladů. Mým prvním návrhem je zavedení členění nákladů podle vztahu výkonů, tedy rozčlenění na fixní, variabilní náklady pomocí klasifikační analýzy, která je představena v tabulce č. 7. Díky tomuto členění by společnost získala každoročně cenné informace o budoucích neměnných, fixních nákladech.

10.1.1 Struktura smíšených nákladů

Do smíšených nákladů jsou běžně zařazovány takové položky, které svým charakterem jsou z části fixní a rovněž z části variabilní. Běžně zde můžeme nalézt například služby či mzdové náklady. Výše zmíněné rozdělení mnohdy není jednoduché, a tak se nabízí tento typ nákladů jednoduše definovat jako smíšené. Pro splnění cílů této práce a objektivitu bylo však nutné tyto náklady důkladně zanalyzovat, a i přes zmíněnou obtížnost rozřadit, což se úspěšně podařilo zejména díky důkladné práci s interními daty a s pomocí hlavní účetní společnosti.

10.1.2 Struktura fixních nákladů

Pro připomenutí z teoretické části této práce z kapitoly č. 3 jsou fixní náklady takové, které zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na to, zda se mění objem výroby v daném časovém období (v našem případě utkání).

Služby (fixní část)

Mezi fixní náklady se mohou zařadit náklady na software a licence, marketing a reklamu či náklady na pronájem zimního stadionu nebo náklady na ostrahu během utkání. Největší část nákladů však představují náklady na služby. Z povahy toho, že pod službami se nachází zejména náklady na odměny hráčů a trenérů, které mají svojí fixní, ale i variabilní složku by se nabízelo zařadit služby jako celek smíšených nákladů. Vzhledem k povaze této práce a snahu o co nejdůležitější poskytnutí informací jsou služby rozděleny na fixní a variabilní část. Ve fixní části se nachází náklady na pevnou část kontraktů hráčů a trenérů.

Mzdové náklady

Do mzdových nákladů se řadí mzdové náklady administrativy a mzdové náklady výkonu funkce, což jsou například prokuristé.

Odpisy

Položka odpisy zastává třetí největší hodnotu u fixních nákladů ve společnosti. V rámci odpisů nehmotného majetku společnost zaznamenávala během sledovaného období odpisy ocenitelných práv hráčů, kdy se roční odpis ocenitelných práv na hráče stanovuje jako podíl sjednané ceny a doby sjednané hráčské smlouvy příp. prodloužení o opci. U dlouhodobého hmotného majetku společnost zaznamenávala během sledovaného období následující odpisy:

- Hokejové časomíry, přístroj KRIOSAN, plachta PBV Beran, Myčky nádobí KRUPS, fotoaparát stativ a kamerový systém *(vše 5 let)*,
- Rolba Mammoth *(8let)*,
- Dopravní prostředky – rolba DUPON vklad *(9let)*,
- Reklamní panely *(20 let)*, stavby *(30 let)*.

Ostatní provozní náklady

Do ostatních provozních nákladů jsem zahrnul smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní provozní náklady nedaňové, ostatní provozní náklady pojistné.

Nákladové úroky a podobné náklady

Tato položka zastupuje u fixních nákladů nejmenší podíl. Jedná se o všechny úroky, o kterých společnost účtuje a vykazuje ve věcné a časové souvislosti.

Ostatní finanční náklady

Položka ostatní finanční náklady zastupuje u fixních nákladů druhý nejmenší podíl. Patří zde měsíční poplatky za vedení účtu a poplatky za platební kartu.

10.1.3 Struktura variabilních nákladů

Variabilní náklady jsou náklady takové, které se mění na základě změn v objemu výroby. Jinými slovy jsou zkrátka kolísající a lze říci, že jsou hůř predikovatelné než fixní náklady.

Náklady na prodané zboží

Do nákladů na prodané zboží jsem zahrnul prodané zboží – sportovní materiál a nákup zboží.

Spotřeba materiálu a energie

Významnou část variabilních nákladů ve sledovaném období vykazovala společnost u spotřeby materiálu a energie. Pod tento pojem společnost řadím spotřebu nápojů, vitamínů, sportovního materiálu, výstroje (nejvýznamnější zastoupení). Dále nákup potravin, spotřebu pohonných hmot, kancelářských potřeb, čistících potřeb, propagačních předmětů a rovněž také spotřebu materiálu v klubové restauraci.

