

Projekt úpravy kalkulace v hotelu Aplaus

Bc. Robin Klíčka

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Robin Klička**
Osobní číslo: **M16547**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt úpravy kalkulače v hotelu Aplaus**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte literární rešerši z oblasti kalkulací se zaměřením na ABC kalkulaci.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu kalkulací v hotelu Aplaus.
- Na základě provedené analýzy vytvořte projekt zavedení kalkulače ABC v hotelu Aplaus.
- Zhodnoťte přínosy a rizika projektu implementace kalkulače ABC.

Závěr

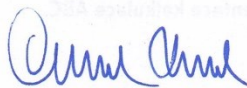
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

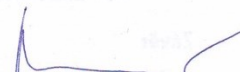
DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 9781408093931.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming. GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
PETŘÍK, Tomáš. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management). Praha: Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

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

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem diplomové práce je projekt úpravy kalkulace v hotelu Aplaus.

V teoretické části je popsána problematika nákladů, především definice, pojetí nákladů a jejich klasifikace. Dále jsou v diplomové práci popisovány kalkulace nákladů, předmět kalkulace, druhy a metody kalkulací. Závěrečná kapitola teoretické části se věnuje metodě ABC.

V analytické části je charakterizována společnost ELLA Litomyšl s.r.o. provozující hotel Aplaus. Následuje analýza současné ekonomické situace podniku a provedena analýza nákladů.

V projektové části je navržen projekt zavedení modelu ABC v hotelu Aplaus a následné zhodnocení projektu.

Klíčová slova:

náklady, klasifikace nákladů, kalkulace, kalkulační metody, ABC, analýza, projekt

ABSTRACT

The main goal of this diploma thesis is to design an adjustment of costing calculation in the Aplaus hotel.

The theoretical part explores different topics relevant to costs such as the cost definition and classification. Furthermore, it describes the concept of costing, the object of cost calculation and various costing methods. Final theoretical chapter is devoted to the method of ABC.

Analytical part of the diploma thesis describes the Ella Litomyšl Ltd. that runs the Aplaus hotel. The current economic situation of the company is analysed, and the cost analysis is performed.

Final chapters of the diploma thesis construct and evaluate a project of implementation of ABC in the Aplaus hotel.

Keywords: costs, cost classification, costing, costing methods, ABC, analysis, project

Tímto bych rád poděkoval své vedoucí diplomové práce paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za její odbornou pomoc, vstřícný přístup a cenné rady, které mi pomohly při zpracování diplomové práce. Dále bych rád poděkoval společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. a jejímu řediteli panu Davidu Fišerovi za poskytnutí dat a informací pro zpracování diplomové práce. Velké díky také patří celé mé rodině, která mi umožnila studovat a byla pro mne vždy velkou oporou.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE	13
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.3 ZÁKLADNÍ KLASIFIKACE NÁKLADŮ	14
1.3.1 Druhové členění nákladů.....	15
1.3.2 Účelové členění nákladů	15
1.3.3 Kalkulační členění nákladů	17
1.3.4 Náklady dle závislosti na změnách objemu výroby	17
2 KALKULACE NÁKLADŮ	20
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE	20
2.2 PŘIŘAZOVÁNÍ NÁKLADŮ OBJEKTU – NÁKLADOVÁ ALOKACE	20
2.2.1 Alokační fáze	22
2.2.2 Alokační principy	22
2.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	23
2.4 KALKULAČNÍ VZORCE	23
2.4.1 Všeobecný kalkulační vzorec	23
2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec	24
2.4.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady	25
2.4.4 Dynamická kalkulace	25
2.5 KALKULAČNÍ METODY	26
2.5.1 Absorpční kalkulace	26
2.5.2 Neabsorpční kalkulace	30
2.5.3 Moderní metody kalkulace	31
2.6 DRUHY KALKULACÍ	31
2.6.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování	31
2.6.2 Kalkulace z hlediska struktury	32
3 KALKULACE ABC	33
3.1 PODSTATA ACTIVITY BASED COSTING	34
3.2 VÝHODY A NEVÝHODY ZAVEDENÍ METODY ABC	35
3.3 TOK NÁKLADŮ A KLASIFIKACE NÁKLADŮ	35
3.4 ZÁKLADNÍ POJMY	36
3.4.1 Zdroje	36
3.4.2 Procesy	36
3.4.3 Aktivity	37
3.4.4 Nákladový objekty	38
3.4.5 Vztahové veličiny	39
3.5 ETAPY TVORBY KALKULACE ABC	39
3.5.1 Úprava účetních dat	39
3.5.2 Definice struktury ABC systému	39
3.5.3 Procesní nákladová analýza	40

3.5.4	Analýza aktivit	40
3.5.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	41
4	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	43
II	PRAKTICKÁ ČÁST	44
5	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	45
5.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	45
5.2	POLOHA HOTELU	46
5.3	POSKYTOVANÉ SLUŽBY	46
5.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	47
5.5	SWOT ANALÝZA PODNIKU	49
5.6	KONKURENCE	51
5.6.1	Konkurence dle obdobné úrovně služeb	51
5.6.2	Konkurence dle polohy hotelu	53
6	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉ EKONOMICKÉ SITUACE.....	55
6.1	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	55
6.2	ANALÝZA MAJETKOVÉ A FINANČNÍ STRUKTURY	56
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	59
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	59
7.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	61
7.3	ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	65
7.4	PRAKTICKÁ UKÁZKA SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACE	66
7.5	SHRnutí HLAVNÍCH NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACÍ	67
8	SHRnutí ANALYTICKÉ ČÁSTI	68
9	PROJEKT NÁVRHU KALKULAČNÍ METODY ABC.....	69
9.1	VYMEZENÍ PROJEKTU	69
9.2	NÁVRH ABC MODELU.....	70
9.2.1	Úprava účetních dat.....	70
9.2.2	Definice struktury ABC systému	71
9.2.3	Procesní nákladová analýza	75
9.2.4	Analýza aktivit	82
9.2.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	84
10	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	90
10.1	POROVNÁNÍ MODELU KALKULACE ABC SE SOUČASNÝM SYSTÉMEM	90
10.2	ČASOVÁ ANALÝZA	91
10.3	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	92
10.4	RIZIKA PROJEKTU	93
11	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	95
	ZÁVĚR	96
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	98
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	100
	SEZNAM OBRÁZKŮ	101
	SEZNAM TABULEK.....	102

SEZNAM PŘÍLOH.....	104
---------------------------	------------

ÚVOD

Jako téma diplomové práce bylo zvoleno téma projekt úpravy kalkulace v hotelu Aplaus, který je provozován společností ELLA Litomyšli s.r.o.

Jedním z hlavních důvodů výběru tohoto tématu se stal fakt, že sledování a následné řízení nákladů a s tím spojené kalkulace jsou v současné době velmi často skloňovanou problematikou téměř ve všech výrobních i nevýrobních podnicích od velikostně nejmenších až po ty největší.

Hlavním důvodem, proč velké množství podniků přichází se zavedením metody Activity Based Costing (ABC) do jejich podnikání je skutečnost, že tato metoda jim může přinést konkurenční výhodu. Metoda ABC poskytuje podnikům informace, které jsou hnací silou podnikání. Podnik, který má správné informace a umí je využívat, získává oproti konkurenci důležitou výhodu v řízení i rozhodování.

První tři kapitoly diplomové práce jsou zpracovány z hlediska teoretického. Nejprve bude čtenář seznámen s náklady, jejich definicí a se základním pojetím nákladů. Součástí této kapitoly bude také základní klasifikace nákladů, kde bude podrobněji popsáno druhové, účelové a kalkulační členění nákladů, které jsou nezbytné pro analytickou a projektovou část diplomové práce.

Teoretická část této práce bude pokračovat kalkulacemi nákladů. Bude vysvětlen pojem předmět kalkulace, nákladová alokace a kalkulační systém. Následovat budou kalkulační vzorce, metody a v závěru druhy kalkulací.

Ve třetí kapitole teoretické části diplomové práce bude čtenářovi přiblížena problematika metody ABC. Součástí bude také definování základních pojmů této metody a seznámení čtenáře s fázemi tvorby kalkulace ABC.

V analytické části diplomové práce bude představen hotel Aplaus a společnost ELLA Litomyšl s.r.o., která je provozovatelem. Bude představena poloha hotelu, poskytované služby a organizační struktura společnosti. Součástí této části bude také analýza ekonomické situace a analýza nákladů včetně ukázky současného systému kalkulace.

V projektové části bude autorem navržena kalkulační metoda ABC pro ubytovací úsek a její implementace do hotelu Aplaus. V této části diplomové práce budou za pomoci teoretických znalostí z úvodní části popsány jednotlivé etapy zavedení metody ABC a následně určeny náklady pro jednotlivé nákladové objekty.

V závěru projektové části bude celý projekt zhodnocen, porovnán se současným systémem kalkulace a bude uvedena časová náročnost a rizika projektu.

CÍLE A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE

Diplomová práce má za cíl projekt úpravy kalkulace ubytovacích služeb v hotelu Aplaus v Litomyšli aplikací kalkulační metody ABC. Projekt je zpracován pro provozující společnost ELLA Litomyšl s.r.o. Cílem projektu je zpřesnit stávající stav kalkulačních metod, které v současné chvíli nejsou zcela objektivní a dostatečně podrobné. Pro efektivní řízení nákladů je pro společnost nutná správná analýza nákladů a spotřeba nákladů jednotlivými nákladovými objekty.

Aby bylo možné dosáhnout hlavního cíle projektu, je nutné naplnit dílčí cíle diplomové práce. Je zapotřebí provést průzkum literárních zdrojů s tematikou nákladů a kalkulací a s podrobnější rešerší pro kalkulační metodu ABC, a to za využití české i zahraniční odborné literatury.

Dalším cílem práce je zhodnocení ekonomické situace a zanalyzování současného stavu nákladů společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. Součástí tohoto cíle je také analýza současného systému kalkulací. Ke splnění tohoto cíle byla použita analýza dat z výkazu zisků a ztrát a z výkazu rozvaha.

Projektová část je zaměřena na zavedení metody ABC na základě zjištěných nedostatků v analytické části práce. K tomu byly použity data z předchozích analýz, výkazů zisku a ztrát a odborných odhadů od zaměstnanců společnosti.

Posledním dílčím cílem práce je zhodnocení nově navrženého projektu úpravy kalkulace metodou ABC.

Lze shrnout, že hlavními metodami, které budou v praktické části využity jsou metoda analýzy, metoda syntézy a dále SWOT analýza.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE

Náklady jsou pro každý podnik velmi důležitou veličinou. Veškerá manažerská rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů s výnosy, to znamená porovnání, za kolik podnik nakoupil a jaký z toho měl zisk.

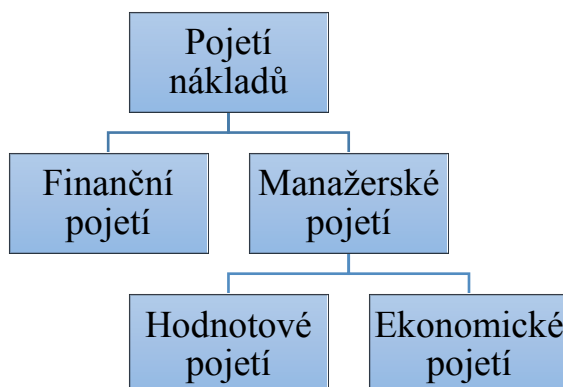
1.1 Definice nákladů

Náklady jsou považovány za pokles ekonomického prospěchu během účetního období. Ke snížení ekonomického prospěchu může dojít ve formě úbytku či snížení aktiv nebo zvýšením závazků. Jedná se tedy o takový úbytek ekonomického prospěchu, který povede k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáváním vlastníky (Hinke & Bárková, 2017, s. 96). Náklady jsou spojovány s úbytkem nepeněžního aktiva, se vznikem závazku nebo s úbytkem peněz. (Landa, 2006, s. 161)

Jinou definici nákladů prezentují ve své knize Synek, Kislingerová (Synek & Kislingerová, 2010, s. 39), kteří náklady definují jako „peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“

1.2 Pojetí nákladů

Pro náklady se podle autorů Popeska a Papadaki (2016, s. 27) používá dvojí základní pojetí. Prvním je finanční pojetí nákladů, které se uplatňuje ve finančním účetnictví. Druhým pojetím je manažerské pojetí nákladů, které se uplatňuje v rámci manažerského účetnictví. Náklady jsou jinak chápány ve finančním účetnictví a jinak v manažerském účetnictví. V případě manažerského lze náklady dále klasifikovat na hodnotové pojetí a na ekonomické pojetí nákladů.



Obr. 1 Pojetí nákladů (Hansen, Mowen & Guan, 2009, s.6)

Autoři Popesko a Papadaki (2016, s. 27) definují finanční pojetí nákladů jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo naopak přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Král uvádí, že finanční pojetí se nejčastěji využívá ve finančním účetnictví. (Král, 2010, s.60.) Synek ve své publikaci doplňuje, že finanční pojetí nákladů, které je využíváno ve finančním účetnictví, je především určené pro externí uživatele. (Synek, 2007, s. 78)

Manažerské pojetí nákladů vzniklo na základě důvodu, že účetní náklady nepostačují dostatečně a nemají úplnou vypovídací hodnotu pro manažerské rozhodování. V manažerské pojetí se pracuje se skutečnými (ekonomickými) náklady. Tyto náklady v sobě zahrnují i náklady oportunitní neboli alternativní. Oportunitní náklady jsou nazývány také jako náklady obětované příležitosti, které lze definovat jako částku peněz, která je ztracena, když zdroje nejsou použity na nejlepší ušlou variantu. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s.58) V manažerském rozhodování je dále možné specifikovat náklady relevantní (přírůstkové) a náklady irelevantní (utopené). Přírůstkové náklady jsou ty, které se mění v závislosti na vydání určitého rozhodnutí. Náklady utopené jsou takové náklady, které žádným možným rozhodnutím není manažer schopen ovlivnit a jsou tedy neměnné. (Wöhe & Kislíngrová, 2007, s. 305)

Hodnotové pojetí nákladů má za cíl poskytnout manažerovi informace, které jsou potřebné pro každodenní běžné řízení a kontrolu. Jedná se o převedení kvantitativní spotřeby ekonomických zdrojů do peněžní formy. Spotřebované ekonomické vstupy se u hodnotového pojetí oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 28) Podle autorů Landy a Poláka lze do nákladů zahrnout i kalkulační náklady, které nejsou uvedeny ve finančním účetnictví. (Landa & Polák, 2008, s. 7)

Ekonomické pojetí nákladů je podle Popeska a Papadaki nejvíce se lišícím od finančního pojetí. Toto pojetí souvisí s konceptem oportunitních nákladů a odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 28)

1.3 Základní klasifikace nákladů

Aby bylo možné náklady správně řídit, je nutné je správně rozčlenit do stejnorodých skupin. Je velké množství způsobů, jak náklady členit, je však důležité si při členění uvědomit, že musí být vyvoláno účelovou potřebou to znamená k řešení určitých otázek a rozhodnutí. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 28).

1.3.1 Druhové členění nákladů

Soustředování nákladů do stejných skupin podle činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, investiční majetek, práce) se nazývá druhové třídění nákladů. Základní otázkou, na které toto členění odpovídá je: Co bylo spotřebováno? (Synek, 2011, s. 81) Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliva e energie, provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.),
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné). (Fíbrová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 100)

V účtové osnově a ve výkazu zisku a ztrát se uplatňuje podrobnější druhové členění. Dále je toto členění důležité pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy jako jsou například výpočet zisku, analýzy dílčích nákladovostí aj.) Podle Synka nákladové druhy představují externí náklady. Jedná se o náklady prvotní a náklady druhotné. Prvotní náklady jsou ty, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (například spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů, jsou to interní náklady. (Synek, 2007, s. 79)

Král uvádí, že výhodou tohoto způsobu členění nákladů je jednoduchost a nenáročnost zpracování, jelikož veškeré informace o druzích nákladů pocházejí z finančního účetnictví. Je však nutné náklady sledovat na účtech analytických a ne syntetických, kde není jasné, jaký náklad a kdy byl spotřebován. Největší nevýhodou druhového členění je absence vztahu mezi spotřebou nákladů a podnikovými výkony. (Král, 2010, s. 70)

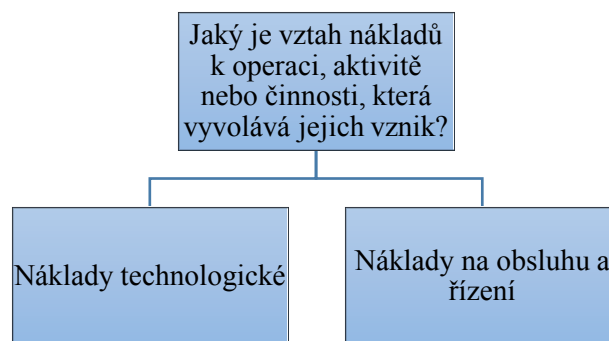
1.3.2 Účelové členění nákladů

Jelikož druhové členění není schopné klasifikovat náklady ve vztahu k účelu jejich vynaložení je pro manažery obvykle nedostačující a využívá se dále členění účelové. Manažerské rozhodování není orientováno na analýzu druhu spotřebovávaného nákladu, ale spíše na účel, k němuž byly náklady vynaloženy.

Synek uvádí, že náklady je účelově možné třídit také podle místa vzniku a odpovědnosti, to je podle vnitropodnikových útvarů (středisek). Toto členění spočívá v odpovědi na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Podle velikosti podniku a složitosti výroby se náklady člení v několika úrovních. (Synek, 2007, s. 79)

Náklady lze členit na náklady výrobní činnosti pod které spadají náklady hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby a na náklady nevýrobní činnosti, které v sobě skrývají náklady na odbyt, správu, zásobování atd. (Synek, 2007, s. 79)

Dále v účelovém členění jsou náklady ve výrobě rozděleny na technologické a na náklady na obsluhu a řízení. Rozdělují se například zda, byl určitý osobní náklad (mzda) vynaložen přímo na výrobu daného produktu, nebo zda byl vynaložen na administrativu. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 34)



Obr. 2 Účelové členění nákladů - technologické, na obsluhu a řízení (Popesko & Papadaki, 2016, s. 34)

Pokud jsou náklady bezprostředně vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí jedná se o náklady technologické. Nejjednodušším příkladem je například spotřeba dřeva při výrobě konkrétního kusu nábytku. Druhou skupinou nákladů v rámci tohoto členění jsou náklady na obsluhu a řízení. Slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jako příklad nákladů na obsluhu a řízení je možné uvést IT náklady nebo například mzdy účetních nebo manažerů. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 34)

Rozdělení na technologické náklady a náklady na obsluhu řízení se obvykle nepoužívají, častěji používaným dělením nákladů je rozdělení na náklady jednicové a režijní. Jedná se o členění nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu. Jednicové náklady jsou přímo vyvolány konkrétní jednicí výkonu. Stanovují se poměrně jednoduše pomocí norem spotřeby. Režijní náklady souvisí s technologickým procesem jako s celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů, zahrnují náklady na obsluhu a řízení. Jsou stanoveny rozpočtem nákladů na určité časové období, popřípadě u pro určitý předpoklá-

daný objem výkonů za toto období. Jako příklad jednicových nákladů lze uvést náklady na jednicový materiál nebo mzdové náklady výrobních dělníků, jako příklad režijních nákladů lze uvést odpisy strojů nebo pronájem výrobní haly. (Lazar, 2012, s. 12)



Obr. 3 Účelové členění nákladů - jednicové, režijní (Popesko & Papadaki, 2016, s. 35)

1.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů zodpovídá otázku: Na které služby, nebo výrobky byly náklady vynaloženy? Z důvodu možnosti zjištění rentability (zisku) jednotlivých výrobků či služeb a řízení výrokové struktury je pro podnik toto členění velmi důležité. Na základě členění je podnik schopen konat další manažerská rozhodnutí jako například, zda výrobek koupit nebo vyrobit, zda určitou činnost zajistit vlastními silami nebo zajistit dodavatelsky a podobně. Přesně vymezený výkon je kalkulační jednicí.

Rozdělení nákladu na přímé a nepřímé souvisí s přiřazením nákladů na kalkulační jednici. Přímé náklady přímo souvisejí s určitým druhem výkonu, zatímco nepřímé náklady souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek. (Synek, 2007, s. 80)

Také Drury (2004, s. 30) ve své publikaci popisuje základní rozdíl mezi přímými a nepřímými náklady v tom, že přímé náklady lze specifikovat a exkluzivně identifikovat konkrétním nákladovým objektům, zatímco u nákladů nepřímých toto přiřazení není možné.

Rozdíl mezi účelovým a kalkulačním členěním nákladů spočívá v rozdílu, že u účelového členění se náklady vztahují k jednici výkonu, zatímco v rámci kalkulačního členění se náklady vztahují vůči druhu výkonu, tedy k více jednicím. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 36)

1.3.4 Náklady dle závislosti na změnách objemu výroby

Dalším možným členěním nákladů je dle závislosti na změnách objemu výroby. Členění nákladů dle objemu výroby pomáhá, aby bylo možné zodpovědět následující otázky

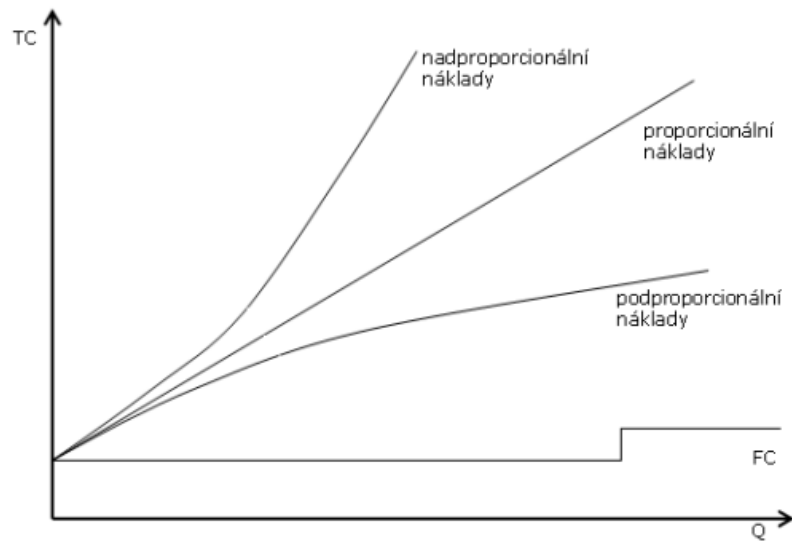
- Jaký by měl být plánovaný objem výkonů pro následující rok?
- Měli bychom snížit cenu s cílem zvýšit objem výroby?

- Který model odměňování zaměstnanců pro nás bude výhodnější? Úkolová, nebo časová mzda? Kombinace obou způsobů?
- Jak se změní náklady a výnosy?

V rámci tohoto členění jsou rozlišovány tři základní kategorie nákladů. Náklady variabilní, náklady fixní a náklady smíšené. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 38)

Při tomto třídění však dochází ke dvěma problémům. Prvních z nich, je že není vždy jednoduché určit, zda položka patří do nákladů fixních či variabilních. Druhým problémem je způsob evidence a vykazování nákladů. V současnosti jsou totiž účetní systémy zakládány na evidenci nákladů v druhovém, popřípadě účelovém členění, které je velmi nepřesné, co se týká vztahu k jejich fixnímu nebo variabilnímu charakteru. (Landa & Polák, 2008, s. 13)

Variabilní náklady lze definovat jako náklady, jejichž výše se mění na základě změny objemu výroby, ne vždy však změna nákladů musí být přímo úměrná změně objemu výroby. Příkladem variabilních nákladů může být například materiál potřebný k výrobě daného výrobku. V praxi je možné se setkat se třemi typy celkových variabilních nákladů. Prvním typem jsou variabilní náklady proporcionální. Jedná se o takové variabilní náklady, které se přímo úměrně mění se změnou objemu výroby. Druhým typem variabilních nákladů jsou náklady podproporcionální. Tyto náklady s rostoucím objemem výroby nerostou přímo úměrně k počtu produkce, ale rostou pomaleji. Posledním typem variabilních nákladů jsou náklady nadproporcionální. Tyto náklady jsou opakem k nákladům podproporcionálním, to znamená že s rostoucím objemem výroby tyto náklady rostou rychleji než objem výroby. Jako příklad takovýchto nákladů lze uvést náklady na práci přesčas či příplatky za směny o svátcích či v noci. Obdobou těchto typů celkových variabilních nákladů jsou u průměrných variabilních náklady progresivní, konstantní a degresivní. (Král, 2010 s. 73)



Obr. 4 Závislost celkových variabilních nákladů na změnách objemu výroby (Novotný, 2007, s. 41)

Popesko a Papadaki (2016, s. 39) definují fixní náklady jako „náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace, v průběhu určitého časového období“. Typickým znakem fixních nákladů je, že jsou vynakládány jednorázově a bez ohledu na objem výroby. Fixní náklady jsou také typické tím, že celkové při různých úrovních aktivity podniku jsou celkové fixní náklady neměnné, zatímco jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonu podniku snižují.

Stejně jako u variabilních nákladů tak i nákladů fixních lze náklady rozdělit podle ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu využití výrobní kapacity na umrtvené fixní náklady a na vyhnutelné fixní náklady. Umrtné fixní náklady jsou takové, které se většinou vynakládají před zahájením výrobního či podnikatelského procesu. Jedná se o takzvané náklady investičních rozhodnutí. Vyhnutelné fixní náklady vznikají stejně v důsledku kapacitního zajištění podnikatelského procesu, ale nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím. (Král, 2010 s. 74)

Velmi častým jevem, který v praxi nastává je, že část nákladových položek podniku vykazuje smíšený charakter a obsahuje jak variabilní, tak fixní složku nákladů. Příkladem takového smíšených nákladů může být spotřeba elektrické energie. Tento typ nákladů lze označit za semi-variabilní náklad. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 40)

Další specifickou kategorií nákladů jsou skokově fixní náklady také označovány jako semi-fixní náklady. Jde o náklady, které mají po určitou dobu činnosti fixní charakter, avšak po dosažení určitého objemu produkce skokově rostou. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 40)

2 KALKULACE NÁKLADŮ

Martinovičová a kol. (2014, s. 68) ve své publikaci uvádí, že kalkulace je považována za jeden z nejstarších a nejvíce používaných nástrojů pro řízení nákladů. Činnost, která slouží k určení nákladů na konkrétní výkon, je nazývána kalkulace nákladů.

Další možnou podobu definice kalkulace je možné najít v publikaci Macíka (1994, s. 6), který ji popisuje jako „*Kalkulace je vlastně jiný název pro výpočet, výpočetní postup. V podnikové hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon*“.

Podle Synka (2007, s. 98) je kalkulace nákladů písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.

Landa s Polákem (2008, s. 35) uvádějí, že kalkulace může mít tři významy. Prvním významem pojmu kalkulace je činnost pro stanovení nákladů na výkon, druhým významem je výsledek dané činnosti. Posledním, třetím významem podle Landy a Poláka je možno kalkulaci chápat jako část informačního systému společnosti. (

Jasně definovaný pojem kalkulace je možné také najít v publikaci Popeska a Papadaki (2016, s. 59), kteří ji definují jako „*propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy, tedy kalkulační jednici, či nákladový objekt*“.

2.1 Předmět kalkulace

Za předmět kalkulace se považuje určitý prováděný výkon, který je vytvářen podnikem. Na základě toho je možné předmětem kalkulace stanovit kalkulační jednici a kalkulační množství. Kalkulační jednici je možno definovat jako konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který jsou náklad a další hodnotové veličiny přiřazeny. Kalkulačním množstvím je považováno vyjádření určitého počtu kalkulačních jednic, pro které jsou zjišťovány celkové náklady. (Fibrová a kol., 2007, s. 195)

2.2 Přiřazování nákladů objektu – nákladová alokace

Jedním z hlavních problémů, na které je možné v rámci nákladových kalkulací narazit je přiřazování nákladů objektu alokace.

Drury (2004, s. 58) uvádí, že alokace nákladů je proces přiřazení nákladů v případě, že neexistuje přímá vazba mezi náklady a určitým nákladovým objektem.

Přiřazování nákladů objektu alokace je obecně označováno jako nákladová alokace. Nákladová alokace je součástí obecného přiřazování nákladů nákladovému objektu. Přiřazo-

vání nákladů má za cíl stanovit objem nákladů přiřazených nákladovému objektu či výkonu. Náklady, které jsou definovanému objektu přiřazovány, se klasifikují na základě kalkulačního členění nákladů. Na základě přímé exkluzivní vazby, která existuje mezi nákladovou položkou a objektem alokace, lze v rámci přiřazování nákladů přiřadit náklady přímé. Opačná situace nastává u nákladů, které nelze přímo objektu přiřadit z důvodu toho, že jsou vynakládány společně pro více nákladových objektů. Tyto náklady jsou označovány za nepřímé. V případě přiřazení nepřímých nákladů nákladovému objektu je nutné použít určitý přepočít, který pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu. V tomto případě je používán pojem nákladová alokace. Jedná se tedy o proces, který je využíván v případě, že neexistuje přímá exkluzivní vazba mezi nákladem a výkonem. Pro nákladovou alokaci nepřímých nákladů je používána vztahová veličina, ta je obvykle nazývána jako rozvrhová základna. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 60)



Obr. 5 Přiřazení nákladů objektu (Popesko & Papadaki, 2016, s. 61)

Pro podnik je velmi důležité si správně zvolit rozvrhovou základnu, jelikož na ní závisí přesnost, s jakou je kalkulace schopna vyčíslit náklady související s kalkulovaným výkonem.

Tab. 1 Příklad volby rozvrhové základny (Popesko & Papadaki, 2016, s. 61)

skupina nákladů	rozvrhová základna
režijní náklady ruční montáže	přímé mzdy
režijní náklady strojové výroby	strojhodiny
režijní náklady úseku nákupu	přímý materiál
režijní náklady obchodního úseku	přímé náklady

Cílem nákladové alokace je přiřadit objektu ty náklady, které daný objekt vyvolal. K tomu může pomoci zvolení takové rozvrhové základny, která je skutečným měřítkem vzniku těchto nákladů. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 62)

2.2.1 Alokační fáze

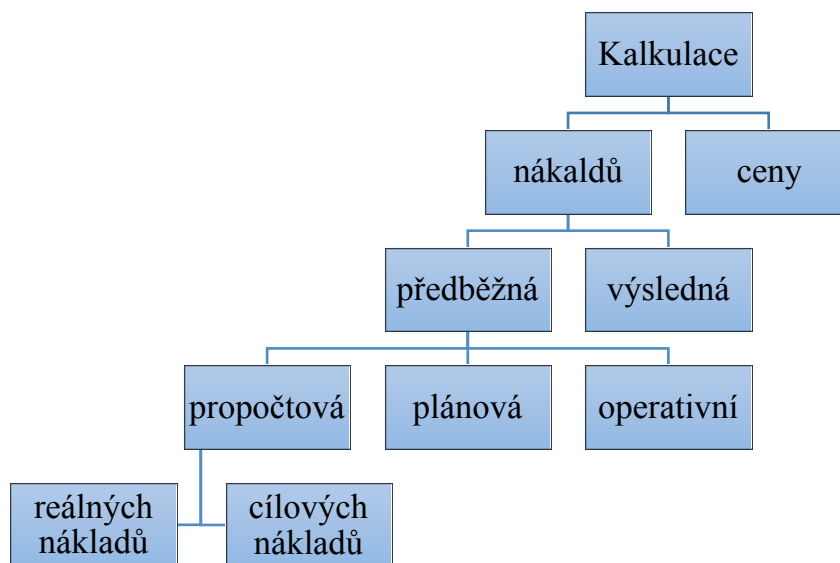
Alokační fázi je dílčí část úplného procesu přiřazování nákladů finálním výkonům. Obvykle jsou uváděny tři alokační fáze. První fáze alokace má za cíl přiřadit přímé náklady objektu alokace, který vyvolal jejich vznik. U jednicových nákladů se může jednat o přímo o finální výrobek. Vyjádření co nejpřesnějšího vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik má za cíl druhá fáze alokace. Ve třetí a poslední fázi alokace je cílem co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 62)

2.2.2 Alokační principy

Společně s určením rozvrhové základny je zapotřebí zvolit alokační princip, který bude volbou rozvrhové základny aplikován. Rozdělují se tři základní typy alokačních principů. Princip příčinné souvislosti nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování. Princip příčinné souvislosti vychází z úvahy, že každý výkon by měl být zatížen pouze těmi náklady, které příčinně vyvolal. Tento princip je primární a zbylé dva, by měli přijít na řadu, kdy tento princip není možné použít. Princip únosnosti nákladů se uplatňuje především v situacích, kdy se kalkulace využívá pro účely tvorby cen. Tento princip odpovídá na otázku: jakou výši nákladů je schopen „unést“. Poslední princip průměrování, by se měl využít v případě, že předchozí princip není možné aplikovat. Tento princip se orientuje na otázku, jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek.

2.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je považován jako elementární nástroj při řízení nákladů na výkony v podniku a je tvořen souborem kalkulací a vztahy mezi nimi (Hradecký a kol., 2008, s. 192). Král ve své publikace uvádí, že prvky systému kalkulací se odlišují. Velmi důležitým kritériem je u kalkulací rozpoznat, zda jsou základem pro strategické řízení, taktické řízení nebo pro kontrolu prováděných výkonů podniku (Král, 2010, s. 192).



Obr. 6 Kalkulační systém (Popesko & Papadaki, 2016, s. 69)

2.4 Kalkulační vzorce

V případě uspořádání jednotlivých typů nákladů, které jsou přiřazeny určité kalkulační jednici je možné mluvit o kalkulačním vzorci. V následující části jsou uvedeny základní typy kalkulačních vzorců. Tyto vzorce jsou však velmi často upravovány a modifikovány jednotlivými podniky tak, aby co nejvíce vyhovovaly jejich potřebám. (Landa & Polák, 2008, s. 39)

2.4.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Většina podniků v České republice používá všeobecný kalkulační vzorec. Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách. Všeobecný kalkulační vzorec obsahuje doporučené kalkulační položky. Struktura položek nákladů ve všeobecném kalkulačním vzorci pochází z centrálního plánování, které bylo vyžadováno před rokem 1989. Vzorec představoval určitou standardizovanou variantu kalkulace, kterou jednotlivým podnikům nařizovala vyhláška tehdejšího ministerstva hospodářství. Cílem této vyhlášky bylo zajistit

dohled nadřízených orgánů nad tvorbou kalkulací a cen v průmyslu. Podoba všeobecného kalkulačního vzorce, nebo také typového kalkulačního vzorce je následující (Synek, 2007, s. 99, Popesko & Papadaki, 2016, s. 71):

Tab. 2 Typový kalkulační vzorec (Synek, 2007, s. 99)

typový kalkulační vzorec
1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie
vlastní náklady výroby (provozu)
5. správní režie
vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady
úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk (ztráta)
cena výkonu (základní)

Základním prvkem typového kalkulačního vzorce je klasifikace nepřímých nákladů do tří vrstev. V první fázi vzorce se k přímým nákladům přičtou výrobní (provozní) režie, v druhé fázi se k nákladům výkonu přičtou správní režie. V poslední třetí fázi se přičítají odbytové náklady a zisková přírážka (Popesko & Papadaki, 2016, s. 71).

2.4.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Cílem retrográdního kalkulačního vzorce je zaznamenat rozdíl mezi nákladovou a cenovou kalkulací. Jeho využití je především v nabídkovém řízení, kde slouží jako podklad pro vyjednávání s odběratelem. Postup retrográdního kalkulačního vzorce vychází z úrovně zisku, který musí společnost vytvořit a z cenových úprav jako jsou například slevy. Tato hodnota je následně porovnávána s předpokládanými náklady (Landa & Polák, 2008, s. 40). Popesko a Papadaki (2016, s. 73) uvádí, že principy retrográdního vzorce se uplatňují při použití takzvané kalkulace cílových nákladů, která je v současné době hojně využívána v automobilovém a elektrotechnickém průmyslu.

Tab. 3 Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko & Papadaki, 2016, s. 73)

retrogradní kalkulační vzorec
základní ceny výkonu
- dočasná cenová zvýhodnění
- slevy zákazníkům
sezónní
množstevní
cena po úpravách
- náklady
zisk (jinak vyjádřený přínos)

2.4.3 Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady

V souvislosti s turbulentním prostředím je pro značnou část firem velmi důležité implementovat do kalkulačního systému schopnost sledovat míru využití výrobních kapacit. Na základě toho byly definovány kalkulační vzorce, které zkoumají fixní a variabilní část nákladů zvlášť. Díky tomu je možné sledovat vztah nákladů výkonu k stupni využití fixních zdrojů (Popesko & Papadaki, 2016, s. 73).

Tab. 4 Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady (Popesko & Papadaki, 2016, s. 73)

kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady
cena po úpravách
- variabilní náklady výrobku
přímé (jednicové) náklady
variabilní režie
marže
- fixní náklady v průměru připadající na výrobek
zisk v průměru připadající na výrobek

2.4.4 Dynamická kalkulace

Na kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady následně navazuje dynamická kalkulace, která ho dále rozvíjí. Dynamická kalkulace funguje na principu odděleného sle-

dování přímých a nepřímých nákladů a členění podle fází reprodukčního procesu.

V případě této kalkulace je možno říci, že rozšiřuje také typový kalkulační vzorec o vypočítací schopnost a o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů (Popesko & Papadaki, 2016, s. 74)

Tab. 5 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Popesko & Papadaki, 2016, s. 74)

kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci	
přímé (jednicové) náklady	
ostatní přímé náklady	- variabilní - fixní
přímé náklady celkem	
výrobní režie	- variabilní - fixní
náklady výroby	
prodejní režie	- variabilní - fixní
náklady výkonu	
správní režie	
plné náklady výkonu	

2.5 Kalkulační metody

Důležitým pojmem v kapitole kalkulace nákladů je kalkulační metoda. Jedná se o způsob stanovení a zjištění hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Metoda kalkulace je obecně závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednotci. výpočtu kalkulace. (Král, 2010, s. 182)

2.5.1 Absorpční kalkulace

Absorpční kalkulace jsou také nazývány jako kalkulace úplných nákladů. V absorpčních kalkulacích jsou zahrnuty všechny náklady podniku či organizační jednotky. Jednou z kalkulací, které patří do absorpčních kalkulací je kalkulace dělením.

O kalkulaci dělením je možné říci, že se jedná o nejjednodušší metodu nákladové. Kalkulace dělením kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonu (Popesko & Papadaki, 2016, s. 82). Předpokladem, aby bylo možné tuto kalkulaci sestavit je kromě produkce stejnorodého výkonu také absence změn stavů polotovarů a hotových výrobků (Wöhe a kol., 2007, s. 865).

Prostá kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením je nejčastěji využívána v hromadné výrobě jako je například těžba nerostných surovin, potravinářská výroba a ve strojírenství, kde je omezené množství výrobního sortimentu.

V této kalkulaci se náklady na kalkulační jednici n zjišťují podle položek kalkulačního vzorce dělením úhrnných nákladů N za období počtem kalkulačních jednic q vyrobených v období (Synek, 2007, s. 102).

$$n = \frac{N}{q} \quad (1)$$

kde:

n jsou náklady na kalkulační jednici

N úhrnné náklady N za období

q počet kalkulačních jednic

Stupňovitá kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace dělením se používá v případě, kdy se liší počet vyrobených a prodaných výrobků, přičemž výrobní, správní nebo odbytové výkony musí být odděleny. Na základě toho se zabezpečí, aby v daném období nebyly zatěžovány odbytovými, popřípadě správními náklady výrobky, které nebyly prodány. Uplatnění této metody je ve fázové výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stupni (fázemi). Kalkulace je sestavována jednotlivě pro každý výrobní stupeň. Tato metoda je především využívána v chemické výrobě (Synek, 2007, s. 103).

Kalkulace dělením poměrovými čísly

Pro podniky, kde je velké množství stejnorodých výkonů, které nejsou dokonale homogenní, ale liší se pouze určitou měřitelnou veličinou, jakou může být hmotnost, velikost, rozměr, doba trvání produkčního procesu, objem, pracnost nebo jakost je možné využít metodu kalkulace dělení s poměrovými čísly. Tato metoda bývá také nazývána jako kalkulace dělení s ekvivalenčními čísly a jedná se o zvláštní případ kalkulace dělením. Poměrová čísla jsou určena podle poměru přímých mezd, spotřeby času na výrobu, nebo ceny výrobku. Poměrové číslo je vyšší, čím je větší složitost výroby daného výrobku. Jedná se o kal-

kulaci dělením, kdy celkové náklady se dělí součtem jednotlivých kusů násobených poměrovým číslem. Tím se získají náklady na přepočtenou jednici, přičemž celkové náklady produktu se násobí příslušným poměrovým číslem a získanými náklady na přepočtenou jednici (Hradecký a kol., 2008 s. 190; Popesko & Papadaki, 2016, s. 83; Synek 2007, s. 104)

Přirážková kalkulace

Jedná se o kalkulaci, která je vhodná ve výroбах různých výrobků, kde probíhá sériová či hromadná výroba. V počátku kalkulace je nutné si náklady rozdělit do dvou skupin na náklady přímé a náklady režijní. Přímé náklady se vypočítají přímo na kalkulační jednici. U režijních nákladů je postup složitější. Režijní náklady se zjišťují pomocí uvolené základny a zúčtovací přirážky jako přirážka k přímým nákladům. Přirážku je možné stanovit dvojími postupy. Prvním možným postupem je stanovit ji na základě procenta, které vypočítáme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený na rozvrhovou základnu. Druhou možností stanovení přirážky je za pomoci sazby. Sazba se vypočítá jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. Snahou by mělo být vykazovat co nejvíce nákladů ve formě přímých nákladů. (Synek, 2007, s. 105)

$$\text{výpočet rozvrhové základny} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \cdot v \% \quad (2)$$

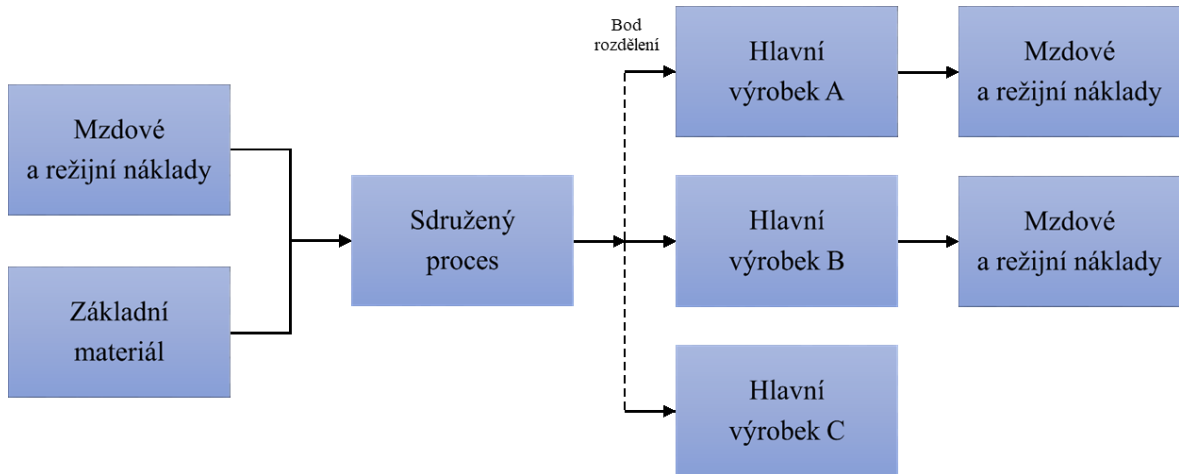
Metoda strojových přirážek

Metoda, kterou je možno zařadit k přirážkovým kalkulacím. Spočívá v zjišťování nákladů pro každý stroj, popřípadě pro skupinu stejných strojů a jejich součet za zúčtovací období dělíme počtem hodin provozu stroje, popřípadě využitelným časovým fondem. Na základě zjištění nákladů se získá přirážka režie na jednu hodinu příslušného stroje. Jedná se o metodu, která zpřesňuje kalkulace. Je však náročná pro svoji potřebu vzorné evidence a náročných výpočtů. Využívá se především v mechanizovaných a automatizovaných výroбах. (Synek, 2007, s. 106)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě je také nazývána kalkulací ve vázané výrobě nebo kalkulací sdružených výkonů. Používá se ve výrobních podnicích, kde v jednom technologickém postupu vzniká několik druhů výrobků takzvaných sdružených výrobků. Ty jsou charakteristické tím, že až do určitého bodu jsou součástí jednoho výrobního procesu. Tento bod je nazýván bodem rozdělení. Příkladem takové výroby může být výroba plynu z uhlí, kde současně kromě plynu vzniká také koks, dehet, čpavek a benzol. V tomto případě je po-

třebné vzniklé „sdružené“ náklady rozdělit na jednotlivé výrobky. Pro rozdělení nákladů je možno využít dvou metod. První je zůstatková metoda kalkulace, druhou je rozčítací metoda kalkulace (Popesko & Papadaki, 2016, s. 89; Synek, 2007, s. 107).



Obr. 7 Výrobní proces se sdruženými výrobky (Popesko & Papadaki, 2016, s. 90)

Rozčítací metoda kalkulace je využívána v případě, že všechny výrobky jsou považovány za hlavní. To znamená, že všechny mají významnou prodejní hodnotu. Příkladem může být výroba mouky. Celkové náklady se následně rozdělují pro jednotlivé výrobky za pomoci poměrových čísel. Ekvivalenční čísla je možno přiřadit například podle množství výrobků, podle množství surovin, připadajících na určitý výrobek nebo podle poměru cen určitých výrobků. Pro většinu podnik je nejlepším způsobem rozpočítávání nákladů za využití prodejní ceny výrobků, které jsou výsledkem procesu výroby (Hradecký a kol., 2008 s. 196; Synek, 2007, s. 107).

Zůstatková nebo také odečítací metoda je naopak využívána ve výroбах, kde lze odlišit v technologickém procesu výrobek hlavní a ostatní vedlejší výrobky. Příkladem takové výroby může být cukrovar, kde vyrobený cukr je hlavním výrobkem a vedlejším produktem je melasa a řízky. Metoda spočívá v odečtení vedlejších výrobků oceněných v prodejních cenách od celkových nákladů za zúčtovací období. Zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku. Plusem této metody je její jednoduchost, za mínus je považována nemožnost kontroly nákladů vedlejších výrobků (Popesko & Papadaki, 2016, s. 90; Synek, 2007, s. 107).

$$N_h = N - \sum Q_v * C_i \quad n_h = \frac{N_h}{Q_h} \quad (3)$$

kde:

N_h	náklady na hlavní výrobek
N	náklady celkem
Q_v	množství vedlejšího výrobku
Q_h	množství hlavního výrobku
C_i	cena vedlejšího výrobku
n_h	průměrné náklady na hlavní výrobek

Rozdílové metody kalkulací

Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako úkol (normu, standart) a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem (normou). Představitelem rozdílových metod je metoda standartních nákladů zvaná také normová metoda.

Princip normové metody tkví v stanovení normy přímých nákladů a zjištění odchylek skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. V metodě se používá operativních norem k určitému datu. Tyto normy se nazývají základní nebo také výchozí normy (Synek, 2007, s. 109).

Platí vztahy:

$$\text{základní norma} \pm \text{změna normy} = \text{operativní norma}$$

$$\text{operativní norma} \pm \text{odchylka od operativní normy} = \text{skutečná spotřeba}$$

Základem norem nákladů jsou normy v naturálním vyjádření. Při vynásobení naturální normy cenou obdržíme noru v peněžním vyjádření, která je používána v kalkulacích (Synek, 2007, s. 110). Pro kalkulace platí vztahy:

$$\text{základní kalkulace} \pm \text{změny normy} = \text{operativní kalkulace}$$

$$\text{operativní kalkulace} \pm \text{odchylky od operativních norem} = \text{výsledná kalkulace}$$

2.5.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace jsou opakem kalkulací absorpčních. Jsou také nazývány kalkulacemi neúplných nákladů a počítají pouze s přímými náklady a příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku (Synek, 2007, s. 113)

Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů dokáže řešit omezení vypovídací schopnosti kalkulace plných nákladů. Pro tuto kalkulaci je velmi důležitá příčina vzniku nákladů, odlišení nákladů vyvolaných konkrétním výkonem (tedy nákladů variabilních) a nákladů vyvolaných časem

(tedy nákladů fixních). Kalkulované variabilní náklady proto zahrnují jak přímé, tak nepřímé variabilní náklady. (Fibířová a kol., 2007, s. 202)

2.5.3 Moderní metody kalkulace

Mezi moderní metody kalkulace lze zařadit metodu Target Costing a metodu ABC. Projekt diplomové práce je zaměřen právě na metodu ABC, proto je této metodě věnována celá následující kapitola. V této kapitole je pouze nastíněna metoda Target Costing.

Kalkulace Target Costing

Princip Target Costing kalkulace spočívá v tom, že cenu výrobku neurčují vzniklé náklady, ale trh. Na základě tržní ceny a plánované ziskové přírážky se stanoví přípustné náklady, které jsou trhem akceptovatelné. V případě, že podnikové náklady jsou vyšší, než přípustné náklady, je nutné je zanalyzovat a přizpůsobit přípustným nákladům. Analýza se týká jak výroby, tak i předvýrobních etap (Synek, 2007, s. 111).

2.6 Druhy kalkulací

Kalkulace je možné dále třídit dle několika druhů. Kalkulace z hlediska doby sestavování, kalkulace z hlediska struktury, kalkulace z hlediska úplnosti nákladů.

2.6.1 Kalkulace z hlediska doby sestavování

V rámci hlediska doby sestavování se rozlišují kalkulace předběžné a kalkulace výsledné. Předběžné kalkulace, jak už vyplývá z názvu, se sestavují před provedením výkonu a udávají úkoly v oblasti plánovatelných nákladů pro budoucí provádění výkonů. Do předběžných kalkulací patří kalkulace operativní, kalkulace plánované a kalkulace propočtové. Operativní kalkulace jsou sestavovány na základě operativních norem vyjadřujících konkrétní technické, technologické a organizační podmínky platné v době sestavování kalkulace. Na základě plánovaných norem, které přihlížejí k racionalizačním opatřením, která se mají v plánovaném období uskutečnit jsou kalkulace plánované. Posledním typem patřícím do předběžných kalkulací jsou kalkulace propočtové, které se sestavují nejčastěji pro zcela nové, nebo neopakovatelné výrobky (Synek, 2007, s. 112).

Výsledné kalkulace jsou nástrojem především pro následnou kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů. Nejlepší způsob pro jejich sestavení je vyjít z kalkulace předběžné a k ní podle jednotlivých položek přiřazovat rozdíly charakterizující odchylku skutečných nákladů od výše nákladů stanovených v předběžných kalkulacích (Synek, 2007, s. 112).

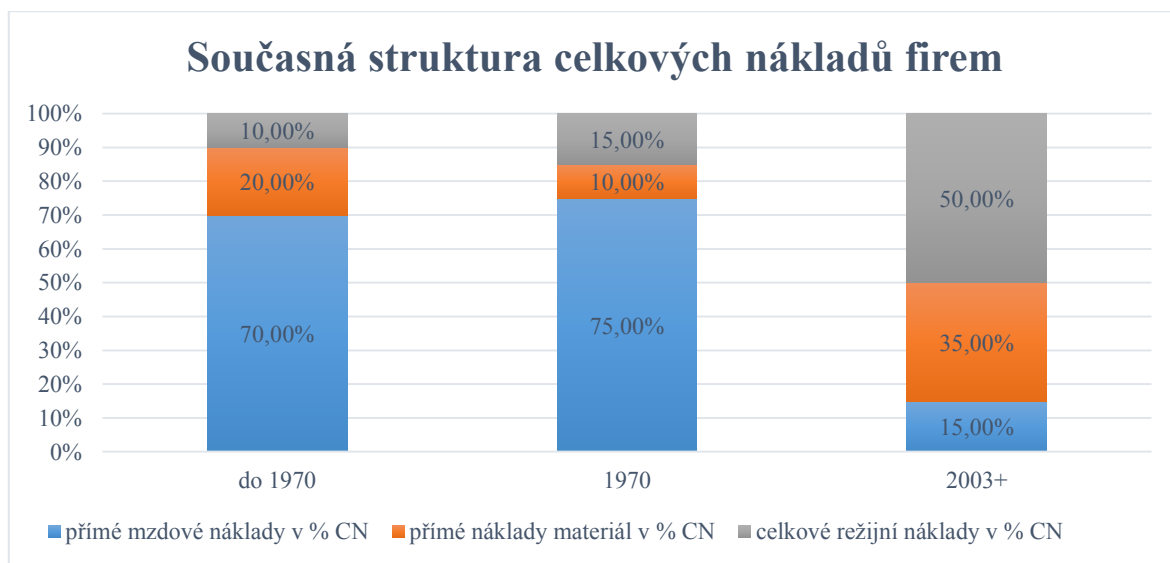
2.6.2 Kalkulace z hlediska struktury

Z hlediska struktury se kalkulace dělí na postupnou a na průběžnou kalkulaci. Toto dělení je obvykle využíváno ve stupňovité výrobě, kde se polotovary vlastní výroby předcházejících stupňů spotřebovávají ve výrobě následujících stupňů. Rozdíl mezi postupnou a průběžnou kalkulací je v položce polotovary vlastní výroby. Postupná kalkulace tuto položku obsahuje, zatímco průběžná nikoliv. V položce polotovary vlastní výroby se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů. U průběžné kalkulace se vlastní náklady na polotovary uvádějí v členění podle položek kalkulačního vzorce (Synek, 2007, s. 113).

3 KALKULACE ABC

Metoda ABC – ABC neboli metoda přiřazování nákladů podle aktivit v oblasti kalkulace cen byla prosazována od 90. let minulého století. První koncept ABC se začal vyvíjet v druhé polovině 80. let dvacátého století jako reakce na používání režijní přírážky na základě objemu, která byla obvyklou příčinou zkreslování nákladové náročnosti produktů. Současně s tímto problémem se v období 80. a 90. let měnily požadavky zákazníků. Ti vyžadovali větší customizaci, diverzifikaci a více specializovaných úprav pro své požadavky. Zároveň se zvyšovali nároky na kvalitu produktů a snižoval se podíl přímé práce, který byl zapříčiněn nárůstem automatizace a zapojování technicky vyspělejších strojů do výroby. Dále byly zvyšovány nároky na diverzifikace výrobních portfolií, snižovali se životní cykly výrobků a rostla síla dodavatelů.