Služby (variabilní část)

Variabilní část služeb je položkou, která má nezanedbatelný podíl ve variabilních nákladech. Do této nákladové položky jsem zařadil opravy a udržování výstroje či zařízení, náklady na reprezentaci nebo na převod práv – hostování hráčů, na dopravu hráčů k zápasům, náklady na záležitosti ohledně rozhodčích – cestovné, ČSLH, náklady na moderátora utkání. Největší položku tvoří v této části variabilní složka odměn hráčů a trenérů, což jsou výkonnostní bonusy či prémie.

Daň z příjmů PO

Předmětem daně z příjmů PO jsou veškeré zdanitelné příjmy (výnosy) plynoucí z činnosti a z nakládání s majetkem společnosti. Sazba této daně činí 19 % a společnost je povinna ji platit v rámci kalendářního roku. Zařazena do variabilní části nákladů byla z důvodu toho, že se její výše odvíjí od výsledku hospodaření.

Tabulka 7 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů v tis. Kč (interní materiály společnosti, vlastní zpracování)

Položka nákladů	2019/20	2020/21	2021/22
Celkové náklady	78 971	62 332	67 884
Fixní náklady	59 746	53 303	53 843
Služby (fixní část)	48 847	36 198	48 099
Mzdové náklady (vč. ZP a SP)	5943	6121	6094
Odpisy	3109	5986	2023
Ostatní provozní náklady	1546	4738	-2679
Nákladové úroky apod.	99	86	62

Ostatní finanční náklady	202	174	244
Variabilní náklady	19 225	9029	14 041
Náklady na prodané zboží	577	684	767
Spotřeba mat. a energie	9491	5609	7325
Služby (variabilní část)	9157	1845	5641
Daň z příjmů PO	0	891	308

Z výše uvedené tabulky č. 7 vyplývá díky rozčlenění nákladů na fixní a variabilní to, že fixní náklady ve společnosti v každém sledovaném období tvoří drtivou část celých nákladů. Konkrétně necelých 76 % v období 2019/20, 86 % v období 2020/21 a 75 % v období 2021/22, což jsou velmi vysoká procenta. Vedení společnosti by se díky této analýze mělo zabývat otázkou, zda je pro klub takto vysoká struktura fixních nákladů žádoucí či ne. Vzhledem k tomu, že podstatnou část fixních nákladů tvoří služby (zejména odměny hráčů a trenérů), je na pováženu, zda by vedení nemělo nastavit pro hráče a trenéry jinak smlouvy ve smyslu toho, že by variabilní (motivační) složku jejich mezd tvořila větší část, než je tomu doteď. Díky tomu by se společnosti snížily fixní náklady, a tato variabilní složka (motivační) by byla společnost povinna vynakládat až při splnění daných cílů (například vyhrané zápasy). Dále by díky tomuto rozčlenění pomocí klasifikační analýzy mohla společnost lépe predikovat své ostatní závazky na delší období s poměrně slušnou přesností, a také by mohlo těchto informací využít vedení společnosti pro následné přesnější kalkulování či tvorbu rozpočtů.

10.2 Zavedení nákladových modelů

10.2.1 Sestavení nákladové funkce

Díky rozhovorům s vedením klubu bylo zjištěno, že klub dosud nepoužívá nákladové funkce, které mohou posloužit jako stanovení budoucích celkových nákladů. K možnosti stanovení nákladové funkce je znát fixní náklady v jednotlivých obdobích, ty byly zjištěny díky klasifikační analýze ve výše zmíněném návrhu. Dalším prvkem, který je potřeba k dosažení do vzorce znát je haléřový ukazatel, který se vypočítá podílem variabilních nákladů a tržeb. K co největší přehlednosti jsou všechny potřebné údaje k sestavení nákladové funkce uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8 Údaje k sestavení nákladové funkce (vlastní zpracování)

Položky	2019/20	2020/21	2021/22
Tržby (tis. Kč)	78 107	61 597	70 417
FN (tis. Kč)	59 746	53 303	53 843
VN (tis. Kč)	19 225	9029	14 041
h (VN/T)	0,2461	0,1466	0,1994

Při stanovení nákladové funkce vycházíme z níže uvedeného vzorce, který je následně aplikován v tabulce č. 9.

$$\text{Nákladová funkce} = FN + Q * h \quad (4)$$

Tabulka 9 Nákladová funkce pro jednotlivé sezony (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2019/20	$N = 59\,746 + Q * 0,2461$
2020/21	$N = 53\,303 + Q * 0,1466$
2021/22	$N = 53\,843 + Q * 0,1994$

Díky zavedení nákladové funkce znázorněné v tabulce č. 9 může podnik analyzovat celkové náklady, které bylo nutné vynaložit k provedení odhadovaných výkonů za stanovené období.