Na základě všech výše uvedených změn začal postupně růst podíl režii na celkových nákladech a managementy jednotlivých podniků se začali více věnovat řízení režijních nákladů a co možná nejpřesnější alokaci nákladů nákladovým objektům. Jak vyplývá z následujícího grafu do 70. let mohly být režijní přírážky dostatečným nástrojem pro přiřazování režijních nákladů, příčinou však byl malý podíl na celkových produkčních nákladech. S tím souhlasí i Kaplan a Cooper, který dále ve své publikaci uvádí, že režijní přírážky neinformují o příčinách vzniku nákladů. Tyto informace jsou však velmi důležité pro jejich řízení. (Cooper & Kaplan, 1999, s. 112; Petřík, 2007, s. 83)



Obr. 8 Graf - Současná struktura celkových nákladů firem (Petřík, 2007, s. 85)

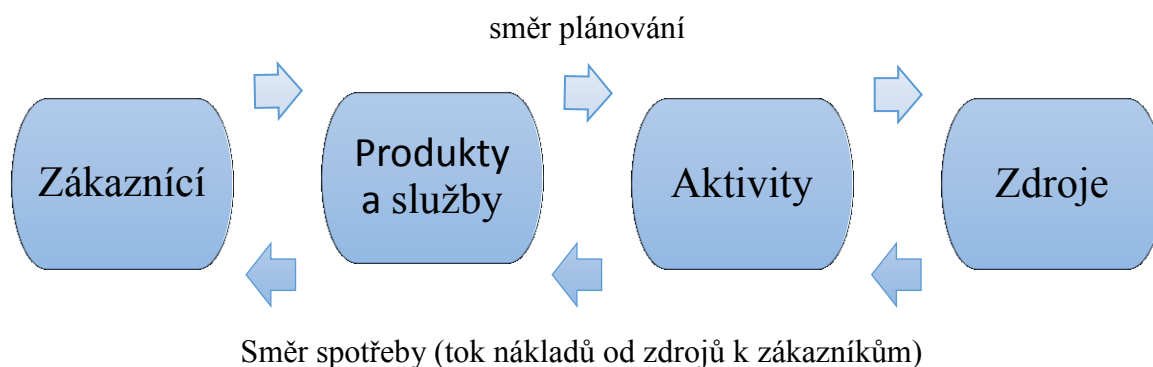
Také Hansen a kol. (2009, s. 34) se shodují s výše uvedenými autory a doplňují, že systém řízení nákladů založený na aktivitách (aktivit based cost management) se vyvinul v reakci

na významných změnách v konkurenčním podnikatelském prostředí, kterému čelil jak trh služeb, tak také výrobní podniky. Hlavním cílem systému řízení nákladů založeného na aktivitách je zlepšit kvalitu, obsah, relevanci a optimalizaci informací o nákladech.

3.1 Podstata Activity Based Costing

Jak již bylo zmíněno, v případě metody ABC se jedná relativně moderní přístup k analýze a řízení nákladů. Metoda ABC oproti původním tradičním kalkulačním metodám nevyužívá alokaci nákladů na kalkulační jednici přes jednotlivá nákladová střediska ale přes aktivity, které jsou pro tvorbu výkonů nezbytné. Tradiční kalkulace oproti kalkulaci ABC odpovídají na otázku, jaké náklady vznikaly a jak byla alokována na vnitropodniková střediska, popřípadě jak se jednotlivé výrobky či výrobní skupiny podílejí na úhradě nákladů. Neodpovídají však na otázku, jaká byla příčina vzniku těchto nákladů. Metoda kalkulace ABC řeší vztah mezi příčinou a následkem. Podle Mikovcové (2008, s. 22) ABC opouští tradiční předpoklad, že objem je hlavní příčinou vzniku nákladů. ABC je příčinná souvislost mezi náklady a nákladovými objekty, důležité však je, že mezi tyto dvě kategorie navíc přidává ještě činnosti neboli také aktivity.

Dle Mikovcové (2008, s. 22) je pro princip metody ABC typická jednoduchá myšlenka: „*zákazníci vyžadují produkty a služby, tyto produkty a služby spotřebovávají činnosti (aktivity), činnosti spotřebovávají zdroje*“. Na následujícím obrázku je graficky znázorněno plánování v rámci modelu ABC a tok nákladů v modelu.



Obr. 9 Schéma kalkulace ABC (Mikovcová, 2008, s. 24)

3.2 Výhody a nevýhody zavedení metody ABC

Zavedení metody ABC do podniku má určité výhody, ale také nevýhody. Přesnější stanovení nákladů umožňuje reálnější strategické rozhodování, co se týká:

- Cen výrobků a kalkulace životního cyklu produktu
- Struktury výrobků
- Principu vlastní výroby versus nákupu od subdodavatelů
- Investic do automatizace, reklamy atd.

Dále větší transparentnost aktivit má pro společnost výhodu v možnosti:

- Zaměřit se na řízení aktivit
- Rozpoznat a omezit aktivity, které nepřinášejí přidanou hodnotu

Mezi nevýhody zavedení metody ABC je možné zařadit:

- Náročnost na zjišťování dat
- Nemožnost jednoznačně přiřadit některé náklady, protože jsou společné více aktivitám. (Janišová & Křivánek, 2013, s. 276)

3.3 Tok nákladů a klasifikace nákladů

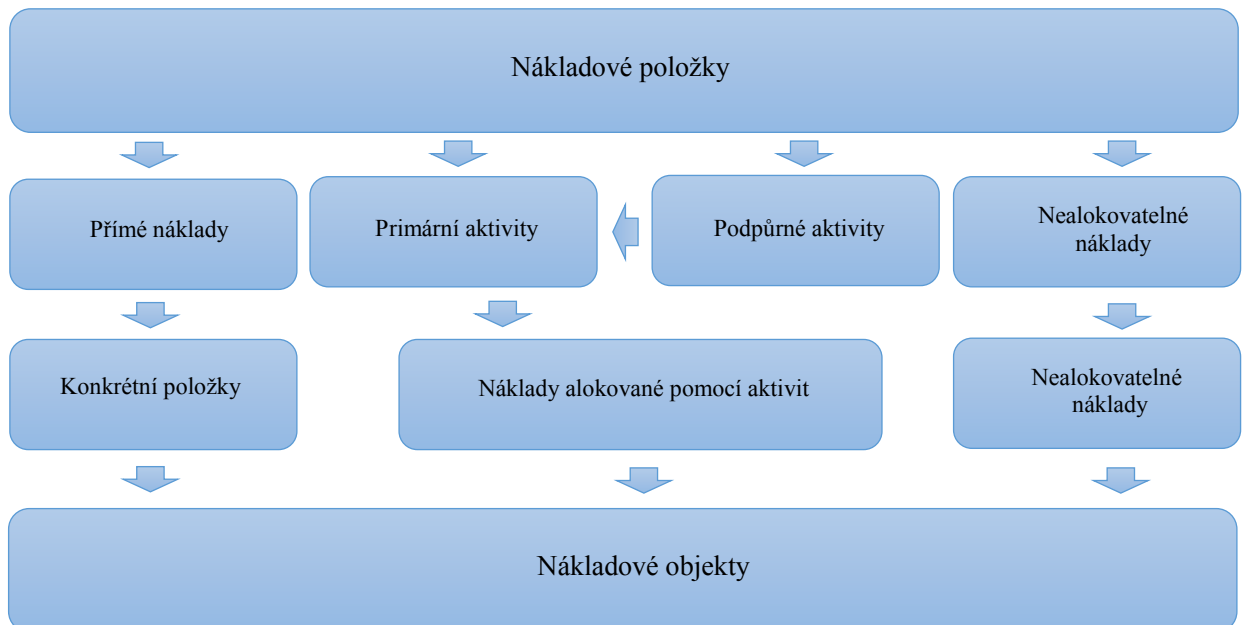
Jak již bylo zmíněno, základem metody ABC je přidělování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám a následně nákladovým objektům. Aplikace kalkulace ABC je tvořena třemi fázemi.

- V první fázi je na základě vztahové veličiny nákladů přidělen k aktivitám nepřímý náklad.
- Ve druhé fázi jsou stanoveny celkové náklady na jednotlivé aktivity, které jsou následně převedeny na jednotku aktivity
- Ve třetí poslední fázi jsou určeny náklady na nákladový objekt. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 138)

Důležité pro metodu ABC je správné rozčlenění nákladů. Alokace nákladů podle aktivit není konána pro všechny podnikové náklady, ale pouze pro určitou část. Náklady, které je možné v metodě ABC určit, se dělí do tří kategorií.

- Přímé náklady, které jsou přímo přiřaditelné nákladovému objektu.
- Druhou kategorií jsou nealokovatelné náklady, což jsou čistě fixní náklady, které nemají žádný účelový vztah k vykonávaným činnostem a aktivitám. Jelikož se jedná například o náklady spojené s vedením podniku není možné je přiřadit k nákladovému objektu.

- Třetí kategorii tvoří náklady alokovatelné pomocí aktivit, jedná se o náklady, na které se ABC zaměřuje a alokuje je pomocí definované struktury aktivit. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 140)



Obr. 10 Skupiny nákladů v ABC systému (Popesko & Papadaki, 2016, s. 139)

3.4 Základní pojmy

Pro správné pochopení metody kalkulace ABC je důležité si nejprve správně vymežit několik důležitých pojmů, bez kterých se v ABC není možné obejít.

3.4.1 Zdroje

Zdroje jsou ekonomické prvky, které jsou nezbytné pro vykonávání daných aktivit. Jsou vstupem do modelu ABC. Slouží k vykonání práce. Jsou to tedy elementární výrobní faktory, které vykonávají aktivity, při kterých jsou spotřebovávány a opotřebovávány a tím je vyvolán vznik nákladů. Mezi zdroje patří například zaměstnanci, stroje, zařízení počítače budovy, energie, materiál. Je možné říct, že se jedná o nepřímé provozní náklady, které jsou pomocí této metody přiřazovány nákladovým objektům, se kterými nejvíce souvisejí. (Mikovcová, 2008, s. 23; Staněk, 2003, s. 100)

3.4.2 Procesy

Mikovcová (2008, s. 23) definuje proces jako „soubor činností, který vyžaduje jeden nebo více vstupů a tvoří výstup, který má pro zákazníka hodnotu, případně jako soubor propoje-

ných zdrojů a aktivit, které přemění vstupy na výstupy.“ Obecně je možné říci, že proces je sled aktivit, které mají svůj začátek a konec. Podle hierarchie je možné procesy rozdělit na hlavní, kterými jsou například vývoj, zásobování, výroba, či prodej a na procesy dílčí. Dílčím procesem u zásobování může být tvorba nákupní strategie nebo výběr a hodnocení dodavatelů. Existují tři hlavní důvody pro použití procesů jako prostředníka při alokaci nákladů na nákladové objekty:

- Stabilita aktivit a procesů oproti proměnlivosti výrobního portfolia.
- Možnost alokace fixních nákladů
- Možnost současné kalkulace na různé nákladové objekty.

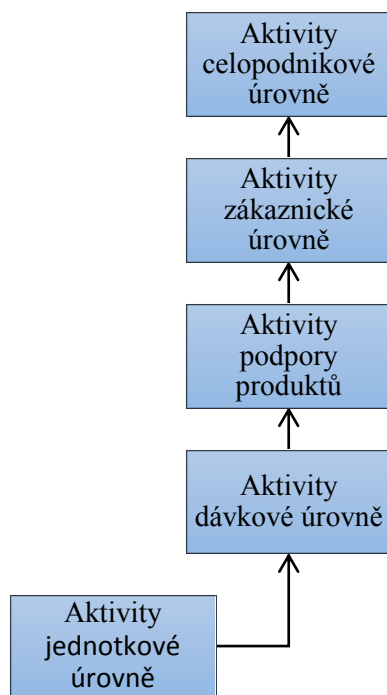
3.4.3 Aktivity

Aktivita je prvkem procesu, kterou vykonávají zdroje firmy. Aktivitou je myšlena činnost, kterou je nutné provést, aby mohl vzniknout nákladový objekt. Popesko a Papadaki (2016, s. 141) ve své publikaci definují aktivitu jako „*homogenní soubor úkonů, který vede k určitému cíli*“. Příkladem aktivity lze uvést činnost nakupovat, nastavit stroj, vybrat dodavatele, uzavřít smlouvy, naplánovat provedení výroby, objednat a následně převzít materiál, kontrolovat kvalitu a podobně, tedy je možné říci, že vše, co podnik dělá. Obecně je na aktivity možné pohlížet ze tří základních úhlů pohledu (Mikovcová, 2008, s. 23):

- Z fyzického pohledu – jedná se o takové aktivity, které je možné fyzicky spatřit jako homogenní skupinu úkonů. Například činnost „expedice produktu, může zahrnovat všechny úkony, které jsou pro expedici produktu nutné.
- Z pohledu logického - jedná se o logický sled všech úkonů, které jsou pro danou aktivitu potřebné. Jako příklad lze uvést pohled kvality, kde všechny úkony prováděné za účelem zajištění kvality produktu jsou chápány jako součást aktivity „zajišťování kvality“.
- Z nákladového pohledu – Jedná se o aktivity, které soustřeďují nejenom samostatné činnosti související s danou aktivitou ale také veškeré náklady s ní spojené. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 141)

V každém podniku je možné objevit aktivity, které mají různý vztah k podnikovým výkonům a ovlivňují výkony na rozdílné úrovni. Aktivity z pohledu jejich nákladů mohou mít různé úrovně variability, na základě toho je možné říci, že se náklady těchto aktivit mění při různých úrovních změn v rámci organizace. (Glas & Becker, 1996; Popesko & Papadaki, 2016, s. 141). Drury (2015, s. 259) ve své publikaci dělí aktivity dle nákladových úrovní na:

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



Obr. 11 Hierarchie aktivit podniku (Popesko & Papadaki, 2016, s. 142)

3.4.4 Nákladový objekty

Nákladové objekty jsou výstupem modelu ABC, Staněk ve své publikaci uvádí, že hlavním výstupem ABC modelu je základní kalkulace. Jedná se nejen o tradiční produkt, ale nákladovým objektem může být také zákazník, skupina zákazníků, dodavatel, služba či distribuční cesta. Jedná se tedy o jakýkoliv výstup, na který je potřeba alokovat náklady. (Mikovcová, 2008, s. 23; Staněk, 2003, s. 99)

Drury (2004, s. 30) definuje nákladový objekt jako jakoukoli činnost, pro kterou je požadováno samotné měření nákladů, jinými slovy, pokud uživatelé chtějí znát náklady na něco, tak se to něco nazývá nákladovým objektem.

3.4.5 Vztahové veličiny

Každému nákladovému objektu je nutno přidělit aktivity, kterým byly přiděleny náklady. Z toho důvodu je nutné výkon aktivit nějakým způsobem měřit a za pomoci měřítek vyjádřit vztah nákladů aktivity k nákladovému objektu. Pro tento účel je využíváno právě vztahových veličin. Jako příklad vztahové veličiny je možno uvést hodiny přímé práce, stroj-hodiny nebo například objem spotřebovaného materiálu. Vztahové veličiny také obvykle bývají klasifikovány do tří tříd (Popesko & Papadaki, 2016, s. 143).

- Transakční veličiny
- Časové veličiny
- Silové veličiny

3.5 Etapy tvorby kalkulace ABC

Základní pojmy a filozofie modelu ABC byla již popsána, v následující části bude nastíněn postup vytvoření modelu ABC. Ten je možný rozdělit do několika etap. Některé zdroje uvádí 4 základní etapy některé 5 základních etap. Tou rozdílnou etapou, která se v určité literatuře objevuje navíc je úprava účetních dat, dále následuje etapa definice struktury ABC systému, etapa procesní a nákladové analýzy, etapa analýzy aktivit a závěrečný fáze přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.

3.5.1 Úprava účetních dat

Tato etapa není součástí tvorby kalkulace ABC, proto také ne vždy je uváděna v literaturách, ale je nezbytná pro efektivní realizaci kalkulace ABC. Úprava účetních dat se zaměřuje na problém, který je vytvářen ve finančním účetnictví. Ve finančním účetnictví bývá množství specifických úprav, které následně mohou zkreslovat podobu reálných ekonomických nákladů. V praxi se jedná o eliminaci specifických nákladových položek finančního účetnictví, jakými mohou být kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly, cenové rozdíly, opravné položky a podobně.

Opakem eliminace je zaevidování položek, které se ve finančním účetnictví nevyskytují, ale jejich kvantifikace je možná na základě peněžního ocenění určitých spotřebovaných faktorů nebo obětovaných alternativ. Náklady tohoto typu se také nazývají kalkulačním druhem nákladů. (Popesko & Papadaki, 2016, s. 143; Staněk, 2003, s. 111)

3.5.2 Definice struktury ABC systému

V úvodní fázi vytváření modelu ABC je na počátku důležité správně identifikovat aktivity a procesy, které v podniku probíhají. U aktivity je důležité stanovit její začátek a konec

aktivity a brát v potaz logický sled jednotlivých na sebe navazujících aktivit. Stanovení počtu aktivit je velmi specifickou činností podnik od podniku. Ten záleží na několika faktorech a v každém podniku může být počet odlišný. Faktorem může být odvětví, ve kterém podnik působí, velikost konkrétního podniku, technologie používané podnikem, nebo například struktura používaných zdrojů. Dle Mikovcové (2008, s. 26) stačí pro tvorbu ABC definovat 10-30 procesů. Pro správné nazvání jednotlivých aktivit a procesů se využívá dotazování pracovníků a jejich pozorování, velice důležité je neorientovat se pouze na vrcholný management, ale provádět průzkum napříč celým podnikem. Procesům a aktivitám je důležité kromě pojmenování správně přiřadit obsah. Na základě obsahu aktivit jsou procesy seskupovány. V případě analýzy procesů jsou v podniku vytvářeny hierarchické pyramidy struktury procesů, kde každému prvku je přidělen takzvaný cost driver neboli příčina, díky níž se mění náklady a kterou spotřebovávají jednotlivé nákladové objekty. Úvodní etapa je završena tvorbou procesní mapy, Procesní mapa je modelové zobrazení procesů a návaznosti mezi nimi.

3.5.3 Procesní nákladová analýza

Tato fáze by se měla zabývat definováním nákladových objektů. Příkladem nákladového objektu mohou být zákazníci, produkty, služby, segmenty trhu ale také dodavatelé či výkony. Důležité je sledovat správné nákladové objekty. To jsou ty, které mají pro podnik bezprostřední efekt. Hlavní zásadou však je, že nákladový objekt je právě příčinou provedení aktivity. (Mikovcová, 2008, s. 26)

3.5.4 Analýza aktivit

Třetí etapa spočívá v rozpoznání zdrojů aktivit a v přiřazení aktivit ke zdrojům. Jednotlivé nákladové druhy (zdroje) jsou kumulovány tak, jak patří k jednotlivým vykonávaným aktivitám, kterými jsou spotřebovávány. Přiřazování spotřebovaných zdrojů k aktivitám se provádí za pomoci vztažných veličin. V případě, že je objevena příčina spotřeby zdrojů a zdroje jsou na základě toho přiřazeny k aktivitám, vyplývá z této fáze ocenění aktivit přímo. Stejně jako v předchozí etapě i zde jsou velmi důležitým pomocníkem samotní pracovníci podniku. Dotazování a expertní odhady jsou nejčastější metodou, která vede k ocenění aktivit.

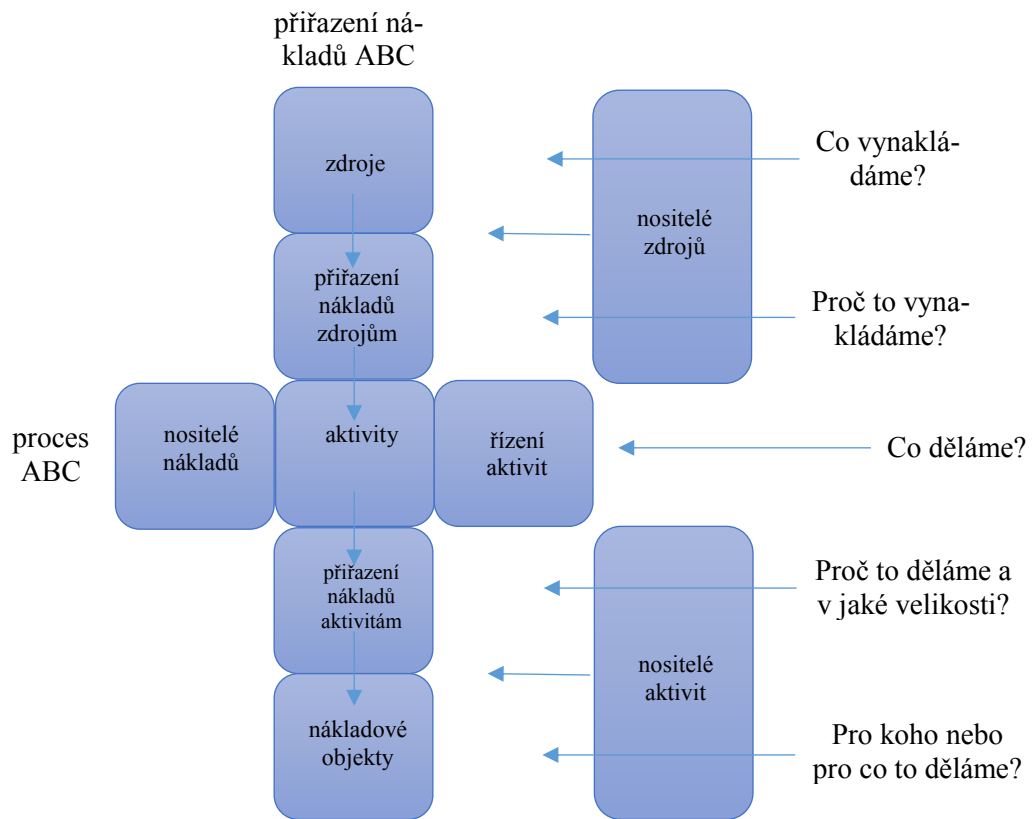
S ohledem na návaznost následujících fází, kde jsou nákladovým objektům přidělovány náklady hlavních procesů je nutné v této fázi na ně alokovat náklady procesů podpůrných. Existuje několik základních postupů:

- Přímá metoda – podpůrné procesy jsou alokovány na procesy hlavní bez ohled vzájemných vazeb
- Postupná metoda – procesy, ve spodní vrstvě hierarchie jsou alokovány na procesy v úrovních nad nimi podle toho, jak jsou jimi vyžadovány a spotřebovávány. Důležité však je, že není brán ohled na zpětnou vazbu.
- Reciproční metoda – tato metoda realokuje procesy a vzájemné vazby
- Metoda přinášející hodnotu zákazníkovi
- Metoda netvořící hodnotu pro zákazníka
- Podpůrné aktivity

Cílem této etapy je klasifikování aktivit a hledání aktivit s vysokými spotřebami, které by mohlo být možno nahradit aktivitami jinými. (Mikovcová, 2008, s. 26)

3.5.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

V poslední fázi se alokují procesní náklady jednotlivým nákladovým objektům. Platí zde stejné pravidlo jako při přiřazování zdrojů aktivitám, to znamená, že náklady jsou alokovány za pomoci cost driverů. Celkové náklady nákladového objektu jsou dány součinem jednotkové ceny aktivity a objemu aktivit. (Mikovcová, 2008, s. 27)



Obr. 12 Kalkulace ABC (Mikovcová, 2008, s. 26)

Obrázek 12 poskytuje souhrnný pohled na kalkulaci ABC, vodorovně je naznačen sled jednotlivých aktivit či sítě aktivit. Svisle je znázorněn postup zdrojů k nákladovým objektům.

4 SHRnutí TEoretické Části

Teoretická část diplomové práce měla za cíl prozkoumat literární zdroje a zpracovat literární rešerši. Byla rozdělena do tří kapitol na základě témat, o které se opírá následná analýza a samostatný projekt.

Úvodní kapitola teoretické části byla zaměřena na náklady a jejich klasifikaci, nejprve byl definován pojem náklady, jako stěžejní pojem celé kapitoly. Pojetí nákladů tvoří druhou podkapitolu úvodní části. V pojetí nákladů byl definován rozdíl mezi finančním pojetím nákladů, které je využíváno ve finančním účetnictví a manažersky orientovaným pojetím nákladů, které je především využíváno manažery a napomáhá k řízení firmy a rozhodování. Závěrečná část kapitoly náklady a jejich klasifikace byla zaměřena na základní druhové a účelové dělení nákladů. Zatímco druhové členění soustřeďuje náklady do stejných skupin podle činností jednotlivých výrobních faktorů, účelové členění spočívá v seskupování nákladů podle účelu, k němuž byly náklady vynaloženy. V podkapitole byli také zmíněny další možné členění nákladů, a to členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výroby a kalkulační členění.

Druhá kapitola teoretické se věnovala kalkulaci nákladů. Obdobně jako u první kapitoly i v této části byly nejprve definovány důležité pojmy jako samotná kalkulace, předmět kalkulace, nákladová kalkulace neboli proces přiřazení nákladů objektu a kalkulační systém. Následně byly podrobněji popsány jednotlivé kalkulační metody. V úvodu byl zmíněn všeobecný kalkulační vzorec a následovali jednotlivé typy kalkulací. Na závěr této kapitoly byly uvedeny druhy kalkulací, které byly děleny z hlediska doby sestavování, struktury a úplnosti nákladů.

Třetí a poslední kapitola teoretické části měla za cíl přiblížit metodu kalkulace ABC, která je stěžejní pro projektovou část diplomové práce. Nejprve bylo nutné vysvětlit podstatu a princip metody kalkulace ABC. Pro pochopení této metody bylo také důležité definovat pojmy používané v této metodě jako jsou zdroje, procesy, aktivity, nákladové objekty a vztahové veličiny. Závěrečná část celé teoretické části byla věnována etapám tvorby kalkulace ABC. První etapou je úprava účetních dat, dále následují etapy definice struktury ABC systému, procesní a nákladová analýza, analýza aktivit a poslední etapou je přiřazení aktivit nákladovým objektům.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Data použitá v analytické části diplomové práce pochází z interních materiálů společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. (ELLA Litomyšl s.r.o., © 2018)

Společnost ELLA Litomyšl, provozující čtyřhvězdičkový hotel Aplaus v Litomyšli byla založena v roce 2015. Tato společnost hotel provozuje od 1. ledna 2016, kdy si hotel pronajala od původních majitelů a provozovatelů společnosti MEGA PROMOTION s. r. o. Historie hotelu Aplaus sahá do roku 2008 kdy jeho tři historické, památkově chráněné budovy v historickém centru Litomyšle byly přestavěny a zrekonstruovány do současné podoby. Skloubením pět set let dlouhé historie měšťanských domů a rekonstrukce s moderními prvky vznikl unikátní projekt moderního hotelu v útrobách historických budov.



Obr. 13 Logo Hotel Aplaus (ELLA Litomyšl s.r.o., © 2018)

5.1 Základní údaje

Datum vzniku a zápisu do obchodního rejstříku: 20. 10. 2015

Spisová značka: C 35815 vedená u Krajského soudu v Hradci Králové

Obchodní firma: ELLA Litomyšl s.r.o.

Sídlo společnosti: Šantovo nám. 181, Litomyšl-Město, 570 01 Litomyšl

Identifikační číslo: 044 99 123

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání:

- Hostinská činnost
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin.

Statutární orgán: dva jednatelé, každý jednatel zastupuje společnost samostatně

Společníci: dva společníci, každý ze společníků má ve společnosti 50% podíl a vklad do společnosti byl 5 000,- Kč

Základní kapitál společnosti: 10 000,- Kč

5.2 Poloha hotelu

Poloha hotelu v rámci města Litomyšle je strategicky velmi dobře zvolena. Hotel je situován v samém centru historického města. Od hlavního Smetanova náměstí ho dělí pouze jeden blok domů. Na letní zahrádku, která je umístěna v horní hotelové zahradě přímo navazují Klášterní zahrady, přes které je to kousek k chloubě města Litomyšle, kterou je bezpochyby státní zámek zapsaný mezi památkami světového dědictví UNESCO.

Poloze hotelu také nasvědčuje vzdálenost od důležitých dopravních uzlů. Nejbližší letiště s mezinárodní dopravou je vzdáleno 44 km a nachází se v Pardubicích. Největší mezinárodní letiště Václava Havla v Praze se nachází 170 km od hotelu. Velmi výhodná je také vzdálenost 17 km od železničního nádraží v České Třebové, kde zastavují jak vnitrostátní, tak mezinárodní vlaky. V následujících letech je také v blízkosti Litomyšle plánována výstavba dálnice D35, která má být spojnici Čech a Moravy a mohla by hotelu přivést zvýšený počet zákazníků.

5.3 Poskytované služby

Hotel Aplaus poskytuje mimo nabídky luxusního ubytování také špičkovou a kvalitní gastronomii, wellness služby nejen pro ubytované hosty a dále si je možné objednat cateringové služby pro soukromé i firemní akce.

Součástí hotelu Aplaus jsou dvě střediska, kde si zákazník může dopřát kvalitních pokrmů a nápojů. Prvním z nich je restaurace Bohém s kapacitou 152 míst rozdělených do několika teras a salonků. Šéfkuchařem restaurace je Libor Halousek. Koncept restaurace je mezinárodní kuchyně doplněná o tradiční české recepty podávané v té nejvyšší kvalitě. Druhým střediskem pro možnost příjemného posezení u jídla a pití je café-bar Muuza. Kapacita café-baru je 60 míst včetně venkovní předzahrádky. Bar je zaměřen především na podávání

nápojů, ale je zde možné si objednat omezenou škálu pokrmů z kuchyně restaurace Bohém.

Další možnosti, které hotel poskytuje také zákazníkům, kteří nejsou ubytováni v hotelu jsou wellness a doplňkové služby. Hotel disponuje finskou saunou a infra saunou a vířivou vanou Whirpool. Masérské služby, jsou zajišťovány externí masérkou po předchozí domluvě. Kromě klasických masáží je možné si objednat speciální masáže jako medovou, čokoládovou, havajskou a mnoho dalších.

V rámci spolupráce s restaurací Bohém a jejím zkušeným kuchařským personálem hotel zájemcům nabízí cateringové služby. Cateringové služby je možné si objednat na širokou škálu akcí jako jsou svatby, soukromé oslavy, firemní konference či večírky a mnoho dalších. Catering je možné uskutečnit přímo v prostorách hotelu Aplaus, ale i v jiné lokalitě mimo hotel. Největší akcí, kterou Catering Aplaus již několikátým rokem zajišťuje je národní hudební festival klasické hudby Smetanova Litomyšl.

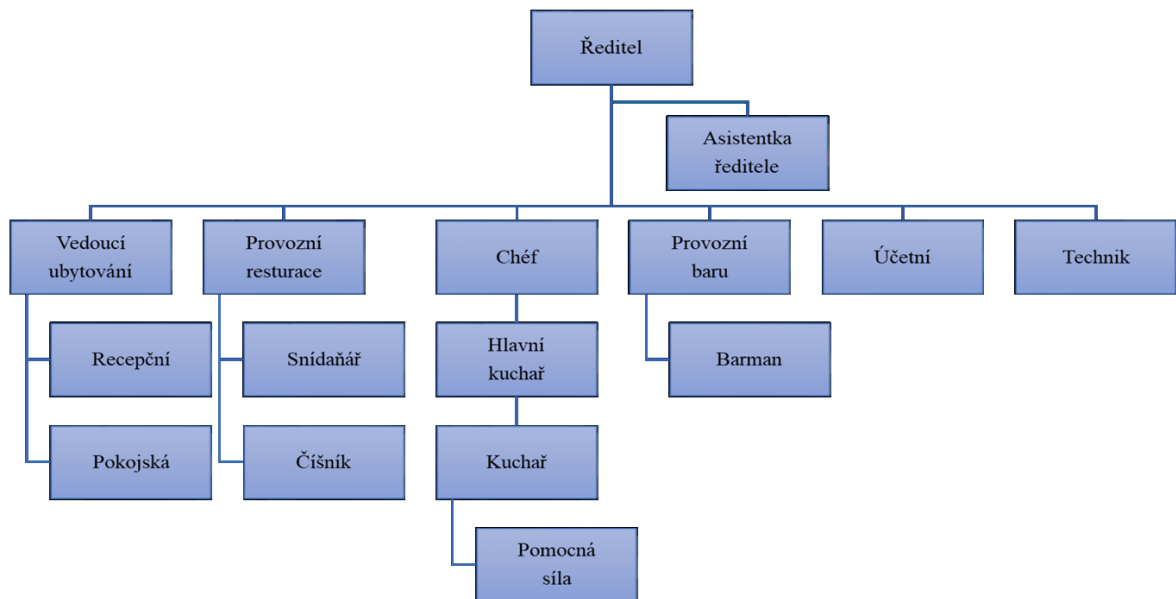
Ubytování v hotelu Aplaus je možné v jednadvaceti dvoulůžkových pokojích rozdělených do kategorií DeLuxe a Standard a dvou apartmánech světového standartu. Každý pokoj hotelu Aplaus je jedinečný, moderně zařízený se smyslem pro detail a funkčnost. Všechny pokoje jsou vybaveny televizí se satelitem, minibarem, telefonem, trezore, wifi připojením a klimatizací. Základní kategorií jsou pokoje Standard. Jedná se o dvoulůžkové pokoje skládající se z ložnice a vlastní koupelny. Druhou kategorií jsou pokoje typu DeLuxe, které navíc oproti pokojům Standard disponují velkým pracovním stolem, což uvítají především zákazníci, kteří jsou v Litomyšli na pracovních cestách. Nejvyšší kategorii ubytování reprezentují dva apartmány s pojmenováním po významných osobnostech města Litomyšle. Apartmán Smetana pojmenován po nejslavnějším rodákovi, hudebních skladateli Bedřichu Smetanovi se skládá z obývacího pokoje, ložnice a dvou koupelen. V hlavní koupelně je velká samostatně stojící vana. Interiér pokoje je laděn ve světlých barevných tónech. Apartmán Dobromila, který je pojmenován po slavné kuchařce Magdaleně Dobromile Rettigové, je opačně oproti apartmánu Smetana stylizován do tmavých a zlatých barevných odstínů. Stejně jako i u druhého apartmánu je tvořen obývacím pokojem, ložnicí, jednou větší a jednou menší koupelnou.

Součástí ceny ubytování je snídaně, parkovné, wifi připojení na internet a ubytovací taxy.

5.4 Organizační struktura

Společnost ELLA Litomyšl s.r.o. zaměstnávala v hotelu Aplaus ke konci roku 2017 dvacet šest kmenových zaměstnanců. V letním období přibývají v hotelu pracovníci přijatí na do-

hodu o provedení práce z důvodu sezónnosti. Samostatnou skupinou jsou, studenti především místních středních škol, kteří v průběhu roku vypomáhají při akcích cateringu. Tito studenti mají se společností ELLA Litomyšl s.r.o. podepsanou celoroční dohodu o provedení práce. Obrázek č. 14 popisuje organizační členění a hierarchii pracovních pozic hotelu.



Obr. 14 Organizační struktura (vlastní zpracování)

Z obrázku 14 vyplývá, že organizační struktura hotelu Aplus je liniová a funkční. Pro každý úsek hotelu jsou jasně definovány vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Společnost ELLA Litomyšl, provozující hotel Aplus je vlastněna dvěma společníky (manžely). V nejvyšším vedení společnosti je ale pouze jeden z nich. Na organizační strukturu je nahlíženo z pohledu potřeb pro účely diplomové práce a jsou popsány především pozice spojené s ubytovacím úsekem.

Jednatel společnosti je současně ředitelem hotelu a jsou mu přímo podřízeni vedoucí jednotlivých úseků hotelu.

Ubytovací úsek má na starosti vedoucí ubytování. Je přímo nadřízena recepčním a pokojským. Náplň pracovních povinností na pozicích recepční a pokojské jsou definovány podrobněji s ohledem pro využití v projektové části diplomové práce.

Hlavní náplní recepčních je mimo běžných činností spojených s příjezdy a odjezdy hostů jako jsou registrace, péče o zákazníka, vyúčtování a získávání zpětné vazby také příjem a potvrzení objednávek pokojů a doplňkových služeb, komunikace s ostatními hotelovými úseky ohledně přání klientů, koordinace a dohled na to, zda jsou požadavky hostů ostatní-

mi hotelovými úseky plněny, zadávání a aktualizace dat v hotelovém systému na úseku Front Office, sledování statusu hotelových pokojů a komunikace s pokojskými, vedení knih závad a nedostatků na pokojích a poskytování doplňkových služeb.

Ačkoliv je pracovní pozice nazvána jako pokojská, není náplní práce úklid prostor pouze v ubytovací části. Kromě běžného úklidu pokojů má pokojská v popisu práce také generální úklid pokojů, výměnu ložního prádla, dodávání mýdel, šamponů a ručníků, úklid chodeb v hotelu, úklid restaurace Bohém, cefé-baru Muuza a prostor recepcce.

Vedoucí ubytovacího úseku řídí a kontroluje práci svých podřízených, zastřešuje administrativní agendu úseku ubytování, zajišťuje objednávky drobného hotelového materiálu jako jsou hotelová mýdélka a další drogerie a služeb potřebných k chodu ubytovacího úseku.

Pro potřeby projektové části diplomové práce je nutné specifikovat náplň práce na určitých pozicích v dalších hotelových úsecích. S cenou ubytování také souvisí pozice nazvaná jako snídaňář, který je přímo podřízen provoznímu restaurace a stará se o ubytované hosty v době snídání, které jsou součástí ceny ubytování. Po ukončení snídání snídaňář uklidí prostory restaurace a připraví je na režim obědů. Tím pro něj náplň práce končí, nastupují jiné pracovní pozice.

V úseku hotelové kuchyně je pro potřeby diplomové práce důležitá pozice druhého kuchaře, jež připravuje z poloviny své pracovní náplně snídane a poté se přesouvá k přípravě obědů a večeří.

Technik a účetní jsou další dvě pracovní pozice v hotelu, které částečně zasahují do chodu ubytovacího úseku. Technik má na starosti běžnou údržbu všech hotelových prostor, účetní zajišťuje účetnictví včetně mezd celé společnosti.

5.5 SWOT analýza podniku

SWOT analýza nebo také analýza silných a slabých stránek a příležitostí a hrozeb slouží k rozboru marketingového makroprostředí. Název je odvozen od počátečních písmen anglických slov: Strengths – silné stránky, Weaknesses – slabé stránky, Opportunities – příležitosti a Threats – hrozby. Účelem je posoudit vnitřní předpoklady podniku k uskutečnění podnikatelského záměru a současně podrobit rozboru i vnější příležitosti a omezení diktovaná trhem. Analýza S-W spočívá v přesném vymezení silných a slabých míst v podniku, výsledky této analýzy ovlivňují stanovení cílů, rozmístění zdrojů a každodenní činnost podniku.

Mezi **silné stránky** hotelu je možné zařadit:

- výhodná poloha hotelu v rámci města

- výhodná poloha z hlediska cestovního ruchu
- velké množství historických památek v blízkém okolí
- velké množství kulturních akcí v Litomyšli
- kvalifikace personálu
- vystupování personálu
- vzhled interiéru a exteriéru
- stav budovy
- kvalitní restaurace s možností posezení i ve venkovních prostorech zrekonstruovaných historických zahrad
- kvalita nabízených služeb
- dobré jméno hotelu

Mezi **slabé stránky** hotelu patří:

- sezónní závislost
- omezené možnosti parkování
- malá možnost zásahů do úpravy vzhledu exteriéru hotelu z důvodu polohy hotelu v památkové zóně
- dopravní situace ve městě a okolí

O-T Analýza rozebírá vnější vlivy, které představují příležitosti a ohrožení dalšího rozvoje podniku. Umožňuje rozlišit atraktivní příležitosti, které skrývá trh a které mohou podniku přinést výhody nad ostatními účastníky ekonomické soutěže.

Mezi **příležitosti** hotelu je možné zařadit:

- spolupráce s podniky v rámci města Litomyšle
- spolupráce s národním festivalem Smetanova Litomyšl
- spolupráce s internetovým portálem www.booking.com
- image hotelu
- malý počet konkurenčních hotelů stejné úrovně

Mezi **ohrožení** je možno zařadit:

- dopravní situace ve městě a v okolí z důvodu nedostavěné dálnice D 35
- spolupráce s národním festivalem Smetanova Litomyšl

SWOT analýza byla vytvořena na základě dotazování se vedoucích pracovníků hotelu a jejich vlastního pohledu na současný stav hotelu a vlastního pohledu autora práce.

5.6 Konkurence

Konkurenci hotelu Aplaus je možné rozdělit ze dvou hledisek. První možností je pohled z hlediska obdobné úrovně služeb. Do této kategorie jsou zařazeny hotely s klasifikací First Class neboli čtyřhvězdičkové hotely stejně jako je hotel Aplaus. Druhou možností pohledu na konkurenci je možné udělat z pohledu umístění hotelu.

5.6.1 Konkurence dle obdobné úrovně služeb

Z pohledu porovnání hotelů obdobné úrovně služeb splňovaly kritéria čtyřhvězdičkového hotelu a maximální vzdálenost do 25 km od centra Litomyšle celkem 3 hotely. Aby hotel mohl být klasifikován jako čtyřhvězdičkový je nutné, aby podle společnosti hotelstars.eu, která toto hodnocení vydává splňoval následující požadavky: čalouněné křeslo případně pohovka se stolkem, kosmetické produkty a velká odkládací plocha v koupelně, osušky, přímo na pokoji, přístup na internet, recepce otevřená alespoň 18 hodin a dostupná telefonicky 24 hodin, snídaňový bufet, minibar, restauraci „À la carte“ a zjišťování a vyhodnocování připomínek hostů.

Nejbližším hotelem splňující tyto požadavky je hotel Bravo v České Třebové. Česká Třebová je vzdálena 12 km od Litomyšle. Jedná se o komfortní hotel v samém centru města. Ubytování je možné v 15 pokojích s celkovým počtem 27 lůžek. Součástí každého pokoje je vlastní sociální zařízení, minibar, LED televizor se 100 programy digitální kabelové televize, samozřejmostí je bezdrátové připojení na internet. Hotel disponuje pokoji jednolůžkovými, dvoulůžkovými s oddělenými lůžky, dvoulůžkovými s manželskou postelí a na dvou a třílůžkovým apartmá.

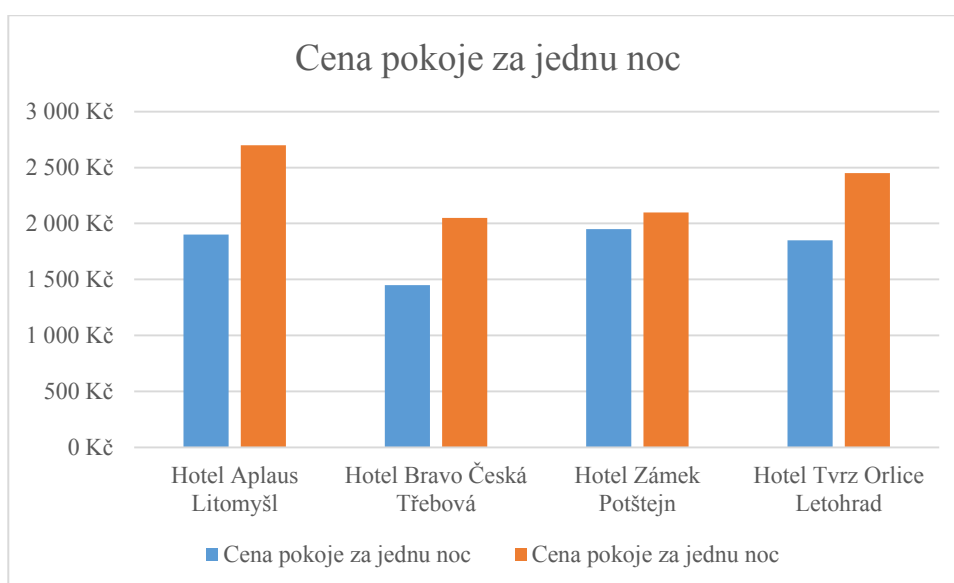
Druhý hotel splňující zvolená kritéria je 23 km vzdálený zámecký Hotel Potštejn. Potštejn je malá obec na Orlickoústecku, s rekonstruovaným zámekem, ve kterém byl zřízen zámecký hotel. Hotel nabízí svým hostům nevšední atmosféru historického objektu, kromě ubytování mohou hosté využít také masáže, prohlídky zámku, zámecké kavárny či přilehlého parku v anglickém stylu. Hotel disponuje dvoulůžkovými pokoji a čtyřlůžkovými apartmá. Celkem se v hotelu nachází 8 pokojů s celkovou kapacitou 22 míst. Velkou nevýhodou hotelu je otevírací doba, která je totožná s otevírací dobou zámku, a to od dubna do října.

Posledním hotelem, splňujícím stanovená kritéria je hotel Tvrz Orlice v 25 km vzdáleném městě Letohrad. Hotel se nachází 2 km od centra Letohradu, na místě středověké tvrze. Hotel nabízí 15 dvoulůžkových pokojů, 4 VIP dvoulůžkové pokoje s hydromasážní vanou, 1 čtyřlůžkový VIP apartmán, 2 čtyřlůžkové pokoje a 1 dvoulůžkový pokoj v přízemí pro handicapované občany.

Tab. 6 Ceny základních pokojů v 4* hotelích (vlastní zpracování)

dvoulůžkový pokoj typu standart	cena pokoje za jednu noc obsazený:	
	1 osobou	2 osobami
Hotel Aplaus Litomyšl	1 900 Kč	2 700 Kč
Hotel Bravo Česká Třebová	1 450 Kč	2 050 Kč
Hotel Zámek Potštejn	1 950 Kč	2 100 Kč
Hotel Tvrz Orlice Letohrad	1 850 Kč	2 450 Kč

Z uváděných hotelů je nejvyšší cena u bytování za jednu osobu ve dvoulůžkovém pokoji v hotelu Zámek Potštejn, za dvě osoby ve stejném pokoji vychází nejvyšší cena v hotelu Aplaus. Ceny však nejsou zcela porovnatelné, z toho důvodu, že cena v hotelu Tvrz Orlice například neobsahuje parkování, které je zpoplatněno jako příplatková služba za 200,- Kč za noc, zatímco u ostatních hotelů je parkovné v ceně.



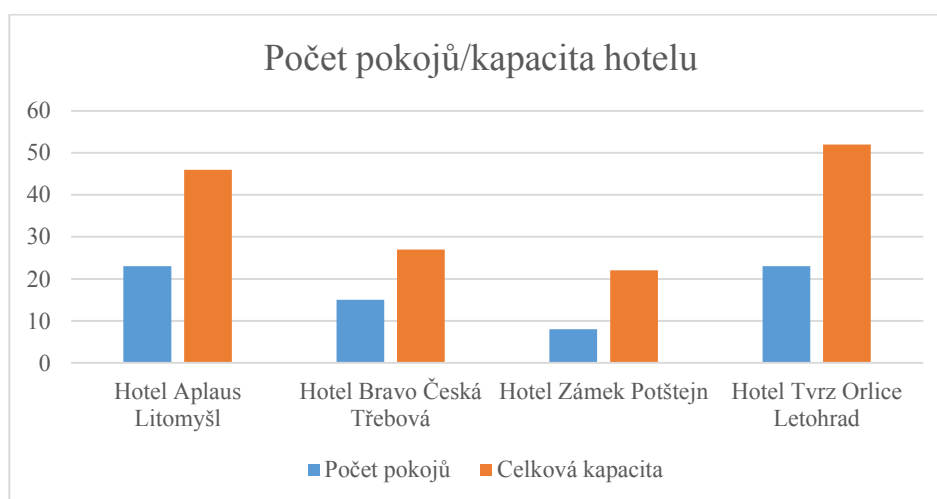
Obr. 15 Graf - Ceny pokojů v 4* hotelích (vlastní zpracování)

Druhé porovnání vybraných hotelů je na základě celkové ubytovací kapacity a celkového počtu pokojů.

Tab. 7 Celková kapacita/ počet pokojů (vlastní zpracování)

kapacita hotelu	počet pokojů	celková kapacita
Hotel Aplaus Litomyšl	23	46
Hotel Bravo Česká Třebová	15	27
Hotel Zámek Potštejn	8	22
Hotel Tvrz Orlice Letohrad	23	52

Z přiložené tabulky je patrné že hotel Aplaus a hotel Tvrz Orlice v Letohradě svojí kapacitou a počtem pokojů patří k větším v tomto porovnání. Hotel Tvrz Orlice nabízí jednotlivé pokoje s větší kapacitou než hotel Aplaus. Nejmenším hotelem ve srovnání je hotel Zámek Potštejn se svojí kapacitou 22 lůžek a 8 pokojů.



Obr. 16 Graf - Celkové kapacity/počtu pokojů (vlastní zpracování)

5.6.2 Konkurence dle polohy hotelu

V městě Litomyšl se nachází velké množství ubytovacích zařízení, žádné kromě hotelu Aplaus však nesplňuje kritéria čtyřhvězdičkového hotelu. V Litomyšli funguje mnoho penzionů a apartmánů, pro srovnání je možno využít pouze dva tříhvězdičkové hotely.

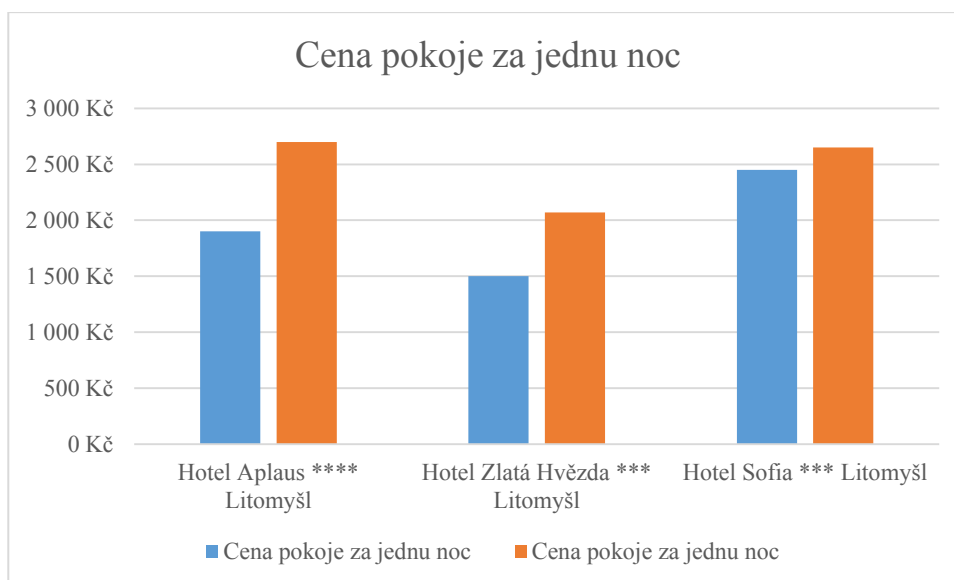
Prvním z hotelů je hotel Zlatá Hvězda s dlouhou historií sahající až do devatenáctého století. V hotelu je 6 jednolůžkových pokojů, 23 dvoulůžkových pokojů a 3 dvoulůžková apartmá. Hotel se nachází v centru Litomyšle přímo na hlavním Smetanově náměstí. Nabízí kromě ubytování také velké sály vhodné pro konference, svatby a mnoho dalších soukromých akcí.

Druhým hotelem v porovnání, který se nachází v Litomyšli je Antik Hotel Sofia. Poloha hotelu je v těsné blízkosti centra města v prostorách prvorepublikové vily. Originální atmosféru hotelu dodávají umělecká díla ve všech prostorách, která se pravidelně mění a hotel současně zastává také funkci galerie. Antik Hotel Sofia nabízí ubytování v 6 apartmá a čtyřech pokojích s celkovou kapacitou 26 lůžek.

Tab. 8 Ceny základních pokojů v litomyšlských hotelích (vlastní zpracování)

dvoulůžkový pokoj typu standard	cena pokoje za jednu noc obsazený:	
	1 osobou	2 osobami
Hotel Aplaus **** Litomyšl	1 900 Kč	2 700 Kč
Hotel Zlatá Hvězda *** Litomyšl	1 500 Kč	2 070 Kč
Hotel Sofia *** Litomyšl	2 450 Kč	2 650 Kč

Hotel Aplaus je dle předpokladu, nejdražším hotelem v Litomyšli. Důvodem je úroveň a rozsah poskytovaných služeb.



Obr. 17 Graf - Cena pokojů v litomyšlských hotelích (vlastní zpracování)

Z obrázků 19 a 21 je také zřejmé, že cena ubytování v Litomyšli v hotelech se třemi hvězdičkami je přibližně stejně vysoká jako v hotelech se čtyřmi hvězdičkami v okolních městech. Důvodem může být atraktivita města Litomyšl a tím také vyšší zájem turistů a z toho pramenící vyšší ceny.

6 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉ EKONOMICKÉ SITUACE

Kapitola ekonomická situace má za cíl vyobrazit analýzu výsledku hospodaření, včetně celkových nákladů a výnosů ve společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. v průběhu tří sledovaných let 2015-2017. Zdrojem informací pro tuto analýzu byly především výkazy zisku a ztráty v jednotlivých letech. V druhé části kapitoly bude za pomoci rozvahy provedena analýza majetkové a finanční struktury společnosti.

6.1 Analýza výsledku hospodaření

K analýze výsledku hospodaření jsou použity výkazy zisku a ztrát v plném rozsahu za období 2015 až 2017, tedy od vzniku společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. až do poslední vytvořené účetní závěrky. V následující tabulce č. 5 je zkrácená podoba výkazu zisku a ztráty se zobrazením nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.