10.2.2 Využití metody dvou období

Z výše uvedených nákladových funkcí z tabulky č. 9 vybereme období s nejmenším a největším haléřovým ukazatelem, což je jedná o sezonu 2019/20 a sezonu 2020/21.

Tabulka 10 Odhad nákladové funkce pro budoucí sezony (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2019/20	$N = 59\,746 + Q * 0,2461$

2020/21	$N = 53\,303 + Q * 0,1466$
Budoucnost	$N = 56\,525 + Q * 0,19635$

Na základě zavedení nákladových funkcí by společnost mohla pomocí metody dvou období, která je zobrazena v tabulce č. 10 rovněž predikovat náklady pro následující roky, což nabízí určitý pohled do budoucnosti, který by mohl společnosti výrazně pomoci jako podklad pro strategických rozhodnutí.

10.3 Zavedení analýzy bodu zvratu

V návaznosti na uvedené informace v teoretické části práce je dalším návrhem analyzovat bod zvratu. Jelikož je v případě této společnosti obtížné s ohledem na specifičnost podnikání analyzovat pomocí naturálních jednotek, je zvoleno hodnotové vyjádření. Toto pojetí bodu zvratu definuje minimální částku, kterou podnik potřebuje utržit, aby byl schopen pokrýt své náklady. Toto vyjádření má následný vzorec:

$$q_{BZ} = \frac{FN}{1 - \frac{VN}{CV}} \quad (5)$$

V tabulce č.11 je znázorněn výpočet bodu zvratu v hodnotovém vyjádření pro všechna sledovaná období, přičemž data potřebná k výpočtu, tedy informace o výnosech, fixních a variabilních nákladech byla čerpána již z výše provedené nákladové funkce.

Tabulka 11 Výpočet bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)

Položky	2019/20	2020/21	2021/22
Tržby (tis. Kč)	78 107	61 597	70 417
FN (tis. Kč)	59 746	53 303	53 843
VN (tis. Kč)	19 225	9029	14 041
h (VN/T)	0,2461	0,1466	0,1994
q_{BZ} (tis. Kč)	79 253	62 458	67 253

Z analýzy bodu zvratu v tabulce č. 11 vyplývá, že nejnižší hodnotou pro jeho dosažení bylo v roce 2019/20 79,5 mil, v roce 2021/22 téměř 63 mil. a v roce 2021/22 necelých 67,5 mil. Z výsledků je patrné, že společnost ani v jednom ze sledovaných období bodu zvratu nedosáhla, což je určitě k zamyšlení proč, tomu tak bylo a jakým způsobem by měla společnost pracovat do budoucna. Je však potřeba opět zmínit, že v tomto odvětví podnikání není maximální zisk primárním cílem, avšak z pohledu řízení nákladů považují analyzovat každoročně bod zvratu za důležitou součást pro následné další kroky při přípravách rozpočtů, kalkulací atd.

10.4 Další možná doporučení

Tyto typy doporučení jsou spíše obecné, vzhledem k tomu, že využití praktických typů doporučení ohledně nákladů již bylo prezentováno několik. Tato doporučení se zaměřují se jak na příjmovou stránku, tak na zamyšlení ohledně budoucnosti.

10.4.1 Zvýšení návštěvnosti

Jako první teoretické doporučení je zvýšení návštěvnosti. Vzhledem k tomu, že příjmy ze vstupného zahrnují značnou část veškerých příjmů, stálo by za úvahu se zaměřit na to, jak dostat do ochozů co nejvíce diváků. Klub má na úrovni CHL mimořádnou návštěvnost. Neměl by se však skrz to uspokojovat, neboť by se stále měl porovnávat spíše s týmy ELH co se týče nejen hokejové stránky, ale rovněž po stránce návštěvnosti.

Marketing

Klub by mohl více podpořit marketing a propagaci klubu jako silné krajské značky. Vzhledem k tomu, že se pohybují v tomto klubu, je nutno uznat, že marketingová část se za poslední roky velmi zlepšila, ale pořád je na čem pracovat. Vytvářet značku je však nikdy nekončící běh.