Tab. 9 Výsledek hospodaření společnosti za rok 2015 až 2017 (v tis. Kč, vlastní zpracování)

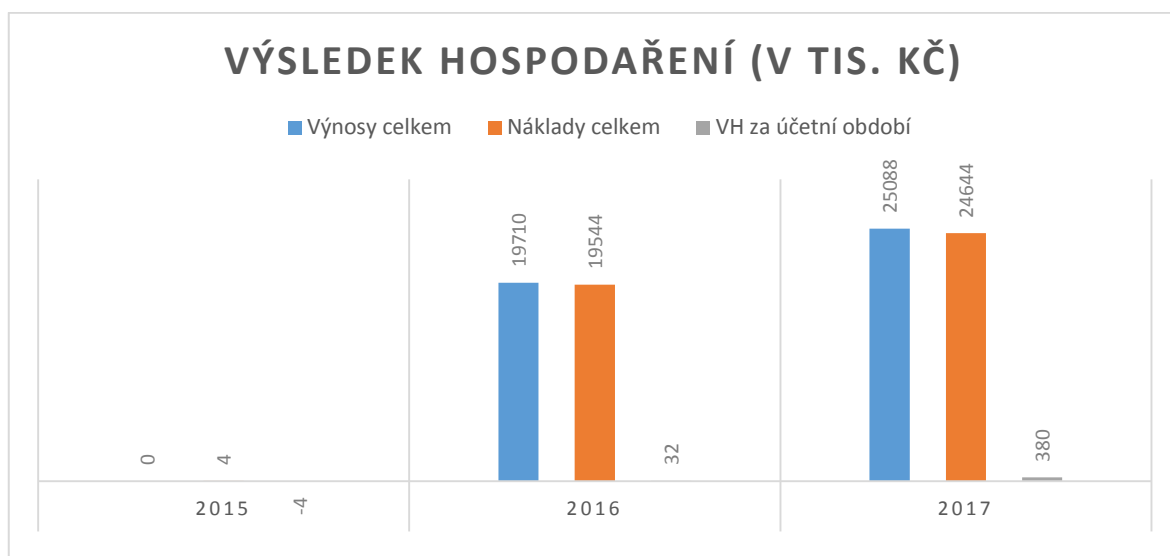
položka	2015	2016	2017
výnosy celkem	0	19 710	25 088
provozní výnosy	0	19 705	25 086
finanční výnosy	0	5	2
náklady celkem	4	19 544	24 644
provozní náklady	0	19 358	24 611
finanční náklady	4	186	33
daň z příjmu za běžnou činnost	0	134	64
VH před zdaněním	-4	166	444
provozní VH	0	347	475
finanční VH	-4	-181	-31
VH za účetní období	-4	32	380

V roce 2015 společnost ELLA Litomyšl s.r.o. byla založena a hotel Aplaus ještě neprovozovala, ale připravovala se na začátek podnikání. Ztráta ve výši 4 tisíce vznikla rozdílem mezi vkladem společníků, který celkem tvořil 44 000,- Kč včetně základního kapitálu a nákupem softwaru pro rezervační systém hotelu a prvního vybavení hotelu, které z účetního hlediska bylo zařazeno na sklad. Tím vznikl finanční náklad a jelikož podnikání nebylo zahájeno nebyla možnost tvořit žádné výnosy.

Rok 2016 byl prvním rokem podnikání. Za roky 2016 a 2017 z tabulky vyplývá, že postupně rostou náklady i výnosy společnosti a zároveň s tím i obrat společnosti. Provozní výnosy společnosti tvoří 99 % všech výnosů stejně tak i provozní náklady tvoří 99 % všech nákladů.

Z výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu vyplývá, že v roce 2016 a 2017 se vyměnili poměry tržeb z jednotlivých středisek. V roce 2016 převažoval restaurační úsek, jehož výsledek je evidován jako tržby za prodej zboží. Naopak v roce 2017 převyšovaly tržby z ubytovacího úseku, které jsou evidovány ve výkazu jako tržby z prodeje výrobků a služeb.

Ačkoliv se zvýšil čistý obrat společnosti za rok 2017 oproti předchozímu roku o 22 %, výkonová spotřeba nákladů vzrostla pouze o 11 %. Mzdové náklady oproti minulému roku naopak vzrostly o 39 %. Příčinou tohoto zvýšení mzdových nákladů byla ekonomická situace ve státě, kdy mzdové podmínky v oboru výrazně rostly a v odvětví byl nedostatek pracovní síly.



Obr. 18 Graf – Výsledek hospodaření za roky 2015 až 2017 (vlastní zpracování)

6.2 Analýza majetkové a finanční struktury

K analýze majetkové a finanční struktury jsou použity rozvahy v plném rozsahu za období 2015 až 2017. V následujících tabulkách jsou zkrácené podoby výkazů. Obě tabulky jsou uváděny v tisících Kč.

V tabulce č. 10 jsou zobrazeny aktiva společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. V roce 2015, kdy probíhali přípravy na provozování hotelu byl pořízen software v hodnotě 28 tisíc Kč. Celý zbylý majetek byl v roce 2015 alokován v zásobách a peněžních prostředcích.

V následujících letech postupně rostl podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech z 18 % v roce 2016 na 26 % v roce 2017. Z tabulky dále vyplývá, že společnost nemá žádné dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky jsou v roce 2016 ve výši 41 % aktiv a v roce 2017 ve výši 30 % aktiv. Krátkodobý finanční majetek je o oba roky fungování společnosti ve přibližně 28 %.

Tab. 10 Majetková struktura – aktiva (vlastní zpracování)

položka	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
dlouhodobý majetek	28	70,00	599	17,91	1070	26,00
dlouhodobý nehmotný majetek	28	70,00	28	0,84	28	0,68
dlouhodobý hmotný majetek	0	0,00	571	17,07	1042	25,32
dlouhodobý finanční majetek	0	0,00	0	0,00	0	0,00
oběžná aktiva	12	30,00	2702	80,78	2969	72,13
zásoby	3	7,50	374	11,18	572	13,90
dlouhodobé pohledávky	0	0,00	0	0,00	0	0,00
krátkodobé pohledávky	0	0,00	1393	41,64	1238	30,08
krátkodobý finanční majetek	9	22,50	935	27,95	1159	28,16
časové rozlišení	0	0,00	44	1,32	77	1,87
aktiva celkem	40	100,00	3345	100,00	4116	100,00

V tabulce s označením č. 11 jsou ve zkrácené podobě zobrazena pasiva společnosti za období 2015 až 2017. Základní kapitál je od počátku fungování společnosti ve výši 10 000,- Kč. Cizí zdroje představují pro společnost významnou položku. Celková hodnota cizích zdrojů v roce 2017 oproti minulému období vzrostla, ale v procentuálním porovnání vůči celkovým pasivům došlo ke snížení o 10 %.

Tab. 11 Finanční struktura – pasiva (vlastní zpracování)

položka	2015		2016		2017	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
vlastní kapitál	6	15,00	37	1,11	417	10,13
základní kapitál	10	25,00	10	0,30	10	0,24
kapitálové fondy	0	0,00	0	0,00	0	0,00
fondy ze zisku	0	0,00	0	0,00	0	0,00
VH minulých let	0	0,00	-5	-0,15	27	0,66
VH běžného účetního období	-4	-10,00	32	0,96	380	9,23
cizí zdroje	34	85,00	3317	99,16	3699	89,87
rezervy	0	0,00	0	0,00	0	0,00
dlouhodobé závazky	0	0,00	296	8,85	391	9,50
krátkodobé závazky	34	85,00	3021	90,31	3308	80,37
bankovní úvěry a výpomoci	0	0,00	0	0,00	0	0,00
časové rozlišení	0	0,00	-9	-0,27	0	0,00
pasiva celkem	40	100,00	3345	100,00	4116	100,00

Při porovnání přiložených tabulek majtkové a finanční struktury vyplývá, že celková zadluženost společnosti v roce 2017 je na hodnotě téměř 90 %. Tato hodnota byla stanovena jako podíl cizích zdrojů a celkových aktiv. Míra zadluženosti v roce 2017 vypočítána jako podíl cizích zdrojů a vlastního kapitálu byla na hodnotě devítinásobku vlastního jmění. Jako vhodný stav se udává, že by míra zadluženosti neměla překročit hodnotu jeden a půl násobku vlastního kapitálu.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Cílem této kapitoly je analýza nákladů ve společnosti ELLA Litomyšl s.r.o.

První část kapitoly je zaměřena na analýzu druhového členění nákladů, ve druhé části bude provedena analýza účelového členění nákladů. Provedená analýza nákladů bude využita v projektové části diplomové práce.

7.1 Druhové členění nákladů

Analýza nákladů podle druhového členění je sestavena na základě výsledovky z účetního programu Pohoda využívaného společností ELLA Litomyšl s.r.o. Druhové členění vychází ze stavů syntetických účtů účtové třídy 5 – náklady ke dni 31. 12. 2017.

Tab. 12 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

nákladový druh	stav k 31.12.2017
50 - spotřebované nákupy	8 803 337,06
51 - služby	6 906 278,00
52 - osobní náklady	8 368 022,00
53 - daně a poplatky	3 998,00
54 - jiné provozní náklady	335 942,50
55 - odpisy, rezervy, a opravné položky	193 972,00
56 - finanční náklady	32 679,87
57 - rezervy a opravné položky ve fin. oblasti	-
58 - změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	-
59 - daně z příjmů	64 030,00

Největší položkou v syntetických účtech nákladů tvoří účtová skupina 50 – spotřebované nákupy. Tuto skupinu tvoří více než z 60 % prodané zboží a materiál v restauraci a více než 17 % představují energie, které jsou společné jak pro ubytovací úsek, tak pro administrativní zázemí, tak pro restauraci. Zbytek této skupiny tvoří spotřeba materiálu.

V pořadí druhá skupina 51- služby je zastoupena nejvíce položkou nájem, který představuje 77 % nákladů celé skupiny. Druhou nejpočetnější položkou v této skupině jsou opravy jak nemovitého, tak movitého majetku, které tvoří necelých 10 %. Poslední větší položkou tvořící téměř 9 % podílu v této nákladové skupině jsou ostatní služby, tvořené například poplatky za telefon, internet, prací služby apod. Zbylé položky netvoří více jak 5 % podílu

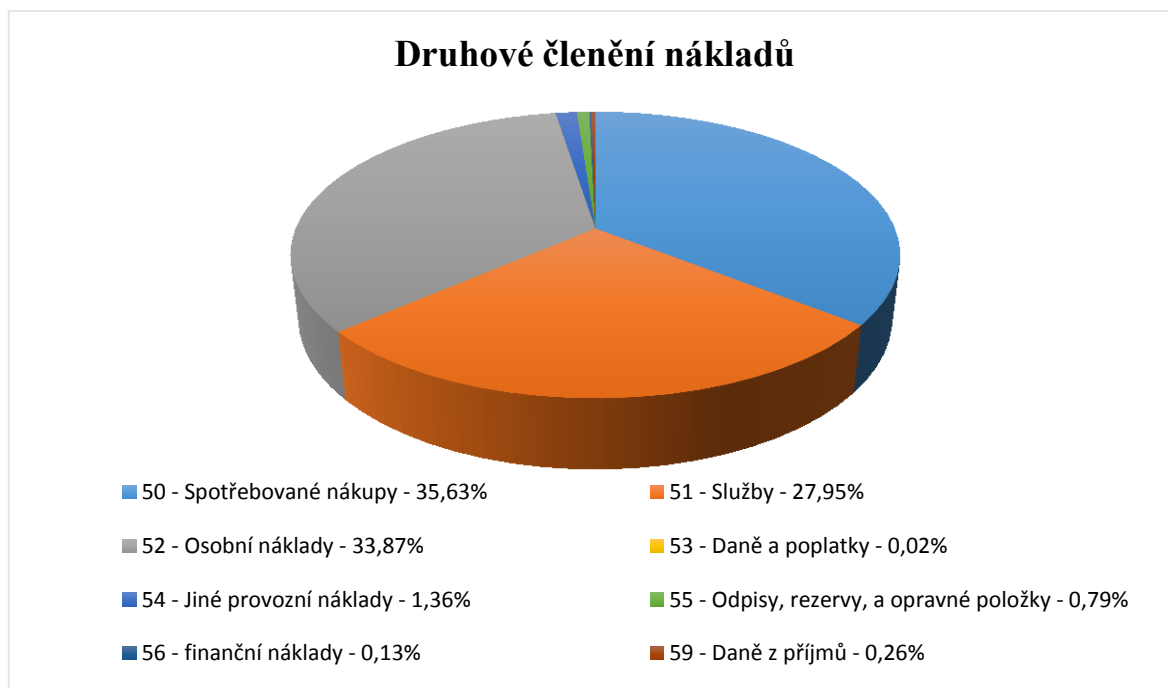
v této nákladové skupině. Jsou tvořeny cestovními náhradami, náklady na reprezentaci nebo reklamu.

Velmi významnou skupinou týkající se podílu na celkových nákladech společnosti je účtová skupina 52- osobní náklady. Tato účtová skupina tvoří více jak třetinu celkových nákladů společnosti. Mzdové náklady jsou vysoké z důvodu, že většina zaměstnanců je kmenová a nejsou, jak j v tomto oboru obvyklé, najímání agenturami. Účtová skupina osobní náklady obsahuje tři položky, mzdové náklady, příjmy společníků obchodní korporace a zákonné sociální a zdravotní pojištění. Celková částka mzdových nákladů a odměn pro společníky je ve výši 6 732 326 Kč. Odvody za povinné zdravotní a sociální pojistné, které je zaměstnavatel povinen za zaměstnance odvést je ve výši 1 635 696 Kč.

Další skupinou v nákladech dle druhového členění používaného ve finančním účetnictví jsou daně a poplatky – účtová skupina 53. Tato skupina je z pohledu podílu na celkových nákladech zanedbatelná, jelikož představuje pouze dvě promile veškerých nákladů.

O poznání větší, ale v celkovém hledisku nikterak významnou, je účtová skupina 54 – jiné provozní náklady. Tato skupina zahrnuje dary a především uhrazené pojistné za majetek a dále zákonné pojištění odpovědnosti za škody. Celkem se jedná pouze o 1 % veškerých nákladů.

V účtové skupině 55 jsou zahrnuty odpisy dlouhodobého majetku. Další skupinou jsou finanční náklady spadající do účtové skupiny 56, kde hlavní položkou jsou nákladové úroky. Poslední položkou v druhovém členění je daň z příjmu.



Obr. 19 Graf - Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

Z výše analyzovaných nákladů je patrné, že největší položky jsou náklady na nájemné, materiál nakoupený pro provoz restaurace a mzdové náklady. Tyto tři položky odrážejí základní potřeby pro provoz hotelového zařízení s restaurací. Žádná špičková restaurace se neobejde bez kvalitních a čerstvých surovin, což se projevuje na částkách za nakoupené zboží. Výše nájemného se odvíjí od lukrativní lokality v historickém jádru města Litomyšle a od stáří a stavu pronajímaných objektů, které prošly významnou rekonstrukcí v nedávné době. Jak provoz restaurace, tak také provoz ubytovacího úseku závisí na profesionalitě personálu, který veškerému servisu dodává přidanou hodnotu, a proto je nutné personál adekvátně odměnit.

7.2 Kalkulační členění nákladů

V této kapitole budou náklady rozčleněny na základě kalkulačního členění. Náklady budou rozděleny na náklady přímé a náklady nepřímé. Toto členění je v rámci diplomové práce velice důležité. Od této kapitoly se bude odvíjet následná projektová část zavedení metody ABC v podniku. Náklady jsou za rok 2017 a jako zdroj dat posloužila výsledovka z účetního programu POHODA, užívaného společností ELLA Litomyšl s.r.o.

Do této kapitoly budou zařazeny a následně rozčleněny pouze náklady ubytovacího úseku hotelu Aplaus, jelikož projekt úpravy kalkulace je zaměřen právě na tento úsek. Jelikož se jedná o nevýrobní podnik, rozčlenění na přímé a nepřímé náklady je velmi složité. Většina nákladů se jeví jako nepřímé a je na ně i tak nahlíženo. V současném stavu jsou posuzovány jako přímé náklady pouze mzdy recepčních, pokojských a pozice snídaňáře, povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění a hotelová drogerie, která je pravidelně doplňována každý den na obsazený pokoj.

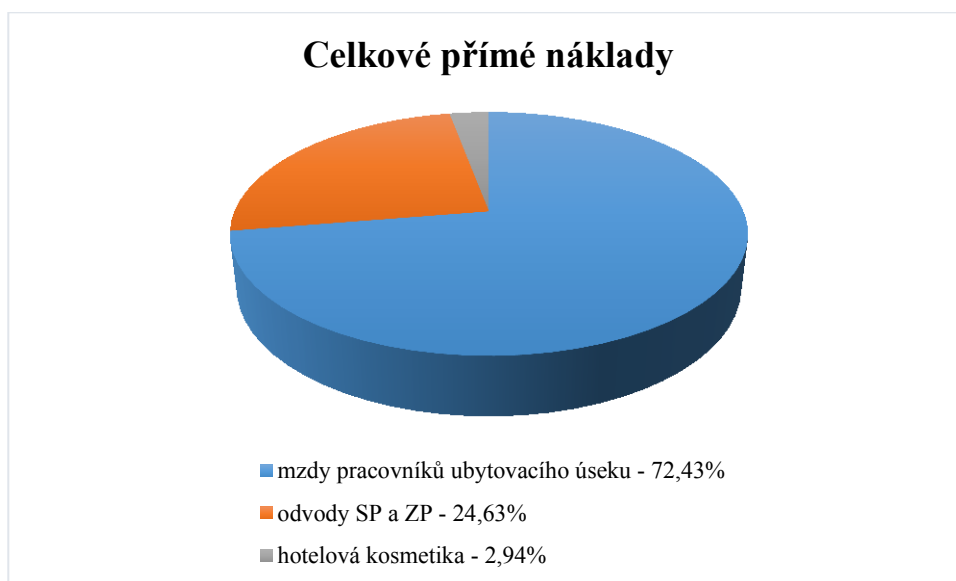
Tab. 13 Přímé náklady v ubytovacím úseku (vlastní zpracování)

položka	náklady
mzdy pracovníků ubytovacího úseku	1 406 400,00 Kč
odvody SP a ZP	478 176,00 Kč
hotelová kosmetika	57 052,00 Kč
přímé náklady celkem	1 941 628,00 Kč

Největší položkou v přímých nákladech jsou mzdy pracovníků ubytovacího úseku. Ty čítají téměř 73 % z celkových přímých nákladů. Jedná se celkem o 7 zaměstnanců, kteří jsou v současném systému přiděleni pouze ubytovacímu úseku. Ačkoliv náplň práce pokojské je také úklid v prostorách restaurace, v současnosti je celá její mzda započítávána do uby-

tovacího úseku. Druhou největší položkou v přímých nákladech je sociální a zdravotní pojištění, které bylo odvedeno zaměstnavatelem, a to ve výši 478 176 Kč. Zdravotní a sociální pojištění se podílí téměř 25 % na celkové výši přímých nákladů. Poslední položkou ve výčtu přímých nákladů jsou náklady na hotelovou kosmetiku, která je každému ubytovanému hostovi každý den doplňována. Výše této položky je 57 052 Kč.

Pro lepší přehlednost je přidán výšečový graf celkových přímých nákladů.



Obr. 20 Graf - Celkové přímé náklady (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady není možné přímo přiřadit danému objektu, souvisejí s více druhy výkonu. Jsou zde zahrnuty náklady na spotřebu materiálu, spotřebu energií, náklady na opravy a údržbu, náklady spojené s reprezentací, služby včetně nájemného, náklady na reklamu, mzdy technickohospodářských pracovníků a ostatních zaměstnanců, kteří jsou určitou činností spojeni s úsekem ubytování. Mezi tyto zaměstnance patří například údržbář, kuchaři, kteří se podílejí na přípravě snídaní, či šéfkuchař restaurace, který má na starosti objednávání surovin pro restauraci včetně snídaní. Dále mezi nepřímé náklady patří odvody těchto pracovníků na sociální a zdravotní pojištění, daně a poplatky, odpisy, úroky a kurzové rozdíly. Přehled všech nepřímých nákladů souvisejících s ubytovacím úsekem je zobrazen v následující tabulce č. 14.

Tab. 14 Nepřímé náklady v ubytovacím úseku (vlastní zpracování)

položka	náklady
spotřeba materiálu	394 855,85 Kč
spotřeba energie	597 740,06 Kč
opravy a údržby	268 083,73 Kč
náklady spojené s reprezentací	33 456,71 Kč
služby vč. nájmu	2 483 544,33 Kč
reklama	120 513,58 Kč
mzdy THP a ostatních zaměstnanců	574 260,00 Kč
odvody SP a ZP	195 248,40 Kč
ostatní provozní náklady	111 370,87 Kč
daně a poplatky	1 599,00 Kč
odpisy	77 588,80 Kč
úroky	11 860,92 Kč
kurzové rozdíly	2 270,67 Kč
nepřímé náklady celkem	4 872 392,92 Kč

Největší položkou mezi nepřímými náklady jsou služby včetně nájmu. Nájem, jak bylo zmíněno v předchozí kapitole je poměrně vysoký, ale vůči poloze, stavu budovy a také díky vybavení hotelu, které je součástí nájmu, je adekvátní. Výše nájemného pro ubytovací úsek byla vypočítána na 2 256 000 Kč za rok, zbylou částku tvoří ostatní služby jako například služby prádelny. Služby a nájemné představují dohromady více jak 50 % nepřímých nákladů.

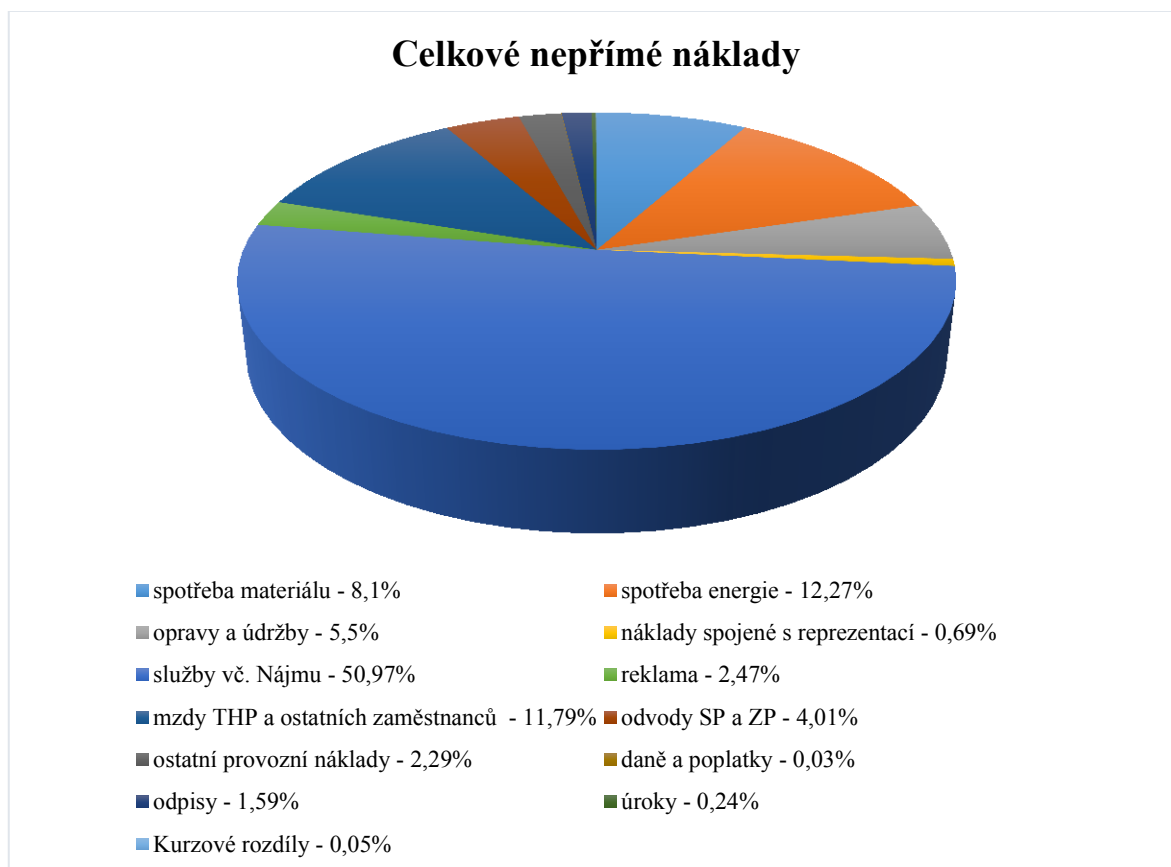
Druhou největší položkou nepřímých nákladů tvoří energie. Energie pro ubytovací úsek byly v roce 2017 vyčísleny na 597 740 Kč. V položce energie jsou započítány spotřeba elektrické energie, spotřeba plynu a spotřeba vody a tvoří více jak 12 % podílu z celkových nepřímých nákladů.

Třetí položkou, co se do objemu nepřímých nákladů týká, jsou mzdy technickohospodářských pracovníků a ostatních pracovníků, jejichž aspoň část náplně práce se vztahuje k ubytovacímu úseku. Tato položka představuje podíl téměř 12 % z celkových nepřímých nákladů. Celková hodnota těchto mezd je 574 260 Kč. S položkou mezd přímo souvisí další položka povinné odvody sociálního a zdravotního pojištění, které je zaměstnavatel za zaměstnance povinen odvést výše této položky je 195 248 Kč.

Další velmi významnou položkou nepřímých nákladů je spotřeba materiálu, která obsahuje lůžkoviny, hotelový textil, drobné vybavení pokojů, úklidové prostředky a pracovní oděvy a osobní ochranné pracovní pomůcky pro zaměstnance, vybavení minibaru, které se nacházejí na každém pokoji apod. Tato položka činí 394 855 Kč.

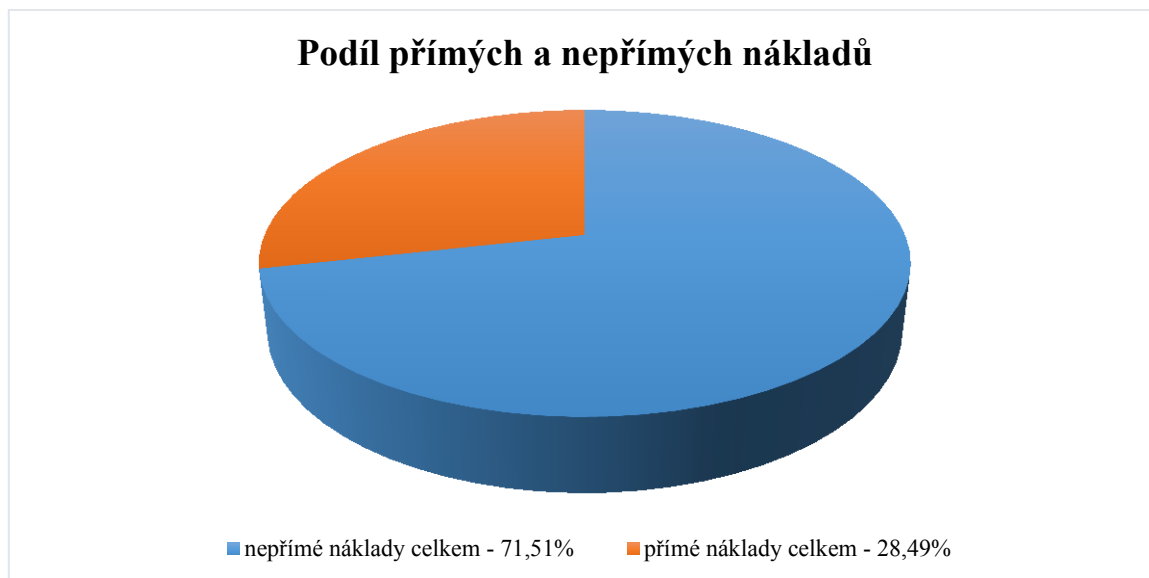
Významnou roli v nepřímých nákladech hrají také opravy a udržování jak nemovitosti, tak movitého majetku. Objekt budovy, samotné pokoje i jejich vybavení se pravidelným užíváním velmi opotřebovává a je potřeba, častých ať už drobnějších či významnějších úkonů k udržení požadovaného stavu.

Zbylé položky seznamu nepřímých nákladů nejsou jejich výší tolik významné. Pro lepší vyjádření jsou jednotlivé položky zobrazeny ve výšečném grafu.



Obr. 21 Celkové nepřímé náklady (vlastní zpracování)

Z následujícího grafu č (obr. č. 22) je zřejmé, že v ubytovacím úseku společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. převládají nepřímé náklady nad těmi přímými. Přímé náklady tvoří více jak 71 % z celkových nákladů. I přes to, že nepřímé náklady představují pouze necelých 29 % z veškerých nákladů, je potřebné na ně nezapomínat a také jim věnovat určitou pozornost. Celkové náklady pro ubytovací úsek jsou ve výši 6 814 021 Kč.



Obr. 22 Graf - Podíl přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

7.3 Analýza současného kalkulačního systému

Analýza současného kalkulačního systému vychází z principu, jak jsou v současné době počítány ceny pokojů v hotelu Aplaus. V aktuálním kalkulačním systému se na řízení nákladů vůbec nenahlíží. Cena pokojů je stanovena jako podíl celkových nákladů za ubytovací úsek za předchozí kalendářní rok a počtu přenocování za tentýž rok. K výsledné ceně je připočítávána marže ve výši 30 %.

Při současné kalkulaci ceny pokojů je tímto způsobem určena cena střední kategorie pokoje DeLuxe při obsazení plného počtu lůžek. Cena ostatních pokojů Standard a obou dvou apartmánů není jednotlivě počítána. Stejně tak není jednotlivě počítána cena při obsazení pokoje pouze jedním hostem. Cena se poměrově odvíjí od vypočítané ceny pro pokoj DeLuxe, a to jak v případě zbylých kategorií pokojů, tak v případě obsazení jedním hostem.

V závěrečné fázi celé kalkulace jsou ceny porovnávány s cenami konkurence. Pro hotel je velmi důležité stanovit správnou výši ceny i vůči konkurenci, aby pro případné zákazníky nebyla příliš nízká nebo naopak příliš vysoká v porovnání s poskytovanými službami, úrovní hotelu a konkurenčními cenami. K tomuto faktu je přihlíženo, ale pouze do takové výše, aby náklady nepřevýšili výnosy. Případy konkurenčních podniků z pohledu poskytované úrovně, ale i lokálnosti byly zmiňovány v kapitole 5.6.

V následující tabulce č. 15 je uveden přehled aktuálních cen za jednotlivé pokoje pro rok 2018 stanovený podle výše popsaného postupu. Ve sloupci typ pokoje je uveden druh pokoje dle hotelového označení. První číslo za druhem pokoje udává maximální možnou ka-

pacitu lůžek daného pokoje, druhé číslo udává obsazení pokoje počtem hostů. Ceny jsou udány včetně daně z přidané hodnoty. Součástí této ceny je také snídaně, parkovné, bezdrátové připojení k internetu a místní poplatek z ubytovací kapacity.

Tab. 15 Aktuální ceník pokojů v hotelu Aplaus (vlastní zpracování)

typ pokoje	cena
Apartmán 2/2	5 550,00 Kč
Apartmán 2/1	4 000,00 Kč
DeLuxe 2/2	3 400,00 Kč
DeLuxe 2/1	2 600,00 Kč
Standard 2/2	3 000,00 Kč
Standard 2/1	2 200,00 Kč

7.4 Praktická ukázka současného systému kalkulace

V následující části je proveden kalkulační výpočet cen podle současného modelu výpočtu finální ceny pokojů.

Hotel Aplaus měl v roce 2017 celkový počet 5 241 přenocování při celkové kapacitě 16 790 lůžkodnů. V následující tabulce č. 16 jsou zobrazeny počty přenocování za jednotlivá čtvrtletí v roce 2017. Ve sloupci kapacita za období je udána maximální kapacita v daném čtvrtletí. V prvním čtvrtletí je počítáno 90 dnů a maximální denní kapacita hotelu je 46 lůžek, z tohoto výpočtu je možné získat maximální kapacitu pro první čtvrtletí a to 4 140 lůžek. Procentuální využití kapacity je podíl počtu přenocování k maximální možné kapacitě.

Tab. 16 Využití ubytovací kapacity v hotelu Aplaus (vlastní zpracování)

2017	počet přenocování	kapacita za období	% využití kapacity
I.	1048	4140	25,31 %
II.	1503	4186	35,91 %
III.	1453	4232	34,33 %
IV.	1237	4232	29,23 %
celkem	5241	16790	31,22 %

Celkové náklady za rok 2017, ze kterých vychází kalkulace, jsou podrobně uvedeny v kapitole 7.2 kalkulační členění nákladů v ubytovacím úseku hotelu Aplaus. Celková hodnota nákladů v roce 2017 činila 6 814 020, 92 Kč.

Tab. 17 Výpočet ceny pokoje DeLuxe pro rok 2018 (vlastní zpracování)

výpočet ceny pokoje DeLuxe pro rok 2018	
celkové náklady za ubytovací úsek za rok 2017	6 814 020,92 Kč
počet přenocování za rok 2017	5241
průměrné náklady za jedno přenocování v roce 2017	1 300,14 Kč
průměrné náklady za jeden pokoj v roce 2017	2 600,28 Kč
marže (30 %)	780,09 Kč
celková cena za pokoj DeLuxe	3 380,37 Kč
celková cena po zaokrouhlení	3 400,00 Kč

Pro rok 2018 byla stanovena cena pokoje DeLuxe 3 400 Kč. Od této ceny byly ředitelem hotelu odvozeny zbylé ceny jednotlivých pokojů při různých počtech obsazenosti.

Tyto ceny pokojů však nejsou pevné. Jednotlivé ceny se mohou lišit na základě významnosti klienta, množství pokojů, které klient objedná. Další možností jsou slevy pro klienty, kteří se ubytovávají opakovaně. Smluvní cenu také obdrží klienti, kteří využijí celého hotelu, například pro pořádání firemní či soukromé akce. Výše slevy je individuální a záleží pouze na rozhodnutí ředitele hotelu.

7.5 Shrnutí hlavních nedostatků současného systému kalkulací

Nedostatkem současného systému kalkulací je nedostatečné členění nákladů a následná práce s nimi. Díky tomu jsou výsledné ceny jednotlivých pokojů kalkulovány nepřesně. Jsou spíše odhadovány, než že by byly stanovovány.

Náklady, které jsou v současném systému považovány za přímé, jako jsou mzdy pracovníků ubytovacího úseku a hotelová kosmetika, není možné jako přímé posuzovat. Jedná se spíše o náklady nepřímé, jelikož jak pokojské, tak také recepční se věnují nejen práci pro ubytovací úsek.

Současný kalkulační systém neumožňuje sledování plýtvání lidskými ani materiálovými zdroji. Bez identifikace tohoto plýtvání není možné náklady efektivně snižovat a zajistit tak trvalý růst firmy.

8 SHRUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

Analytická část diplomové práce měla za cíl představit společnost ELLA Litomyšl s.r.o. provozující hotel Aplaus, popsat současný ekonomický stav společnosti a provést analýzu nákladů včetně analýzy současného stavu kalkulace ceny.

Úvodní kapitola analytické části byla zaměřena na představení společnosti, její krátkou historii a předmět podnikání této společnosti. Následoval popis základních údajů o společnosti jako jsou například datum a vznik zápisu společnosti do obchodního rejstříku, sídlo společnosti, identifikační číslo či právní forma. Dále byla v úvodní kapitole této části popsána poloha hotelu a poskytované služby, jimiž jsou wellness, catering, restaurace a ubytování. V další fázi byla představena organizační struktura podniku, provedena SWOT analýza a definována případná konkurence hotelu Aplaus.

V druhé kapitole analytické části byla prozkoumána ekonomická situace. Nejprve byl na základě výkazu zisku a ztrát v plném rozsahu analyzován výsledek hospodaření v jednotlivých letech od počátku podnikání v roce 2015 do posledního roku, kdy byl výkaz vydán, a to 2017. Následovala analýza majetkové a finanční struktury, která byla provedena na základě výkazu rozvaha v plném rozsahu.

Závěrečná kapitola této části měla za cíl zanalyzovat současný stav nákladů. Nejprve byly náklady analyzovány dle druhového členění, které je využíváno především ve finančním účetnictví. Následovalo kalkulační členění nákladů a v závěru této kapitoly byl představen současný systém výpočtu ceny pokojů.

Na základě analýzy nákladů a analýzy kalkulačního systému je zřejmé, že společnost nedostatečně člení a následně řídí své náklady. Současný kalkulační systém pracuje s náklady pouze okrajově a výsledná cena je spíše odhadována. Na základě zjištěných nedostatků je v následující části diplomové práce navržena metoda kalkulace ABC pro stanovení ceny pokojů.

9 PROJEKT NÁVRHU KALKULAČNÍ METODY ABC

Analytická část diplomové práce měla za cíl provést zhodnocení současného stavu nákladů a současného systému kalkulací cen pokojů. Pro tuto část byly využity data z účetního programu Pohoda, interní materiály a pohovory se zainteresovanými zaměstnanci na jednotlivých pozicích. Informace, data a analýzy, které byly vyhodnoceny, budou využity v projektové části diplomové práce.

Na základě analýz, které byly provedeny, je v současném systému kalkulace velké množství nepřesností a pouhých odhadů, které mohou vést k nepřesnému stanovení prodejní ceny pokojů. Současná metoda nikterak nepracuje s alokací režijních nákladů, a proto je nutné se na tuto část nákladů zaměřit. Pro zlepšení alokace a řízení režijních nákladů bude navržena metoda ABC.

9.1 Vymezení projektu

Projektová část diplomové práce má za cíl vytvořit projekt na úpravu systému kalkulací cen pokojů ve společnosti ELLA Litomyšl s.r.o. provozující hotel Aplaus. Cílem projektu je na základě analýzy přímých a nepřímých nákladů implementovat metodu ABC.

Hotelový provoz je velice specifický pro stanovení nákladů. Z analytické části vyplývá, že současný stav počítá s převážnou částí nepřímých nákladů a pouze zlomkem nákladů přímých. Bohužel však ani toto rozčlenění není zcela správné. V následující části budou všechny náklady převedeny na nepřímé náklady, jelikož pracovní náplň pracovníků ubytovacího úseku, mezi které patří pokojské a recepční není zcela jednoznačně pouze pro tento úsek. Pro správnou alokaci nepřímých nákladů bude v projektové části využito výše zmínované metody ABC.

Cílem projektu je kromě implementace metody ABC také alokování nepřímých nákladů konkrétnímu nákladovému objektu. Po splnění dílčích zmíněných cílů bude výsledný systém kalkulace vyhodnocen a následně porovnán se současným systémem.

V závěru projektové části bude nový systém zhodnocen a bude podroben časové a rizikové analýze. Budou zde také popsány výhody a nevýhody implantace tohoto systému pro společnost ELLA Litomyšl s.r.o.

9.2 Návrh ABC modelu

Návrh implementace metody ABC bude vycházet z poznatků, které byly zpracovány v teoretické části této diplomové práce. Bude dodržen výše zmíněný postup jednotlivých fází:

- Úprava účetních dat
- Definice struktury ABC systému
- Procesní nákladová analýza
- Analýza aktivit
- Přiřazení nákladů aktivit jednotlivým nákladovým objektům

Celý projekt vychází z interních dat a materiálů společnosti ELLA Litomyšl s.r.o., která hotel Aplaus provozuje. Použitá data jsou za kalendářní rok 2017.

9.2.1 Úprava účetních dat

Cílem první fáze zavedení metody ABC je úprava účetních dat. Tato fáze spočívá v eliminování, případně v zaevidování, účetních položek z finančního účetnictví, které mohou určitým způsobem zkreslovat podobu reálných ekonomických nákladů.

V hotelu Aplaus byly jako specifické nákladové položky, které je nutné vyřadit, identifikovány příjmy společníků, daně a poplatky, úroky a kurzové rozdíly. Přehled jednotlivých nákladů, které byly vyřazeny je v tabulce č. 18.

Tab. 18 Eliminované nepřímé náklady (vlastní zpracování)

položka	náklady
příjmy společníků	149 121,00 Kč
daně a poplatky	1 599,00 Kč
úroky	11 860,92 Kč
kurzové rozdíly	2 270,68 Kč
celkem	164 851,60 Kč

Jak lze v tabulce č. 18 vidět, celková hodnota nákladů, které byly v úvodní fázi vyřazeny, činí 164 851,60 Kč. O tuto částku jsou poníženy celkové nepřímé náklady, které byly analyzovány v analytické části diplomové práce

Hodnota celkových nepřímých nákladů po odečtení vyřazených položek a přičtených položkách, které byly v současném systému zařazeny mezi přímými náklady je ve výši 6 649 169,33 Kč, jak uvádí tabulka č. 19.

Tab. 19 Upravené celkové nepřímé náklady (vlastní zpracování)

položka	náklady
spotřeba materiálu	451 907,85 Kč
spotřeba energie	597 740,06 Kč
opravy a údržby	268 083,73 Kč
náklady spojené s reprezentací	33 456,71 Kč
služby vč. nájmu	2 483 544,33 Kč
reklama	120 513,58 Kč
mzdy THP a ostatních zaměstnanců	1 927 277,76 Kč
odvody SP a ZP	655 274,44 Kč
ostatní provozní náklady	111 370,87 Kč
nepřímé náklady celkem	6 649 169,33 Kč

9.2.2 Definice struktury ABC systému

Druhá etapa zavedení modelu ABC do společnosti má za cíl definovat strukturu systému. Je důležité správně identifikovat aktivity. Při definování aktivit je důležité, brát ohled na logický sled jednotlivých na sebe navazujících aktivit.

Nejprve je nutné určit aktivity, které se v hotelovém prostředí objevují. Tabulka č. 21 zobrazuje přehled jednotlivých aktivit a jejich označení, které slouží k jednodušší identifikaci. Aktivity autot popsal na základě dotazování a pozorování jednotlivých pracovníků na konkrétních pozicích.

Tab. 20 Hotelové aktivity (vlastní zpracování)

aktivity	označení aktivity
marketing, propagace	A_00
příjem rezervací, potvrzování rezervací	A_01
příprava ubytovacích prostor	A_02
check-in + ubytování hostů	A_03
zajištění snídaní	A_04
průběh ubytování (úklid, spotřeby)	A_05
zajištění služeb pro hotelové hosty	A_06
check-out	A_07
úklid ubytovacích prostor po ukončení pobytu	A_08
generální úklid a údržba hotelu	A_09

Aktivity v tabulce č. 20 jsou uvedeny v logickém sledu, jak na sebe navazují. Úvodní aktivitou je aktivita nazvaná jako marketing a propagace. Jedná se o velmi důležitou aktivitu, která má za cíl zabezpečit hotelu klientelu a šířit povědomí o hotelu mezi širokou veřejnost.

Druhou aktivitou je přijetí rezervací, následná práce s rezervacemi a jejich potvrzení. Cílem aktivy je, aby aktivita zaevidování rezervace od jejího přijetí až po příjezd hosta proběhla v pořádku a obě strany měli potřebné informace k pobytu.

Následná aktivita příprava ubytovacích prostor má za cíl udržovat pokoj a společné prostory hotelu v uklizeném stavu a neustále připravené pro možný příjezd hostů.

Po aktivitě příjem rezervace a potvrzení rezervace následuje aktivita přihlášení hosta k ubytování a samotné ubytování hosta. Tato aktivita je velmi důležitá, jelikož se obvykle jedná o první přímý kontakt s hostem.

V případě, že u hosta v pořádku proběhl check-in a host je ubytovaný, je další aktivitou, v logickém sledu, zajištění snídaní. Jak bylo zmiňováno v předchozích kapitolách snídaně je vždy součástí ceny ubytování, a týká se všech ubytovaných hostů.

Hotel Aplaus je čtyřhvězdičkovým hotelem, a proto je nutné nezapomenout na následující aktivitu, kterou je úklid ubytovacích prostor v průběhu pobytu hosta. V hotelech nižší kategorie tato aktivita není vyžadována, ale u hotelů označených čtyřmi a pěti hvězdičkami je standardem.

Dalším aktivitou je zajištění služeb pro hotelové hosty, která je nezbytná pro spokojenost klientů. Jedná se o zajištění externích i interních služeb pro hosty.

Poslední aktivitou, kdy hotelový personál přijde do styku s hotelovým hostem, je aktivita odhlášení, takzvaný check-out. Součástí check-outu je také získání zpětné vazby od zákazníka, které má za cíl zvyšovat kvalitu poskytovaných služeb.

Závěrečná aktivita, úklid ubytovacích prostor po ukončení pobytu hosta, uzavírá jeden pobyt. Následná aktivita, která je uvedena v tabulce č. 21 generální úklid a údržba hotelu, probíhá v mnohem delších časových intervalech než zbylé zmíněné aktivity.

V následující části jsou jednotlivé aktivity popsány. Popsání aktivit proběhlo na základě pozorování a rozhovorů se zaměstnanci hotelu Aplaus stejně jako definování samostatných aktivit.

Aktivita marketingu a propagace:

- aktualizace webových stránek
- oslovení potenciálních zákazníků
- zajišťování propagačních materiálů

- zajišťování inzerce
- nabídka hotelových služeb

Aktivita příjem rezervací, potvrzování rezervací:

- přijetí poptávky
- kontrola volných kapacit v hotelových štaflích
- zpracování cenové nabídky
- odeslání cenové nabídky
- přijetí rezervace
- zaevidování do hotelových štaflí
- potvrzení rezervace

Aktivita přípravy ubytovacích prostor:

- úklid prachu na chodbách
- vysátí kobereců na chodbách
- kontrola uklizenosti na volných pokojích
- doplnění hotelové drogerie + koupelnového textilu
- doplnění minibaru na volných pokojích
- potvrzení připravenosti pokoje recepční

Aktivita check-in + ubytování:

- přivítání zákazníka
- zaevidování hosta do ubytovací knihy
- aktivace hotelové karty
- seznámení hosta se základními informacemi
- předání hotelové karty
- uvedení hosta na pokoj

Aktivita zajištění snídaní:

- zjištění počtu snídaní pro daný den
- příprava prostor pro podávání snídaní
- příprava snídaní
- doplňování snídaňového bufetu
- debaras
- úklid prostor po snídaních
- nahlášení počtu snídaní pro následující den

- objednávka surovin potřebných pro snídani

Aktivita průběh ubytování (úklid, spotřeby):

- kontrola volnosti pokoje
- srovnání lůžkovin
- otření prachu
- vysátí koberců a vytření podlah
- odebrání znečištěného koupelnového textilu
- umytí koupelny
- doplnění koupelnového textilu
- doplnění hotelové drogerie
- doplnění minibaru
- zajištění vyprání znečištěného textilu

Aktivita zajištění služeb pro hotelové hosty:

- vyslechnutí požadavků hosta
- zjištění dostupných možností
- nabídka možností
- zajištění možností

Aktivita check-out:

- převzetí hotelové karty
- vystavení účetního dokladu o pobytu
- kontrola - převzetí platby
- převzetí dotazníků o hodnocení pobytu
- rozloučení se s hostem

Aktivita úklidu ubytovacích prostor po ukončení pobytu:

- kontrola volnosti pokoje
- srovnání lůžkovin
- otření prachu
- vysátí pokoje
- odebrání špinavých ručníků a osušek
- umytí koupelny
- doplnění koupelnového textilu
- doplnění hotelové drogerie

- doplnění minibaru
- zajištění vyprání znečištěného textilu

Aktivita generálního úklidu a údržby hotelu:

- malování stěn pokojů
- mytí oken
- čištění koberců
- praní záclon
- čištění lůžek
- opravy vybavení
- malování stěn na chodbách
- čištění koberců na chodbách

9.2.3 Procesní nákladová analýza

Fáze procesní nákladové analýzy má za cíl alokování upravené výše nepřímých nákladů aktivitám. Tato fáze je třetí v pořadí implementace metody ABC do podniku. Přidělení jednotlivých nákladů aktivitám bylo provedeno na základě dotazování a odborného odhadu jednotlivých pracovníků od vrcholového managementu až po pokojské.

Mzdové náklady včetně SP a ZP

V následující tabulce č. 21 je provedeno rozdělení mezd jednotlivých zaměstnanců na konkrétních pozicích podle pozorování jejich náplně práce. Jelikož v hotelu Aplaus je 5 středisek a většina zaměstnanců se podílí na činnostech více středisek, je nutné nejprve celkové mzdy zaměstnanců rozdělit podle podílů práce pro jednotlivá střediska, aby bylo možné následné přiřazení mezd k jednotlivým aktivitám.

Tab. 21 Rozpočet mezd dle prováděných činností (vlastní zpracování)

pozice	počet zaměstnanců	práce pro ubytování	práce pro restauraci	práce pro bar	práce pro wellness
ředitel	1	40,0 %	40,0 %	10,0 %	10,0 %
vedoucí ubytování	1	85,0 %	0,0 %	5,0 %	10,0 %
recepční	3	80,0 %	5,0 %	5,0 %	10,0 %
pokojská	3	55,0 %	30,0 %	5,0 %	10,0 %
provozní rest.	1	10,0 %	80,0 %	10,0 %	0,0 %
snídaňář	1	80,0 %	20,0 %	0,0 %	0,0 %
číšník	3	0,0 %	100,0 %	0,0 %	0,0 %
chéf	1	10,0 %	80,0 %	10,0 %	0,0 %
kuchař I.	2	0,0 %	90,0 %	10,0 %	0,0 %
kuchař II.	2	20,0 %	70,0 %	10,0 %	0,0 %
pomocná síla	4	10,0 %	80,0 %	10,0 %	0,0 %
asistentka ředitele	1	40,0 %	40,0 %	10,0 %	10,0 %
technik	1	30,0 %	30,0 %	30,0 %	10,0 %
barman	1	0,0 %	0,0 %	100,0 %	0,0 %
účetní - mzdy	0,3	31,2 %	53,4 %	11,4 %	4,0 %
účetní - účetnictví	0,7	40,0 %	40,0 %	10,0 %	10,0 %

Z tabulky č. 22 je pro projektovou část diplomové práce nejdůležitější sloupec počet zaměstnanců a sloupec práce pro ubytování. Sloupec počet zaměstnanců vypovídá o počtu zaměstnanců, kteří pracují na té konkrétní pozici. Sloupec práce pro ubytování udává hodnotu podílu z celkové mzdy konkrétní pozice. Pro příklad je možné uvést například pozici recepčních. Tuto pozici zastávají tři zaměstnanci hotelu Aplaus. Náplň práce recepčních se skládá z 80 % pro ubytovací úsek, z 5 % pro restauraci, z 5 % pro bar a z 10 % pro wellness. Z toho vyplývá, že 80 % nákladů na mzdu recepčních musí být rozpuštěno do popsaných procesů ubytování. Procenta byla určena na základě pozorování a dotazování zaměstnanců na jednotlivých pracovních pozicích.

V následující tabulce č. 23 Celkové mzdy pro ubytování jsou přepočítány mzdy pro jednotlivé pozice na základě podílů z předchozí tabulky. V tabulce č. 22 bylo na základě pozorování a rozhovorů stanoveno, že ředitel se svojí náplní práce podílí z 40 % své celkové práce na ubytování. to znamená že výsledná částka mzdy ředitele, se kterou bude počítáno jako nákladem ubytovacího úseku je 40 % z celkové mzdy ředitele. Stejně bylo postupováno u každé z pozic, která má svůj podíl na chodu ubytovacího úseku.

Tab. 22 Celkové roční mzdy pro ubytování (vlastní zpracování)

celkové mzdy pro ubytování	podíl mzdy na ubytování	odvody SP a ZP	celkové náklady
ředitel	216 000,00 Kč	73 440,00 Kč	289 440,00 Kč
vedoucí ubytování	153 000,00 Kč	52 020,00 Kč	205 020,00 Kč
recepční	566 400,00 Kč	192 576,00 Kč	758 976,00 Kč
pokojská	245 520,00 Kč	83 476,80 Kč	328 996,80 Kč
provozní rest.	30 000,00 Kč	10 200,00 Kč	40 200,00 Kč
snídaňář	192 000,00 Kč	65 280,00 Kč	257 280,00 Kč
chéf	39 600,00 Kč	13 464,00 Kč	53 064,00 Kč
kuchař II.	110 400,00 Kč	37 536,00 Kč	147 936,00 Kč
pomocná síla	52 200,00 Kč	17 748,00 Kč	69 948,00 Kč
asistentka ředitele	100 800,00 Kč	34 272,00 Kč	135 072,00 Kč
technik	90 000,00 Kč	30 600,00 Kč	120 600,00 Kč
účetní - mzdy	32 909,76 Kč	11 189,32 Kč	44 099,08 Kč
účetní - účetnictví	98 448,00 Kč	33 472,32 Kč	131 920,32 Kč
celkem	1 927 277,76 Kč	655 274,44 Kč	2 582 552,20 Kč

Tabulka č. 23 vychází z předchozích výpočtů a rozděluje již přepočtený podíl mezd jednotlivým aktivitám. Podíl pro jednotlivé aktivity byl konzultován a stanoven za pomoci rozhovoru se zaměstnanci na jednotlivých pozicích a především pozorování práce, kterou za den zaměstnanci prováděli. V tabulce č. 23 jsou pro příklad uvedeny pouze pozice recepční a pokojské. Zbylé pozice jsou upřesněny v příloze.

Náplň práce recepční je možné rozdělit z 24 % pro aktivitu příjem rezervací, potvrzení rezervace, z 25 % pro aktivitu check-in + ubytování hostů, z 1 % pro aktivitu zajištění snídaní, z 25 % pro aktivitu zajištění služeb pro hotelové hosty a z 25 % pro check-out. Celková procenta, která byla pro danou pozici rozdělena musí dohromady dát 100 % náplně práce, která je věnována ubytovacímu úseku.

Zaměstnankyně na pozici pokojských se v rámci ubytovacího úseku z 27 % věnují aktivitě příprava ubytovacích prostor, z 19 % aktivitě průběh ubytování, do které spadá průběžný úklid, v době probíhajícího pobytu hosta, z 27 % aktivitě úklid ubytovacích prostor po ukončení ubytování hosta a z 27 % aktivitě generální úklid a údržba hotelu. Tato aktivita je méně častá než aktivity ostatní, ale za to je časově mnohem náročnější.

Tab. 23 Rozdělení podílu mezd na ubytování jednotlivým aktivitám (vlastní zpracování)

	recepční	pokojská
A_00	0,00 %	0,00 %
A_01	24,00 %	0,00 %
A_02	0,00 %	27,00 %
A_03	25,00 %	0,00 %
A_04	1,00 %	0,00 %
A_05	0,00 %	19,00 %
A_06	25,00 %	0,00 %
A_07	25,00 %	0,00 %
A_08	0,00 %	27,00 %
A_09	0,00 %	27,00 %
celkem	100 %	100 %

Spotřeba materiálu

Spotřeba materiálu byla rozdělena na stejném principu jako mzdové náklady. Na základě pozorování a dotazování byla spotřeba materiálu rozčleněna na jednotlivé položky jako kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, drobný majetek do 40 000 Kč, suroviny potřebné pro snídaneň, drogistické zboží, textil ložní a koupelnový a pohonné hmoty. Ta byla následně procenty, na základě odborného odhadu, přidělen jednotlivým aktivitám.

Tab. 24 Přidělení nákladů spotřeby materiálu aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	spotřeba materiálu
A_00	36 152,63 Kč	8,0 %
A_01	13 557,24 Kč	3,0 %
A_02	27 114,47 Kč	6,0 %
A_03	9 038,16 Kč	2,0 %
A_04	234 992,08 Kč	52,0 %
A_05	27 114,47 Kč	6,0 %
A_06	2 259,54 Kč	0,5 %
A_07	6 778,62 Kč	1,5 %
A_08	40 671,71 Kč	9,0 %
A_09	54 228,94 Kč	12,0 %
celkem	451 907,85 Kč	100 %

Spotřeba energie

Celková hodnota nákladů, které patří do položky spotřeba energie, činí 597 740,06 Kč. Součástí této položky jsou spotřeba vody, spotřeba plynu a spotřeba elektrické energie. Tyto náklady byly jednotlivým aktivitám přiřazeny na základě rozměrů prostor, kde daná aktivita probíhá a na základě pohovorů s jednotlivými zaměstnanci, kteří vypovídali, jaké jednotlivé spotřeby jsou pro jednotlivé aktivity potřebné.