Rodinné balíčky vstupenek

Mimo zlepšení marketingu by pro zvýšení návštěvnosti mohly pomoci rodinné balíčky vstupenek, které by zároveň přitáhly novou generaci fanoušků.

Čas domácích víkendových utkání

Dalším prvkem, který může pomoci k vyšší návštěvnosti je zvážení analýzy víkendových časů začátků domácích utkání. Běžně se začíná v 17:30, což je na dnešní dobu na víkend z mého pohledu poměrně pozdě. Stálo by určitě za to zanalyzovat názory fanoušků a utvořit

anketu ohledně začátků utkání, které by se mohly posunout na dřívější čas, klidně na 14:00 či 15:00.

Vybudování nového stadionu

Stavba nového stadionu byla v posledních letech velkým tématem, kdy v jednu chvíli už vypadalo, že se postaví nový stadion. Bohužel skrz neudělení dotace z tohoto plánu sešlo, avšak do budoucnosti je to zajímavá možnost, jak dostat více fanoušků do hlediště. Do nové, moderní, multifunkční arény by si jistě našlo cestu více diváků, nejen ze Zlína a okolí.

10.4.2 Zvýšení příjmů – strategický sponzor

Nalezení silného strategického partnera považují za další možnost výrazného ovlivnění příjmové stránky klubu. Musel by to však být investor, pro kterého nebude prioritou vydělat, jelikož v podmínkách tohoto podnikání je vidina výdělečného byznysu relativně nízká. Muselo by se tedy jednat o investora, který má kladný vztah ke sportu či osobní vztah přímo s klubem a bude ochotný do něho investovat své prostředky. V minulosti i současnosti určitě k takovým snahám dochází, avšak je zapotřebí zanalyzovat důvody, proč se zatím takto významný sponzor stále najít nepodařil.

10.4.3 Investice do mládeže

Masivní zvýšení investic a snaha o zefektivnění výchovy mládeže klubu může přinést snížení potřeby angažovat drahé hráče, často již v neproduktivním věku či cizince. Za předpokladu kvalitní mládeže, jako bývalo u klubu Berani Zlín zvykem může klub rovněž ušetřit spoustu finančních prostředků, neboť bude schopen využívat své talentované hráče v A-týmu. Díky největším talentům by klub rovněž inkasoval významné peněžní prostředky z odstupného v případě, že by některý z nich podepsal kontrakt v zámořské NHL. Cílem klubu by tedy mělo být primárně vychovávat tyto rozdílové hráče. Procento hráčů, kteří se dostanou až do NHL je samozřejmě velmi malé, avšak i ti, kteří by neměli světovou výkonnost by mohli klubu pomoci právě tím, že budou za něj hrát již v mladém věku. Alfa a omega je tedy, jak už bylo zmíněno mít propracovaný systém výchovy mládeže. Sledovat světové trendy, najmout odborníky a vytvořit ty nejlepší podmínky pro rozvoj mládeže. V rámci české republiky může být Zlín v dnešní době vzorem například Liberec či Třinec. Je však potřeba zmínit podstatnou věc, a to že otázka mládeže je spíše směřována na subjekt HC Berani Zlín z.s, který je provozovatelem mládežnického hokeje ve Zlíně, avšak vazba a propojenost na Berani Zlín, s.r.o. je velmi velká. Rovněž se tato otázka ohledně investic do

mládeže týká i Statutárního města Zlína, jakožto hlavním donátorem mládežnického hokeje. Je také potřeba zmínit, že všeobecná podpora sportu je v České republice ve srovnání se zahraničím jednoznačně nedostatečná.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo charakterizovat danou společnost, provést analýzu nákladů za období 2019/20, 2020/21 a 2021/22 a na jejím základě stanovit návrhy pro zlepšení řízení těchto nákladů.

Práce byla rozdělena na dvě hlavních části, a to teoretickou a praktickou. První, teoretická část sloužila jako rešerše dostupných literárních pramenů, které se zabývají problematikou podnikové ekonomiky, manažerského účetnictví a řízení nákladů společnosti. Proběhlo stručné vysvětlení základních ekonomických pojmů, představeno odlišné pojetí nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví. Dále bylo manažerské účetnictví a jeho techniky více detailněji vymezeno. Teoretická část pokračovala vysvětlením problematiky modelování nákladů a byla zakončena kapitolou kalkulací a jejich specifik.