Tab. 25 Přidělení nákladů spotřeby energie aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	spotřeba energie
A_00	5 977,40 Kč	1,0 %
A_01	5 977,40 Kč	1,0 %
A_02	35 864,40 Kč	6,0 %
A_03	5 977,40 Kč	1,0 %
A_04	95 638,41 Kč	16,0 %
A_05	304 847,43 Kč	51,0 %
A_06	5 977,40 Kč	1,0 %
A_07	5 977,40 Kč	1,0 %
A_08	47 819,20 Kč	8,0 %
A_09	83 683,61 Kč	14,0 %
celkem	597 740,06 Kč	100 %

Opravy a údržby

Náklady na opravy a údržby byly rozděleny podle společných odborných odhadů pracovníků na pozici technika a administrativních pracovníků.

Tab. 26 Přidělení nákladů na opravy a údržbu aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	opravy a údržby
A_00	0,00 Kč	0,0 %
A_01	1 340,42 Kč	0,5 %
A_02	32 170,05 Kč	12,0 %
A_03	1 340,42 Kč	0,5 %
A_04	8 042,51 Kč	3,0 %
A_05	8 042,51 Kč	3,0 %
A_06	1 340,42 Kč	0,5 %
A_07	1 340,42 Kč	0,5 %
A_08	75 063,44 Kč	28,0 %
A_09	139 403,54 Kč	52,0 %
celkem	268 083,73 Kč	100 %

Náklady spojené s reprezentací

Náklady spojené s reprezentací vytváří pouze jednatelé společnosti a z toho důvodu přidělení procentuální spotřeby nákladů u jednotlivých aktivit provedli oba dva jednatelé.

Tab. 27 Přidělení nákladů spojených s reprezentací aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	náklady spojené s reprezentací
A_00	31 783,87 Kč	95,0 %
A_01	0,00 Kč	0,0 %
A_02	0,00 Kč	0,0 %
A_03	0,00 Kč	0,0 %
A_04	0,00 Kč	0,0 %
A_05	0,00 Kč	0,0 %
A_06	1 672,84 Kč	5,0 %
A_07	0,00 Kč	0,0 %
A_08	0,00 Kč	0,0 %
A_09	0,00 Kč	0,0 %
celkem	33 456,71 Kč	100 %

Služby vč. nájmu

Přidělení nákladů za služby a nájem probíhalo obdobně jako u spotřeby energií. Hlavní roli v členění podílů hráli především rozměry jednotlivých prostor, kde aktivity probíhají a současně také dotazování a odborné odhady pro stanovování poměrů u služeb.

Tab. 28 Přidělení nákladů na služby vč. nájmu aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	služby vč. nájmu
A_00	24 835,44 Kč	1,0 %
A_01	24 835,44 Kč	1,0 %
A_02	0,00 Kč	0,0 %
A_03	24 835,44 Kč	1,0 %
A_04	24 835,44 Kč	1,0 %
A_05	1 862 658,25 Kč	75,0 %
A_06	124 177,22 Kč	5,0 %
A_07	24 835,44 Kč	1,0 %
A_08	124 177,22 Kč	5,0 %
A_09	248 354,43 Kč	10,0 %
celkem	2 483 544,33 Kč	100 %

Reklama

Náklady na reklamu jsem v kompetenci vedoucí ubytovacího úseku společně s ředitelem společnosti a hotelu Aplaus, proto přidělení nákladů aktivitám bylo provedeno na základě odborného odhadu těchto dvou pracovníků.

Tab. 29 Přidělení nákladů na reklamu aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	náklady na reklamu
A_00	96 410,86 Kč	80,0 %
A_01	12 051,36 Kč	10,0 %
A_02	0,00 Kč	0,0 %
A_03	12 051,36 Kč	10,0 %
A_04	0,00 Kč	0,0 %
A_05	0,00 Kč	0,0 %
A_06	0,00 Kč	0,0 %
A_07	0,00 Kč	0,0 %
A_08	0,00 Kč	0,0 %
A_09	0,00 Kč	0,0 %
celkem	120 513,58 Kč	100%

Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady není možné blíže identifikovat, a tudíž přidělit jednotlivým aktivitám, proto byly náklady přiděleny stejným poměrem mezi všechny aktivity.

Tab. 30 Přidělení ostatních provozních nákladů aktivitám (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	ostatní provozní náklady
A_00	11 137,09 Kč	10,0 %
A_01	11 137,09 Kč	10,0 %
A_02	11 137,09 Kč	10,0 %
A_03	11 137,09 Kč	10,0 %
A_04	11 137,09 Kč	10,0 %
A_05	11 137,09 Kč	10,0 %
A_06	11 137,09 Kč	10,0 %
A_07	11 137,09 Kč	10,0 %
A_08	11 137,09 Kč	10,0 %
A_09	11 137,09 Kč	10,0 %
celkem	111 370,87 Kč	100 %

Následující tabulka vykazuje celkové náklady na jednotlivé aktivity. Největší položkou v tabulce jsou náklady na aktivitu A_05 - průběhu ubytování (úklid, spotřeby), které v celkovém podílu nákladů tvoří 35 %. Náklady, které činí 2 343 352, 65 Kč, jsou takto vysoké, jelikož velkou část jich tvoří největší položka v nepřímých nákladech - nájem.

Druhou nejnákladnější aktivitou je zajištění snídaní, kde značnou část nákladů tvoří spotřeba materiálu, v tomto případě spotřeba surovin a mzdy jednotlivých zaměstnanců, které se na chodu snídaní podílejí.

V pořadí třetí nejnákladnější aktivitou je aktivita A_09 – generální úklid a údržba hotelu. Do této aktivity se zapojují všichni zaměstnanci hotelu. Z toho důvodu jsou v této aktivitě vysoké náklady na mzdy. Dalším důvodem, proč je tato aktivita tak nákladná, jsou jednotlivé služby spotřebované při této aktivitě. Jako příklad takovéto služby je možné uvést malování v prostorech hotelu.

Tab. 31 Celkové náklady na aktivity (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	v %
A_00	501 126,10 Kč	8 %
A_01	362 078,71 Kč	5 %
A_02	264 208,86 Kč	4 %
A_03	331 186,83 Kč	5 %
A_04	937 369,20 Kč	14 %
A_05	2 343 352,65 Kč	35 %
A_06	413 371,46 Kč	6 %
A_07	316 875,93 Kč	5 %
A_08	468 851,51 Kč	7 %
A_09	710 748,00 Kč	11 %
celkem	6 649 169,25 Kč	100 %

9.2.4 Analýza aktivit

Čtvrtá etapa implementace kalkulační metody ABC je nazvána analýzou aktivit. Cílem této etapy je vyčíslit jednotkové náklady na aktivitu. Pro dosažení cíle je nejprve nutné stanovit vztahové veličiny neboli takzvané cost drivers, které jednotlivé aktivity měří a následně určit celkovou hodnotu daného cost driveru.

Vztahové veličiny byly stanoveny na základě dat poskytnutých společností ELLA Litomyšl s.r.o. První vztahovou veličinou, která byla stanovena, je počet pobytů. Jedná se o celkový počet pobytů, které byly za kalendářní rok 2017 v hotelu Aplaus uskutečněny. Hod-

nota cost driveru u vztahové veličiny počet pobytů je 2140, což odpovídá celkovému počtu pobytů. Informace o počtu pobytů byly získány z hotelového ubytovacího systému.

Druhou vztahovou veličinou je počet přijatých rezervací. Hodnota cost driveru byla stanovena na základě hotelového ubytovacího systému, který generuje rezervace, které byly uskutečněny, které byly stornovány a jaký byl celkový počet rezervací za časovou jednotku. Jako časová jednotka byl stanoven rok 2017, za který bylo přijato celkem 3242 rezervací, které byly uskutečněny nebo stornovány.

Třetí určenou vztahovou veličinou je počet lůžkodnů. Lůžkoden je odborný pojem označující přenocování jedné osoby na jednu noc. Maximální počet lůžkodnů za rok je roven celkové kapacitě hotelu. Pro vztahovou veličinu počet lůžkodnů byla stanovena hodnota cost driveru 5241, která značí celkový počet lůžkodnů za rok 2017.

Poslední vztahovou veličinou, která byla stanovena, je počet kalendářních dnů, kde hodnota cost driveru je 365 dnů.

Tab. 32 Analýza aktivit (vlastní zpracování)

aktivita	celkové náklady	cost driver	hodnota cost driveru	jednotkové náklady
A_00	501 126,10 Kč	počet rezervací	2140	154,57 Kč
A_01	362 078,71 Kč	počet rezervací	3242	111,68 Kč
A_02	264 208,86 Kč	počet kalendářních dní	365	723,86 Kč
A_03	331 186,83 Kč	počet pobytů	2140	154,76 Kč
A_04	937 369,20 Kč	počet lůžkodnů	5241	178,85 Kč
A_05	2 343 352,65 Kč	počet kalendářních dní	365	6 420,14 Kč
A_06	413 371,46 Kč	počet pobytů	2140	193,16 Kč
A_07	316 875,93 Kč	počet pobytů	2140	148,07 Kč
A_08	468 851,51 Kč	počet pobytů	2140	219,09 Kč
A_09	710 748,00 Kč	počet lůžkodnů	5241	135,61 Kč
celkem	6 649 169,25 Kč	-	-	-

K aktivitě A_00 marketing a propagace byla přiřazena vztahová veličina počet rezervací, protože se jedná o množství, které se nám díky marketingu a propagaci podařilo oslovit. Jednotkové náklady na tuto aktivitu vychází v hodnotě 234,17 Kč.

Pro aktivitu A_01 příjem rezervací, potvrzení rezervací byl přiřazen cost driver stejný jako u předchozí aktivity počet rezervací, jelikož tato aktivita je počtem přijatých rezervací přímo ovlivněna. Jednotkové náklady na tuto aktivitu jsou 111,68 Kč.

V pořadí třetí aktivitou je příprava ubytovacích prostor, hodnota jednotkových nákladů je ve výši 723,86 Kč. Vztahovou veličinou, která byla přiřazena k této aktivitě je počet ka-

lendářních dní. Důvodem přiřazení tohoto cost driveru je, že příprava prostor probíhá v hotelu každý den.

Náklady na jednotku aktivity A_03 check-in + ubytování jsou 154,76 Kč. Vztahovou veličinou určenou pro tuto aktivitu byly stanoveny počty pobytů. Počet pobytů je přímo úměrný aktivitě check-in.

Zajištění snídaní je další aktivitou, které je přidělena vztahová veličina počet lůžkodnů. Tato vztahová veličina byla přidělena z důvodu, že počet snídaní se rovná počtu obsazených daný den.

Aktivita průběhu ubytování je označena jako aktivita A_05, je jí přidělena vztahová veličina počet kalendářních dnů. Tato veličina byla přidělena především na základě nájmu, který je potřebné platit za každý kalendářní den. Z toho důvodu se jedná o aktivitu s nejvyššími jednotkovými náklady.

K aktivitám A_06, A_07 a A_08 byla přidělena vztahová veličina počet pobytů. Všechny tyto aktivity jsou celkovým počtem aktivit přímo ovlivněny.

Poslední aktivitou je aktivita A_09 generální úklid a údržba hotelu, po rozhovorech s vedením hotelu, byla jako vztahová veličina určen počet lůžkodnů. Důvodem pro zvolení tohoto cost driveru bylo opotřebovávání hotelu každým hostem, každý den jeho pobytu. Hodnota jednotkových nákladů za tuto aktivitu je 135,61 Kč. Rozdíl v haléřích, který je mezi celkovými náklady v tabulce č. 32 a č. 20, je způsoben rozsáhlými propočty a zao-krouhlováním v mezi výpočtech.

9.2.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

V poslední fázi implementace metody ABC jsou náklady přiřazovány konkrétním nákladovým objektům. V hotelu Aplaus provozovaném společností ELLA Litomyšl jsou za nákladový objekt považovány jednotlivé pokoje obsazené určitým počet hostů na daný počet nocí. V hotelu jsou poskytovány tři základní typy pokojů: pokoj typu Standart, pokoj typu DeLuxe a dva apartmány. Každý pokoj může být obsazen jedním nebo dvěma hosty. Dalším faktorem, který ovlivňuje cenu pokoje, je počet nocí, které host, popřípadě hosté v pokoji stráví.

Všechny náklady, které do kalkulace vstupují, jsou považovány za nepřímé a jejich hodnota je 6 649 159,33 Kč.

Přřazení nákladů nákladovému objektu pokoj Standard

V této části budou přřazeny náklady k nákladovému objektu pokoj Standard. Součástí kalkulace za pomoci metody ABC budou provedeny výpočty pro pokoj Standard obsazeného jedním a dvěma hosty pro délku pobytu 1 noc, 2 noci a 4 noci. Tyto délky pobytů byla stanovena na základě nejčastějších délek pobytů, které hosté v roce 2017 využívali. Hodnota míry výkonu aktivity pro jednotlivé pokoje byla stanovena na základě kvalifikovaného odhadu a pohovorů s jednotlivými zaměstnanci podniku, kteří se na provozu ubytovacího úseku podílejí.

V tabulkách č. 33 až č. 38 jsou používány zkratky:

JN – jednotkové náklady

MVA – míra výkonu aktivity

CN – celkové náklady

Tab. 33 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj Standard pro 1 osobu (vlastní zpracování)

aktivita	JN	1 osoba / 1 noc		1 osoba / 2 noci		1 osoba / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	1	723,86 Kč	1	723,86 Kč	1	723,86 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	1	178,85 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,03	192,60 Kč	0,06	385,21 Kč	0,12	770,42 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	1	219,09 Kč	1	219,09 Kč	1	219,09 Kč
A_09	135,6 Kč	1	135,61 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč
celkem			2 345,40 Kč		2 852,47 Kč		4 014,68 Kč

Celkové náklady na pokoj Standard při obsazenosti jedním hostem na jednu noc jsou 2 345,40 Kč. Čím delší je hostův pobyt v hotelu, tím výhodnější je jeho pobyt pro hotel. Náklady za 4 noci jednoho hosta v pokoji Standard jsou 4 014,68 Kč. Náklady na jednu noc při ubytování jednoho hosta na 4 noci jsou ve výši 1 003, 67 Kč. To znamená, že tyto náklady jsou o 1 341,73 Kč nižší než v případě hosta ubytovaného pouze na jednu noc.

Tab. 34 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj Standard pro 2 osoby (vlastní zpracování)

aktivita	JN	2 osoby / 1 noc		2 osoby / 2 noci		2 osoby / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	1	723,86 Kč	1	723,86 Kč	1	723,86 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč	8	1 430,82 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,03	192,60 Kč	0,06	385,21 Kč	0,12	770,42 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	1	219,09 Kč	1	219,09 Kč	1	219,09 Kč
A_09	135,6 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč	8	1 084,90 Kč
celkem			2 659,86 Kč		3 481,40 Kč		5 272,55 Kč

Rozdíl mezi náklady na pokoj v obsazení jedním hostem a dvěma hosty je u aktivity A_04 zajištění snídaní, tato aktivita má vztahovou veličinu lůžkoden, a proto se s počet hostů a počet nocí mění, stejně tak tomu je u aktivity A_09 generální úklid a údržba hotelu, kde se cost driver vztahuje k počtu lůžkoden. Náklady na jednu noc jsou 2 659,86 Kč.

Přřazení nákladů nákladovému objektu pokoj DeLuxe

V této kapitole jsou náklady přřazeny nákladovému objektu pokoj DeLuxe, oproti předchozí kalkulaci nákladů pro pokoj Standard jsou zde zvýšeny hodnoty MVA u aktivity A_02, A_05 a A_08, z důvodu větších prostor, které je náročnější připravit a uklidit.

Tab. 35 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj DeLuxe pro 1 osobu (vlastní zpracování)

aktivita	JN	1 osoba / 1 noc		1 osoba / 2 noci		1 osoba / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	1,5	1 085,79 Kč	1,5	1 085,79 Kč	1,5	1 085,79 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	1	178,85 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,06	385,21 Kč	0,15	963,02 Kč	0,34	2 182,85 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	1,5	328,63 Kč	1,5	328,63 Kč	1,5	328,63 Kč
A_09	135,6 Kč	1	135,61 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč
celkem			3 009,48 Kč		3 901,76 Kč		5 898,59 Kč

V tabulce č. 35 jsou ceny nákladů za pokoj typu DeLuxe při obsazení 1 hostem. Největší náklady na jednu noc stejně jako u předešlého typu pokoje představuje nejkratší pobyt na jednu noc. Naopak z pohledu nákladů na jednu noc se pro hotel nejvýhodněji jeví pobyt na 4 noci. Náklady na pokoj při obsazení jedním hostem na jednu noc jsou 3 009,48 Kč, na dvě noci náklady vychází na 3 901,76 Kč a na 4 noci náklady na pokoj jsou 5 898,59 Kč.

Tab. 36 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj DeLuxe pro 2 osoby (vlastní zpracování)

aktivita	JN	2 osoby / 1 noc		2 osoby / 2 noci		2 osoby / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	1,5	1 085,79 Kč	1,5	1 085,79 Kč	1,5	1 085,79 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč	8	1 430,82 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,06	385,21 Kč	0,15	963,02 Kč	0,34	2 182,85 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	1,5	328,63 Kč	1,5	328,63 Kč	1,5	328,63 Kč
A_09	135,6 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč	8	1 084,90 Kč
celkem			3 323,94 Kč		4 530,69 Kč		7 156,45 Kč

Tabulka č. 36 představuje náklady pro pokoj DeLuxe při plném obsazení, tj. při obsazení dvěma hosty. Stejně jako u předchozího pokoje i různých variant obsazení je nejvýhodnějším z pohledu celkových nákladů pro hotel Aplaus dlouhodobý pobyt hostů na více nocí. Náklady na jednu noc po alokaci nepřímých nákladů na základě metody ABC jsou 3 323,94 Kč. V případě pobytu na dvě noci jsou náklady 4 530,69 Kč a v případě pobytu na čtyři noci jsou náklady 7 156,45 Kč.

Přiřazení nákladů nákladovému objektu Apartmán

Posledním nákladovým objektem, pro který jsou na základě kalkulace metodou ABC alokovány náklady, je typ pokoje Apartmán. Apartmán je prostorově největším, nejvíce vybaveným a nejčlenitějším typem pokoje. Na základě toho jsou přiřazeny větší míry aktivit výkonů než u předešlých typů pokojů. Přiřazeny jsou u aktivity A_02 přípravy ubytovacích prostor, A_05 průběh ubytování a A_08 úklid ubytovacích prostor po ukončení pobytu.

Tab. 37 Alokace nákladů na základě metody ABC - Apartmán pro 1 osobu (vlastní zpracování)

aktivita	JN	1 osoba / 1 noc		1 osoba / 2 noci		1 osoba / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	2	1 447,72 Kč	2	1 447,72 Kč	2	1 447,72 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	1	178,85 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,09	577,81 Kč	0,21	1 348,23 Kč	0,47	3 017,47 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	2	438,18 Kč	2	438,18 Kč	2	438,18 Kč
A_09	135,6 Kč	1	135,61 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč
Celkem			3 673,56 Kč		4 758,44 Kč		7 204,68 Kč

Náklady na Apartmán obsazený jedním hostem ubytovaným na jednu noc jsou ve výši 3 673, 56 Kč, náklady na dvě noci jsou 4 758,44 Kč a na 4 noci jsou náklady 7 204,68 Kč. Největší položkou v celkových nákladech Apartmán, kde je na jednu noc ubytován jeden host, je aktivita A_02 příprava ubytovacích prostor. Naopak v případě dlouhodobého pobytu je nejnákladnější aktivitou A_05 průběh ubytování.

Tab. 38 Alokace nákladů na základě metody ABC - Apartmán pro 2 osoby (vlastní zpracování)

aktivita	JN	2 osoby / 1 noc		2 osoby / 2 noci		2 osoby / 4 noci	
		MVA	CN	MVA	CN	MVA	CN
A_00	154,6 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč	1,5	231,86 Kč
A_01	111,7 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč	1,5	167,53 Kč
A_02	723,9 Kč	2	1 447,72 Kč	2	1 447,72 Kč	2	1 447,72 Kč
A_03	154,8 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč	1	154,76 Kč
A_04	178,9 Kč	2	357,71 Kč	4	715,41 Kč	8	1 430,82 Kč
A_05	6 420,1 Kč	0,09	577,81 Kč	0,21	1 348,23 Kč	0,47	3 017,47 Kč
A_06	193,2 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč	1	193,16 Kč
A_07	148,1 Kč	1	148,07 Kč	1	148,07 Kč	2	296,15 Kč
A_08	219,1 Kč	2	438,18 Kč	2	438,18 Kč	2	438,18 Kč
A_09	135,6 Kč	2	271,23 Kč	4	542,45 Kč	8	1 084,90 Kč
Celkem			3 988,02 Kč		5 387,37 Kč		8 462,55 Kč

Tabulka č. 38 zobrazuje náklady na apartmán při obsazenosti dvěma hosty. Náklady na jednu noc jsou nejvyšší ze všech typů pokojů při různých variantách obsazenosti. Jsou vyčísleny na částku 3 988,02 Kč. Celkové náklady na Apartmán na 4 noci při obsazení dvě-

ma hosty jsou 8 462,55 Kč. Průměrné náklady na jednu noc při ubytování dvou osob na 4 noci jsou 2 115,64 Kč.

10 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem závěrečné kapitoly diplomové práce je zhodnotit projekt úpravy systému kalkulace aplikované v hotelu Aplaus. Dílčím cílem této kapitoly je porovnání současného systému, který je v hotelu využíván s projektem úpravy kalkulace, který byl navržen v předchozí kapitole. Dalším dílčím cílem je stanovení časové náročnosti projektu, analýza rizik projektu a nákladová analýza implementace projektu.

10.1 Porovnání modelu kalkulace ABC se současným systémem

Pro zhodnocení projektu je nejprve nutné jej porovnat se současným systémem kalkulace nákladů. To je velmi složité, jelikož současný systém pracuje s náklady jako celkem. Současný systém nejprve rozdělí náklady na přímé a nepřímé, ale v rámci kalkulace je sečte dohromady a dělí celkovým počtem přenocování. Na základě tohoto výpočtu jsou stanoveny náklady na ubytování jednoho hosta na jednu noc v typu pokoje DeLuxe, který je středním typem pokoje v hotelu Aplaus. Náklady na jednu noc a osobu jsou vynásobeny a jsou stanoveny náklady na pokoj DeLuxe při plné obsazenosti dvěma hosty na jednu noc. K nákladům je připočítána marže v hodnotě 30 % a cena pokoje je zaokrouhlena na celé stokoruny. Od těchto nákladů jsou odvozovány ceny ostatních pokojů při různých variantách obsazenosti.

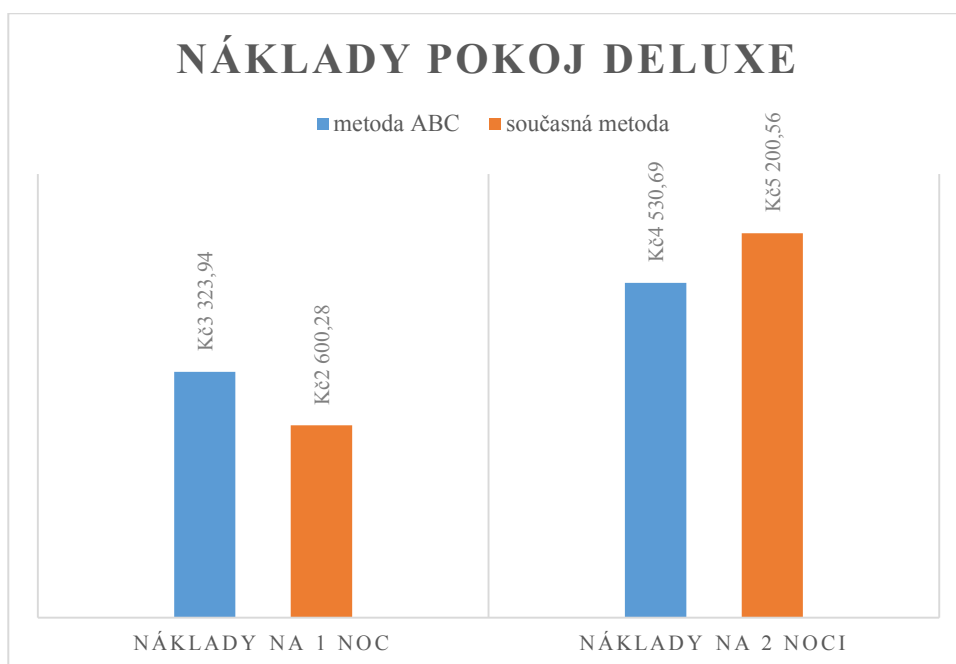
Na základě výše zmíněného postupu současného systému je možné porovnat výpočet nákladů současného systému pouze pro pokoj DeLuxe při obsazenosti dvěma hosty s alokováním nákladů pomocí kalkulační metody ABC.

Náklady na pokoj DeLuxe při současném systému kalkulací jsou 2 600,28 Kč, při použití metody ABC jsou náklady na tento typ pokoje 3 323,94 Kč. V případě ubytování na jednu noc jsou stanovené náklady vyšší při využití metody ABC. Pokud však bude uskutečněn pobyt delší než na jednu noc, stanovené náklady jsou vyšší dle současné metody stanovení nákladů.

Tab. 39 Porovnání metod stanovení nákladů

	metoda ABC	současná metoda
náklady na 1 noc	3 323,94 Kč	2 600,28 Kč
náklady na 2 noci	4 530,69 Kč	5 200,56 Kč

Pro jednodušší porovnání nákladů vypočítaných oběma metodami slouží následující graf.



Obr. 23 Graf porovnání metod stanovení nákladů (vlastní zpracování)

10.2 Časová analýza

Aby bylo možné projekt, který je založený na kalkulaci ABC, správně implementovat ve společnosti ELLA Litomyšl s.r.o., je důležité provést časovou analýzu. Časovou analýzou je myšlen časový harmonogram potřebný k realizaci projektu v hotelu Aplaus.

Na základě provedené analýzy nákladů, která je podrobně popsána v analytické části diplomové práce, je nutné správně a důkladně členit náklady dle středisek. Náklady pro tuto diplomovou práci byly pro ubytovací úsek stanovovány pouze na základě odborného odhadu jednotlivých zaměstnanců. Důležitým bodem je tak školení, které by mělo směřovat k vysvětlení celé problematiky metody ABC. Tento bod je také důležitý z hlediska motivace zaměstnanců. Přístup samotných zaměstnanců k implementaci této metody je pro samotnou realizaci projektu nezbytný. Školení pro všechny zaměstnance společnosti by mělo vysvětlit, na jakém principu tato kalkulace funguje, postup zavedení metody ABC do společnosti a stanovit, jak správně členit náklady, aby bylo následně metodu ABC možné implementovat a její zavedení bylo co nejefektivnější. Součástí školení by také mělo být představení možných variant na zavedení metody ABC, zda zvolit variantu tabulkových procesů, které budou navrženy v programu Microsoft Excel, nebo specializovaný software. Druhým krokem časového harmonogramu by mělo být upřesnění jednotlivých aktivit, vztahových veličin, hodnot cost driverů a na základě školení také právě analýza nákladů.