Na tuto teoretickou část volně navázala praktická část, kde v první kapitole byly nejdříve uvedeny základní informace týkající se místa podnikání společnosti. Následovaly důležité specifikace odvětví profesionálního sportu a zmínění nejvýznamnějších odlišností proti klasickým odvětvím jako je produkt, zákazník, zdroje financování či postoje hodnocení výkonnosti. Pro připomenutí je potřeba opět zmínit nejvýznamnější skutečnost, a to, že vzhledem odvětví, v jakém se společnost nachází nelze očekávat, že by pravidelně dokázal vykazovat zisk, neboť hlavním cílem není maximalizovat zisk, ale je maximalizace užitku podobně produktu, kterým jsou hokejová utkání. Na toto podstatné zjištění navazoval výčet základních údajů o společnost týkající se právní formy či strukturu spolumajitelů. Důležitou částí první kapitoly byla jistě zmínka o historii společnosti, která je téměř 100 let dlouhá a velmi bohatá. Kapitola pokračovala představením organizační struktury, na kterou navazovalo představení majetkové finanční struktury, kdy obě tyto struktury vykazaly první rysy neobvyklostí při porovnání s běžnými výrobními společnostmi. Rovněž následně zmíněný vývoj hospodářského výsledku.

Druhá, důležitá kapitola praktické části této práce byly náklady. V této kapitole bylo provedeno základní, druhové členění finančního účetnictví, kdy přišla poprvé na zřetel informace, která ukazovala, že služby v každém sledovaném období představovaly podstatnou část celkových nákladů. Na toto rozčlenění nákladů dle druhů navázala horizontální a vertikální analýza, která ve své plné kráse ukázala specifičnost odvětví profesionálního sportu. Díky této kapitole vznikla následující kapitola, která shrnula do té doby veškeré poznatky, která ukazují pohled na současný stav řízení nákladů. V této kapitole

bylo zjištěno, že společnost využívá prvky manažerského účetnictví poměrně omezeně a více se soustředí na finanční pojetí, což je škoda. Dále byly zjištěno, že společnost využívá dlouhodobě kalkulace a sestavování rozpočtů, za což se hodí společnost pochválit.

Poslední a stěžejní kapitola dostala název návrhy na zlepšení a optimalizaci při řízení nákladů. Tato kapitola představila zajímavé podněty, které by společnosti mohly pomoci v oblasti řízení nákladů a při modelování budoucích nákladů. Prvním návrhem bylo využití klasifikační analýzy, díky které bylo rozčlenění nákladů dle vztahu k výkonu na fixní a variabilních. Druhým podnětem bylo zavedení nákladových modelů, a to sestavení nákladové funkce a využití metody dvou období. Podkladem pro tyto metody slouží právě rozčlenění nákladů na fixní a variabilní pomocí výše zmíněné klasifikační analýzy. Dalším, daty podloženým návrhu k optimalizaci řízení nákladů byla provedena analýza bodu zvratu v hodnotovém pojetí, která jasně definovala částky, které společnost musí dosahovat pro zaplacení všech nákladů a následné tvoření zisku. Posledními částí této kapitoly byla snaha podívat se do budoucnosti a nastítnit bez pomoci dat možnosti zvýšení příjmů pomocí vyšší návštěvnosti domácích utkání, zvýšení příjmů naleznutím strategického partnera a investicí do mládeže. Tato poslední opatření již spadají mimo cíle této práce, avšak s výhledem do budoucnosti se dají považovat jako velmi důležitá.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana a HORÁKOVÁ, Vladana, 2022. *Finanční řízení hotelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-523-8.

CROSSON, Susan V. and NEEDLES, Belverd E, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning. ISBN 978-1133958963.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0194-8.

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-9393-1.

DRURY, Colin, 2021. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage. ISBN 978-1-4737-7361-5.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W and BREWER, Petr C, 2012. *Managerial accounting*. New York: McGraw-Hill/Irwin. ISBN 978-0-07-811100-6.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. and GUAN, L, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western. ISBN 978-0324559675.

KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; REMEŠ, Daniel a ŠTEKER, Karel, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0563-2.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ekonomie. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-219-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky: 2., aktualizované vydání*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2034-5.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2016. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ. Daně a účetnictví.* Brno: Edika. ISBN 978-80-266-0885-1.

MRKVIČKA, Josef a STROUHAL, Jiří, 2014. *Manažerské finance.* 3., aktualiz. vyd. *Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice.* Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-86716-92-3.

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability.* Pořadí vydání: první. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7454-773-7

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* 2., aktualizované a rozšířené vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Účetnictví pro manažery. Účetnictví a daně.* Praha: Grada. ISBN: 80-247-1195-8.

STROUHAL, Jiří, 2012. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů.* Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0008-7.

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku.* Třetí, aktualizované vydání. *Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice.* Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-8798-507-6.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika: 5., aktualizované a doplněné vydání.* Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. *Podniková ekonomika.* 6., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. Praha: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví.* 3., aktualizované vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.

TAUŠL, Procházková a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti.* Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0689-9.

VALOUCH, Petr; SEDLÁČEK, Jaroslav; HÝBLOVÁ, Eva a KRÍŽOVÁ, Zuzana, 2010. *Finanční účetnictví.* Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5268-0.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. *Podniková ekonomika.* Grada. ISBN 978-80-247-4372-1.

WOUTERS, Marc; SELTO, Frank; HILTON, Ronald and MAHER, Michael, 2012. *Cost management: strategies for business decision*. London: McGraw-Hill Higher Education. ISBN 978-0-07-713239-2.

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

ZÁMEČNÍK, Roman; TUČKOVÁ, Zuzana a NOVÁK, Petr, 2009. *Podniková ekonomika I*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-701-9.

ŽIŽKA, Miroslav a MARŠÍKOVÁ, Kateřina, 2014. *Ekonomika podniku v teorii a příkladech*. Liberec: Technická univerzita v Liberci. ISBN 978-80-7494-126-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady na 1 ks
CHL	Chance liga
ELH	Extraliga ledního hokeje
FN	Fixní náklady
<i>h</i>	Haléřový ukazatel
p	Cena výrobku na 1 ks
q	Množství výrobků v ks
Q	Množství v peněžní hodnotě
s.r.o.	Společnost s učením omezeným
VH	Výsledek hospodaření
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Zjednodušená rozvaha (Martinovičová a kol, 2019, str. 45)	16
Obrázek 2 Pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, str. 28).....	19
Obrázek 3 Grafické znázornění fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)	25
Obrázek 4 Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, str. 92).....	29
Obrázek 5 Bodový diagram (Synek 2011, s. 97)	30
Obrázek 6 Grafické znázornění bodu zvratu (Taušl Procházková, 2018, s. 50)	32
Obrázek 7 Provozní páka při nízkém (podnik A) a vysokém podílu fixních nákladů (podnik B) (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47).....	33
Obrázek 8 Typový kalkulační vzorec (Král a kol, 2018, s. 151)	35
Obrázek 9 Retrográdní kalkulační vzorec (Král a kol, 2018, s. 154).....	36
Obrázek 10 Logo klubu Berani Zlín (beranizlin.cz)	44
Obrázek 11 Organizační struktura společnosti Berani Zlín, s.r.o. (vlastní zpracování).....	49
Obrázek 12 Výsledek hospodaření společnosti Berani Zlín, s.r.o. během sledovaných období (vlastní zpracování)	55
Obrázek 13 Graf průběhu nejvýznamnějších nákladových položek společnosti Berani Zlín, s.r.o. během sledovaných období (vlastní zpracování)	58

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Majetková struktura v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování).	51
Tabulka 2 Finanční struktura v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)....	53
Tabulka 3 Vývoj hospodářského výsledku v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování).....	54
Tabulka 4 Druhové členění vybraných nákladů v tis. Kč (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování).....	56
Tabulka 5 Horizontální analýza nákladů v % (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)	59
Tabulka 6 Vertikální analýza nákladů v % (účetní závěrka z justice.cz, vlastní zpracování)	60
Tabulka 7 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů v tis. Kč (interní materiály společnosti, vlastní zpracování)	67
Tabulka 8 Údaje k sestavení nákladové funkce (vlastní zpracování).....	69
Tabulka 9 Nákladová funkce pro jednotlivé sezony (vlastní zpracování).....	69
Tabulka 10 Odhad nákladové funkce pro budoucí sezony (vlastní zpracování)	69
Tabulka 11 Výpočet bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)	70

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: NÁZEV PŘÍLOHY