To obsahuje dlouhodobější zaznamenávání dat a činností jednotlivých pracovníků, aby hodnoty a výsledný model kalkulace ABC byl co nejpřesnější. Tento bod je z pohledu časové analýzy ten nejnáročnější.

V případě úspěšného splnění předchozího kroku je možné zjištěná data implementovat do předem připraveného systému, který byl vedením společnosti vybrán. Následně je nutné zaměstnance proškolit na správné užívání daného systému, aby všechna data byla zadávána a systém poskytoval relevantní informace.

Stanovit přesněji časovou náročnost pro realizaci projektu je velmi složité. První krok proškolení a seznámení zaměstnanců s metodou ABC není nikterak časově náročné, naopak sběr přesných dat potřebných pro metodu ABC odhaduji na dobu tří až pěti měsíců. Zavedení dat do systému a odladění systému může být otázkou jednoho měsíce. Hrubý odhad implementace metody Activity Based Costing od rozhodnutí o přijetí této metody až po uvedení metody do praxe je přibližně půl roku. Tento dlouhý časový interval je především způsoben současným stavem, kdy náklady ve společnosti nejsou dostatečně členěny a jejich správné rozčlenění bude časově náročné.

Tab. 40 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

aktivita	termín
školení zaměstnanců o metodě ABC	29.10. 2018-2.11.2018
upřesnění aktivit, nákladů, vztahových veličin, cost driverů	5.11.2018-1.3.2019
implementace dat do systému	4.3.2019-29.3.2019
školení zaměstnanců na systém	27.3.2019-29.3.2019
vyhodnocení systému	29.4.2019-3.5.2019

Termíny zavedení metody ABC do hotelu Aplaus byly po domluvě s vedením hotelu stanoveny po aktuální probíhající sezóně. Sezóna pro hotel Aplaus začíná v červnu, kdy v Litomyšli probíhá festival Smetanova Litomyšl a končí po letních prázdninách. Zavedení metody do praxe je plánováno na začátek hotelové sezóny 2019.

10.3 Nákladová analýza

Vedení společnosti ELLA Litomyšl prozatím nezvolilo variantu implementace metody ABC do hotelu Aplaus. Otevřené jsou obě varianty, jak varianta se specializovaným softwarem, tak varianta pracující s tabulkami vytvořenými v programu Microsoft Excel.

Na základě, že doposud nebyla vybrána konečná varianta jsou připraveny dvě nákladové analýzy. S vedením společnosti bylo již rozhodnuto, že pro zavedení metody ABC do spo-

lečnosti není potřeba přijímat nového zaměstnance. O vedení tabulek případně specializovaného softwaru se budou starat stávající zaměstnanci.

Prvotní školení a upřesňování aktivit, nákladů, vztahových veličin a cost driverů je stejné pro obě možné varianty. Je plánováno najmou externí firmu, která se na metodu ABC zaměřuje a povede školení a následné upřesňování aktivit, nákladů, vztahových veličin a cost driverů.

V případě varianty se specializovaným softwarem externí firma dodá tento program, implementuje do něj data a proškolí zaměstnance pro používání programu.

Tab. 41 Nákladová analýza - varianta se specializovaným softwarem (vlastní zpracování)

položka	náklad
školení zaměstnanců externí firmou	5 000,00 Kč
upřesnění aktivit, nákladů, vztahových veličin, cost driverů	25 000,00 Kč
software pro metodu ABC	22 500,00 Kč
školení zaměstnanců na systém	5 000,00 Kč
celkem	57 500,00 Kč

Při použití tabulek vytvořených v programu Microsoft Excel bude externí firma pouze jako poradce. Tato varianta je oproti variantě se specializovaným softwarem levnější.

Tab. 42 Nákladová analýza - varianta bez specializovaného softwaru (vlastní zpracování)

položka	náklad
školení zaměstnanců externí firmou	5 000,00 Kč
upřesnění aktivit, nákladů, vztahových veličin, cost driverů	25 000,00 Kč
Odborná asistence od externí firmy	13 500,00 Kč
celkem	43 500,00 Kč

10.4 Rizika projektu

Se zavedením jakékoliv nové metody do společnosti jsou spojená také určitá rizika, stejně tak je tomu v případě implementace metody ABC. V následující části budou nastíněna rizika spojená s implementací metody ABC ve společnosti ELLA Litomyšl s.r.o.

Mezi rizika projektu je možné zařadit:

- Neochotu zaměstnanců přijmout změnu v podobě metody ABC – jedná se o poměrně zásadní riziko, které může narušit celý projekt zavedení metody ABC do společnosti. Zaměstnanci mají rádi svůj klid a jsou zvyklí na určitý stereotyp, proto zavedení novinek pro ně může být neakceptovatelným. Pro eliminaci tohoto rizika je vhodné proškolit zaměstnance o metodě ABC, jejich přínosech pro společnost. Dále je vhodné zaměstnance správně motivovat a odměňovat v případě úspěšné implementace metody ABC do společnosti.
- Neznalost metody ABC – dalším rizikem pro úspěšné zavedení metody ABC je neznalost metody zaměstnanci. V případě nedostatečných informací o správném postupu při předběžné i výsledné kalkulaci by mohlo docházet k špatným výpočtům a následnému zkreslování výsledných informací. Možností, jak předejít tomuto riziku, je zaměstnance důkladně proškolit před zavedením této metody do praxe.
- Riziko spojené s finanční náročností – velkým rizikem při implementaci metody ABC je finanční náročnost projektu. Společnost má dvě možnosti finanční náročnosti, levnější variantou jsou výpočty za pomoci tabulek vytvořených v programu Microsoft Excel, druhou dražší variantou je zvolení specializovaného softwaru pro tuto kalkulační metodu. Ač už bude výběr společností jakýkoliv, s touto metodou souvisí i potřeba finančních prostředků na školení a zavedení metody do společnosti. Tomuto riziku lze předejít tvorbou finanční rezerv.
- Riziko spojené s časovou náročností – pro zavedení kalkulace ABC do společnosti ELLA Litomyšl je potřebný také určitý časový fond. Vytížení jednotlivých zaměstnanců je vysoké, a proto je riziko, že pro zavedení nebude dostatek volného času. Riziko je možné eliminovat najmutím externí firmy, čímž se ale zvyšují finanční nároky na zavedení nebo určením konkrétní osoby v podniku, které bude ubrána dosavadní práce a bude pověřena implementací metody ABC.

11 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Na základě zpracování této diplomové práce je možné vyvodit následující závěry spojené s doporučením pro společnost ELLA Litomyšl s.r.o. provozující hotel Aplaus.

Díky kalkulační metodě ABC je možné získat lepší přehled o struktuře nepřímých nákladů ve společnosti a informace o proč dochází ke spotřebě těchto nákladů. Tyto informace mohou být pro společnost klíčové v oblasti řízení nákladů a trvalého a udržitelného růstu společnosti.

Na základě analýzy nákladů a současného stavu kalkulací byly zjištěny zásadní nedostatky v rámci členění nákladů a tvorby kalkulace pro jednotlivé typy pokojů. Výsledná kalkulace je tvořena z celkových nákladů pro ubytovací úsek a celkového počtu přenocování. Tyto údaje jsou pro stanovení ceny zcela nedostatečné. Na základě tohoto postupu je stanovena cena pouze jednoho typu pokoje a zbylé ceny jsou pouze odhadovány.

Ze zjištěných informací je doporučováno vedoucím pracovníkům lépe definovat náklady, jejich původ a informace proč byly náklady spotřebovány, aby bylo možné s náklady efektivněji pracovat a řídit je. Dále na základě projektu implementace kalkulační metody ABC byly definovány jednotlivé aktivity, které jsou v rámci ubytovacího úseku prováděny. Těmto aktivitám byly přidělovány náklady. Na základě toho je společnosti doporučováno zaměřit se na nejnákladnější aktivity, podrobně je definovat a snižovat náklady na tyto aktivity.

Jelikož projekt implementace metody ABC byl zaměřen pouze na ubytovací úsek hotelu Aplaus, dalším doporučením pro společnost ELLA Litomyšl je zpracovat stejný projekt pro zbylá střediska hotelu a implementovat tuto metodu pro celý hotel Aplaus. Věřím, že na základě tohoto projektu a těchto doporučení bude společnost schopna efektivněji pracovat s náklady.

Na základě tohoto projektu a těchto doporučení je velice pravděpodobné že společnost bude schopna efektivněji pracovat s náklady.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce byl projekt úpravy kalkulace v hotelu Aplaus v Litomyšli aplikací kalkulační metody ABC. Projekt měl za cíl upravit kalkulace pro jednotlivé typy pokojů, které jsou hostům nabízeny.

V teoretické části byl definován pojem náklady, základní pojetí nákladů a klasifikace nákladů. Důležitými body byly druhové členění nákladů a kalkulační členění nákladů. Tyto dvě klasifikace byly následně použity v analytické části pro posouzení současného stavu nákladů ve společnosti ELLA Litomyšl, která je provozovatelem hotelu.

Druhá kapitola teoretické části byla věnována nákladovým kalkulacím. V úvodu této kapitoly byl definován předmět kalkulace, nákladová alokace a kalkulační systém. Následně byl čtenář seznámen s kalkulačními vzorci, jako jsou všeobecný kalkulační vzorec, retrográdní kalkulační vzorec či například dynamická kalkulace. Na kalkulační vzorce navazují kalkulační metody od absorpčních přes neabsorpční až po moderní metody kalkulací, kde je zmíněna metoda Target Costing. Součástí moderních metod kalkulací by měla být také metoda ABC, ale té byla věnována celá následující kapitola.

V kapitole kalkulace ABC byla definována podstata modelu, výhody a nevýhody zavedení metody do společnosti a tok a klasifikace nákladů. Následně byly definovány základní pojmy, které jsou nutné pro pochopení metody ABC a etapy implementace kalkulace ABC. Na závěr teoretické části bylo provedeno shrnutí předchozích tří kapitol.

V analytické části byl čtenář seznámen s hotelem Aplaus a společností ELLA Litomyšl s.r.o. Následně byly popsány základními údaje o hotelu, jeho poloha, poskytované služby a organizační struktura. Byla prozkoumána konkurence hotelu a provedena analýza silných a slabých stránek a příležitostí a hrozeb. Následně byla provedena analýza výsledku hospodaření a analýza majetkové a finanční struktury. Pro analýzy byly využity výkazy zisku a ztráty a rozvahy za roky 2015-2017. V této části dále byla provedena analýza nákladů a současného kalkulačního systému. Na základě těchto analýz bylo zjištěno, že náklady nejsou dostatečně sledovány a řízeny a současný kalkulační systém je pro stanovování nákladovosti nedostatečný.

Na základě zjištěných informací byla v projektové části implementována metoda ABC. Byly stanoveny jednotlivé aktivity, vztahové veličiny a cost drivers. Byly stanoveny náklady na jednotlivé nákladové objekty neboli pokoje typu Standard, DeLuxe a dva apartmány. Náklady na pokoj DeLuxe vypočítané metodou ABC, bylo možné porovnat se současným systémem kalkulace. Spočítané hodnoty ukázaly, že náklady na 1 noc jsou vyšší

podle systému kalkulace ABC, ale při dlouhodobějším pobytu se průměrné náklady na jednu noc snižují, zatímco při současném systému jsou konstantní. Díky této metodě bude v hotelu možné identifikovat aktivity s nejvyššími náklady a snižovat je.

Na základě zavedení metody ABC bylo zjištěno, že pokoje typu Standard a DeLuxe na jednu noc pro jednu osobu jsou nabízeny za cenu nižší, než jsou stanovené náklady. Poskytování pokojů za těchto podmínek je pro společnost tedy ztrátové. U Apartmánu již ke ztrátě nedochází, ale ziskovost není taková, jakou společnost očekává. Aktuální ceny všech typů pokojů na jednu noc obsazených dvěma hosty jsou vyšší než náklady vypočítané metodou ABC, dochází tedy k zisku. Zisk však není tak vysoký, jak společnost očekává. Díky metodě ABC je možné určit cenu nižší pro pobyty na více nocí, a naopak zvýšit cenu jednotlivých typů pokojů pro hosty ubytované pouze na jednu noc.

V závěru diplomové práce byla navržena doporučení pro společnost ELLA Litomyšl s.r.o., která by mohla nejen zlepšit sledování a řízení nákladů v ubytovacím úseku, ale mohla by také sloužit jako návod pro realizaci obdobného projektu i v dalších hotelových úsecích.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] COOPER, Robin a Robert S. KAPLAN. *The design of cost management systems: text and cases*. 2nd ed. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall, c1999, s. 236. ISBN 0-13-570417-0.
- [2] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015. s. 827. ISBN 978140809393
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007, s.432. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] GLAD, Ernest., Hugh. BECKER, Mike. PARTRIDGE a Lew. PERREN. *Activity-based costing and management*. Rev. ed., British ed. /. New York: J. Wiley, 1996, s.244. ISBN 0-471963313.
- [5] HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming. GUAN. *Cost management*. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, c2009, 864 s. ISBN 978-032-4559-675.
- [6] HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ. *Účetnictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017, s. 144. ISBN 978-80-271-0331-7.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008, s.264 Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- [8] JANIŠOVÁ, Dana a Mirko KŘIVÁNEK. *Velká kniha o řízení firmy: [praktické postupy pro úspěšný rozvoj]*. Praha: Grada, 2013, 400 s. ISBN 978-802-4743-370.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 660. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [10] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 80-86861-11-2.
- [11] LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- [12] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada)., s 280. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [13] MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady?*. Ostrava: Montanex, 1994, s.125. ISBN 80-85780-16-x

- [14] MIKOVCOVÁ, Hana. Kalkulace ABC: ABC. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2008, 16(4), 113. ISSN 1804-2112.
- [15] MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 2014., s.208. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4.
- [16] NOVOTNÝ, Jiří. *Nauka o podniku: výstavba podniku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 213 s. ISBN 978-807-3800-710.
- [17] PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 2007, s.912. ISBN 978-80-7201-648-8.
- [18] POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: Grada Publishing, 2016, s.264. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [19] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd.* Praha: Grada, 2007, s.464. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [20] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd.* Praha: Grada, 2011, 470. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [21] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd.* Praha: C.H. Beck, 2010, s.264. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.
- [22] WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ. *Úvod do podnikového hospodářství. 2., přeprac. a dopl. vyd.* Přeložil Zuzana MAŇASOVÁ. V Praze: C.H. Beck, 2007, s. 928. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	ABC
atd	A tak dále
apod	A podobně
CN	Celkové náklady
JN	Jednotkové náklady
MVA	Míra výkonu aktivity
SP	Sociální pojištění
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
VH	Výsledek hospodaření
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Pojetí nákladů (Hansen, Mowen & Guan, 2009, s.6).....	13
Obr. 2 Účelové členění nákladů - technologické, na obsluhu a řízení (Popesko & Papadaki, 2016, s. 34)	16
Obr. 3 Účelové členění nákladů - jednicové, režijní (Popesko & Papadaki, 2016, s. 35).....	17
Obr. 4 Závislost celkových variabilních nákladů na změnách objemu výroby (Novotný, 2007, s. 41).....	19
Obr. 5 Přiřazení nákladů objektu (Popesko & Papadaki, 2016, s. 61).....	21
Obr. 6 Kalkulační systém (Popesko & Papadaki, 2016, s. 69).....	23
Obr. 7 Výrobní proces se sdruženými výrobky (Popesko & Papadaki, 2016, s. 90).....	29
Obr. 8 Graf - Současná struktura celkových nákladů firem (Petřík, 2007, s. 85).....	33
Obr. 9 Schéma kalkulace ABC (Mikovcová, 2008, s. 24).....	34
Obr. 10 Skupiny nákladů v ABC systému (Popesko & Papadaki, 2016, s. 139)	36
Obr. 11 Hierarchie aktivit podniku (Popesko & Papadaki, 2016, s. 142)	38
Obr. 12 Kalkulace ABC (Mikovcová, 2008, s. 26)	42
Obr. 13 Logo Hotel Aplaus (ELLA Litomyšl s.r.o., © 2018)	45
Obr. 14 Organizační struktura (vlastní zpracování).....	48
Obr. 15 Graf - Ceny pokojů v 4* hotelích (vlastní zpracování)	52
Obr. 16 Graf - Celkové kapacity/počtu pokojů (vlastní zpracování).....	53
Obr. 17 Graf - Cena pokojů v litomyšlských hotelích (vlastní zpracování).....	54
Obr. 18 Graf – Výsledek hospodaření za roky 2015 až 2017 (vlastní zpracování).....	56
Obr. 19 Graf - Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)	60
Obr. 20 Graf - Celkové přímé náklady (vlastní zpracování)	62
Obr. 21 Celkové nepřímé náklady (vlastní zpracování)	64
Obr. 22 Graf - Podíl přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)	65
Obr. 23 Graf porovnání metod stanovení nákladů (vlastní zpracování).....	91

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Příklad volby rozvrhové základny (Popesko & Papadaki, 2016, s. 61)	22
Tab. 2 Typový kalkulační vzorec (Synek, 2007, s. 99)	24
Tab. 3 Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko & Papadaki, 2016, s. 73)	25
Tab. 4 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady (Popesko & Papadaki, 2016, s. 73)	25
Tab. 5 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci (Popesko & Papadaki, 2016, s. 74).....	26
Tab. 6 Ceny základních pokojů v 4* hotelích (vlastní zpracování).....	52
Tab. 7 Celková kapacita/ počet pokojů (vlastní zpracování).....	53
Tab. 8 Ceny základních pokojů v litomyšlských hotelích (vlastní zpracování)	54
Tab. 9 Výsledek hospodaření společnosti za rok 2015 až 2017 (v tis. Kč, vlastní zpracování)	55
Tab. 10 Majetková struktura – aktiva (vlastní zpracování)	57
Tab. 11 Finanční struktura – pasiva (vlastní zpracování).....	58
Tab. 12 Druhovému členění nákladů (vlastní zpracování)	59
Tab. 13 Přímé náklady v ubytovacím úseku (vlastní zpracování)	61
Tab. 14 Nepřímé náklady v ubytovacím úseku (vlastní zpracování)	63
Tab. 15 Aktuální ceník pokojů v hotelu Aplaus (vlastní zpracování)	66
Tab. 16 Využití ubytovací kapacity v hotelu Aplaus (vlastní zpracování).....	66
Tab. 17 Výpočet ceny pokoje DeLuxe pro rok 2018 (vlastní zpracování).....	67
Tab. 18 Eliminované nepřímé náklady (vlastní zpracování)	70
Tab. 19 Upravené celkové nepřímé náklady (vlastní zpracování).....	71
Tab. 20 Hotelové aktivity (vlastní zpracování)	71
Tab. 21 Rozpočet mezd dle prováděných činností (vlastní zpracování)	76
Tab. 22 Celkové roční mzdy pro ubytování (vlastní zpracování).....	77
Tab. 23 Rozdělení podílu mezd na ubytování jednotlivým aktivitám (vlastní zpracování)	78
Tab. 24 Přidělení nákladů spotřeby materiálu aktivitám (vlastní zpracování)	78
Tab. 25 Přidělení nákladů spotřeby energie aktivitám (vlastní zpracování).....	79
Tab. 26 Přidělení nákladů na opravy a údržbu aktivitám (vlastní zpracování)	79
Tab. 27 Přidělení nákladů spojených s reprezentací aktivitám (vlastní zpracování).....	80
Tab. 28 Přidělení nákladů na služby vč. nájmu aktivitám (vlastní zpracování)	80

Tab. 29 Přidělení nákladů na reklamu aktivitám (vlastní zpracování)	81
Tab. 30 Přidělení ostatních provozních nákladů aktivitám (vlastní zpracování).....	81
Tab. 31 Celkové náklady na aktivity (vlastní zpracování)	82
Tab. 32 Analýza aktivit (vlastní zpracování).....	83
Tab. 33 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj Standard pro 1 osobu (vlastní zpracování)	85
Tab. 34 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj Standard pro 2 osoby (vlastní zpracování)	86
Tab. 35 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj DeLuxe pro 1 osobu (vlastní zpracování)	86
Tab. 36 Alokace nákladů na základě metody ABC - pokoj DeLuxe pro 2 osoby (vlastní zpracování)	87
Tab. 37 Alokace nákladů na základě metody ABC - Apartmán pro 1 osobu (vlastní zpracování)	88
Tab. 38 Alokace nákladů na základě metody ABC - Apartmán pro 2 osoby (vlastní zpracování)	88
Tab. 39 Porovnání metod stanovení nákladů.....	90
Tab. 40 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování).....	92
Tab. 41 Nákladová analýza - varianta se specializovaným softwarem (vlastní zpracování)	93
Tab. 42 Nákladová analýza - varianta bez specializovaného softwaru (vlastní zpracování)	93

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozbor mezd roční
- P II Mzdy ubyt. úseku přiřazené aktivitám

PŘÍLOHA P I: ROZBOR MEZD ROČNÍ

Pozice	počet zaměstnanců	rozbor mezd roční										
		práce pro ubytování	práce pro ubyt.celkem	práce pro restauraci	práce pro bar	práce pro wellness	celkem	mzdy/šlůvek	mzda celkem	podíl mzdy na ubytování	podíl mzdy na restauraci	podíl mzdy na bar
Ředitel	1	40,00%	40,00%	40,00%	10,00%	100,00%	45 000,00 Kč	540 000,00 Kč	216 000,00 Kč	54 000,00 Kč	54 000,00 Kč	54 000,00 Kč
Vedoucí ubytování	1	85,00%	85,00%	0,00%	5,00%	100,00%	15 000,00 Kč	180 000,00 Kč	153 000,00 Kč	9 000,00 Kč	9 000,00 Kč	18 000,00 Kč
Recepční	3	80,00%	240,00%	5,00%	5,00%	100,00%	19 666,67 Kč	708 000,00 Kč	566 400,00 Kč	35 400,00 Kč	35 400,00 Kč	708 000,00 Kč
Pokojská	3	55,00%	165,00%	30,00%	5,00%	100,00%	12 400,00 Kč	446 400,00 Kč	245 520,00 Kč	133 920,00 Kč	22 320,00 Kč	446 400,00 Kč
Provozní restaurace	1	10,00%	10,00%	80,00%	10,00%	100,00%	25 000,00 Kč	300 000,00 Kč	30 000,00 Kč	240 000,00 Kč	30 000,00 Kč	300 000,00 Kč
Snídaňář	1	80,00%	80,00%	20,00%	0,00%	100,00%	20 000,00 Kč	240 000,00 Kč	192 000,00 Kč	48 000,00 Kč	0,00 Kč	240 000,00 Kč
Číšník	3	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	100,00%	19 333,33 Kč	696 000,00 Kč	0,00 Kč	696 000,00 Kč	0,00 Kč	696 000,00 Kč
Chef	1	10,00%	10,00%	80,00%	10,00%	100,00%	33 000,00 Kč	396 000,00 Kč	39 600,00 Kč	316 800,00 Kč	39 600,00 Kč	396 000,00 Kč
Kuchař I.	2	0,00%	0,00%	90,00%	10,00%	100,00%	26 500,00 Kč	636 000,00 Kč	0,00 Kč	572 400,00 Kč	63 600,00 Kč	636 000,00 Kč
Kuchař II.	2	20,00%	40,00%	70,00%	10,00%	100,00%	23 000,00 Kč	552 000,00 Kč	110 400,00 Kč	386 400,00 Kč	55 200,00 Kč	552 000,00 Kč
Pomocná síla	4	10,00%	40,00%	80,00%	10,00%	100,00%	10 875,00 Kč	522 000,00 Kč	52 200,00 Kč	417 600,00 Kč	52 200,00 Kč	522 000,00 Kč
Asistentka ředitele	1	40,00%	40,00%	40,00%	10,00%	100,00%	21 000,00 Kč	252 000,00 Kč	100 800,00 Kč	100 800,00 Kč	25 200,00 Kč	252 000,00 Kč
Technik	1	30,00%	30,00%	30,00%	30,00%	100,00%	25 000,00 Kč	300 000,00 Kč	90 000,00 Kč	90 000,00 Kč	90 000,00 Kč	300 000,00 Kč
Barman	1	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	100,00%	25 000,00 Kč	300 000,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč	300 000,00 Kč	300 000,00 Kč
Účetní - mzdy	0,3	31,20%	9,36%	53,40%	11,40%	100,00%	29 300,00 Kč	105 480,00 Kč	32 909,76 Kč	56 326,32 Kč	12 024,72 Kč	4 219,20 Kč
Účetní - účetnictví	0,7	40,00%	28,00%	40,00%	10,00%	100,00%	350 075,00 Kč	6 420 000,00 Kč	1 927 277,76 Kč	3 408 094,32 Kč	813 156,72 Kč	271 471,20 Kč
	26	460,00%	780,00%	665,00%	215,00%	60,00%						

PŘÍLOHA P II: MZDY UBYT. ÚSEKU PŘÍŘAZENÉ AKTIVITÁM

		Ředitel	Vedoucí ubytování	Recepční	Pokojská	Provozní restaurace	Snidař	Chef	Kuchař II.	Pomocná síla	Asistentka ředitele	Technik	Účetní - mzdy	Účetní - účtenství
	podíl mzdy na ubytování	216 000,00 Kč	153 000,00 Kč	566 400,00 Kč	245 520,00 Kč	30 000,00 Kč	192 000,00 Kč	39 600,00 Kč	110 400,00 Kč	52 200,00 Kč	100 800,00 Kč	90 000,00 Kč	32 909,76 Kč	98 448,00 Kč
	odrody SP a ZP	73 440,00 Kč	52 020,00 Kč	192 576,00 Kč	83 476,80 Kč	10 200,00 Kč	65 280,00 Kč	13 464,00 Kč	37 536,00 Kč	17 748,00 Kč	34 272,00 Kč	30 600,00 Kč	11 189,32 Kč	33 472,32 Kč
	celkové náklady	289 440,00 Kč	205 020,00 Kč	758 976,00 Kč	328 996,80 Kč	40 200,00 Kč	257 280,00 Kč	53 064,00 Kč	147 936,00 Kč	69 948,00 Kč	135 072,00 Kč	120 600,00 Kč	44 099,08 Kč	131 920,32 Kč
A_00	marketing, propagace, ...	55,00%	5,00%	0,00%	0,00%	40,00%	0,00%	40,00%	0,00%	0,00%	60,00%	0,00%	1,00%	5,00%
A_01	přijem rezervací, potvrzování rezervací	293 179,77 Kč	35,00%	24,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	11,00%	10,00%
A_02	příprava ubytovacích prostor	157 922,85 Kč	6,00%	0,00%	27,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	20,00%	11,00%	5,00%
A_03	check-in + ubytování hostů	266 806,96 Kč	5,00%	12,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	11,00%	20,00%
A_04	zajištění snídaň	562 723,67 Kč	5,00%	1,00%	0,00%	60,00%	100,00%	60,00%	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%	11,00%	2,00%
A_05	průběhu ubytování (úklid, spotřeby)	129 552,91 Kč	5,00%	0,00%	19,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	20,00%	11,00%	5,00%
A_06	zajištění služeb pro hotelové hosty	266 806,96 Kč	5,00%	12,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	11,00%	20,00%
A_07	check-out	266 806,96 Kč	5,00%	12,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	11,00%	20,00%
A_08	úklid ubytovacích prostor - po ukončení ubytování	169 982,85 Kč	5,00%	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	30,00%	11,00%	5,00%
A_09	generální úklid a údržba hotelu	173 940,46 Kč	5,00%	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	30,00%	11,00%	8,00%