

Analýza nákladů a jejich řízení v OREA Resort Horizont

Barbora Petrželová

Bakalářská práce
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Barbora Petrželová**
Osobní číslo: **M180025**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v OREA Resort Horizont**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti analýzy nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost OREA HOTELS s.r.o.
- Provedte analýzu nákladů v uvedeném hotelu.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení týkající se řízení nákladů.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Forma zpracování bakalářské práce: Tištěná/elektronická

Seznam doporučené literatury:

- ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 9781408041802.
- FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **15. ledna 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2021**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

**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 s přípuštěm-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použítou 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

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízení v OREA Resortu Horizont. Je strukturována do dvou celků, a to části teoretické a části praktické. První část je zaměřena na literární rešerši nákladů - na jejich kvalifikaci, metody členění a nástroje pro jejich řízení. V praktické části pak aplikuje poznatky z teoretické části na praktických výpočtech a úvahách. V závěru pak naleznete doporučení k optimálnějšímu využití nákladů.

Klíčová slova: náklady, výnosy, analýza nákladů, řízení nákladů, bod zvratu

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with cost analysis and cost management of the OREA Resort Horizont. The bachelor thesis is divided in two parts, the theoretical part and practical part. The first part is focused on literature search of sources describing costs and their qualifications, methods of their classification, methods of cost management. The second - analytical part uses knowledge from theoretical part on practical examples and considerations. In the end recommendations for costs optimization are discussed.

Keywords: costs, yields, cost analysis, cost management, breakeven point

V úvodu bych chtěla poděkovat mojí vedoucí bakalářské práce-paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph.D. za její odborné rady při zpracovávání.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti OREA HOTELS s.r.o. za poskytnuté materiály pro vypracování této práce.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY, VÝNOSY	12
1.1 NÁKLADY.....	12
1.2 VÝNOSY.....	12
2 KVALIFIKACE NÁKLADŮ	13
2.1 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	13
2.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	13
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů.....	14
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	14
3 METODY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	15
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	16
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	17
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.3.1 Přímé a nepřímé náklady.....	17
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ.....	17
3.4.1 Variabilní náklady.....	18
3.4.2 Fixní náklady.....	19
3.4.3 Náklady smíšené a semi-fixní.....	20
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PRO ŘEŠENÍ ROZHODOVACÍCH ÚLOH.....	21
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady a výnosy.....	21
3.5.2 Oportunitní náklady.....	22
3.5.3 Náklady explicitní a implicitní.....	22
3.5.4 Vázané náklady.....	23
3.5.5 Utopené náklady.....	23
3.5.6 Náklady ovlivnitelné rozhodnutím.....	23
4 NÁSTROJE A METODY PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	24
4.1 KALKULACE.....	24
4.1.1 Alokace.....	24
4.1.2 Rozvrhová základna.....	24
4.1.3 Kalkulace úplných nákladů.....	25
4.1.4 Kalkulace neúplných nákladů.....	27
4.2.1 Haléřový ukazatel.....	29
4.4 VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA.....	31

5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	32
II	PRAKTICKÁ ČÁST	33
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	34
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI OREA HOTELS S.R.O.	34
6.1.1	Organizační struktura společnosti	35
6.1.2	Charakteristika odvětví	35
6.2	OREA RESORT HORIZONT	35
6.2.1	Nabídka služeb	35
6.2.2	Střediska hotelu	36
7	ANALÝZA VÝCHOZÍ EKONOMICKÉ SITUACE	37
7.1	ANALÝZA HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU.....	37
7.2	ANALÝZA DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	38
7.2.1	Vertikální a horizontální analýza druhových nákladů	39
7.2.2	Analýza osobních nákladů v mimořádných letech.....	41
7.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU POSKYTOVANÝCH SLUŽEB	44
7.3.1	Grafické porovnání fixních a variabilních nákladů.....	47
7.3.2	Vertikální a horizontální analýza fixních a variabilních nákladů	47
7.4	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	50
8	SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI	53
9	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	54
9.1	NÁVRH ÚČELOVÉHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	54
9.3	PRONÁJEM VS VLASTNÍ NEMOVITOST	58
9.4	DOPORUČENÍ.....	59
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	63
	SEZNAM TABULEK.....	64
	SEZNAM PŘÍLOH.....	65

ÚVOD

Již od starověku pocítili lidé potřebu evidence majetku a začali ji využívat, ač velmi jednoduchou. Tato potřeba v minulosti nabyvala pravidla, normy a stala se běžnou činností podniku z důvodu placení daní. Tato potřeba se časem rozvinula v účetnictví v dnešní podobě, kdy je záznam a analýza těchto dat nedílnou součástí prosperujících podniků, a to nejen díky povinnosti plynoucí ze zákona, která slouží složkách externím, ale také pro potřeby interní - řídicí, manažerské.

Evidence, analýza a řízení nákladů je jedna ze stěžejních činností podniku. Podnik může vést nejen k odhalení případných nedostatků a zbytečně vynaložených nákladů, ale mohou také přispět k předcházení jejich vzniku nebo jejich výši alespoň optimalizovat. Takové počínání následně ovlivňuje výši zisku, který je tvořen přeměnou vstupů na výstupy, a je hlavním cílem podnikání.

Subjektem zkoumání této bakalářské práce je hotel, tedy poskytovatel služeb ubytovacích a stravovacích. Evidenci, analýzu a řízení nákladů podniku využijeme ke zkoumání a dosažení vytyčených cílů.

Práce se bude zabývat náklady let 2018 a 2019, tedy ekonomicky velmi prosperujícími lety v globálním měřítku. Dále rokem krizovým, kterým je rok 2020, kdy se na české, ale i celosvětové ekonomice podepsala pandemická krize. Ubytovací zařízení byly od 16. března 2020 střídavě otevírány, zavírány nebo byly otevřeny s omezeními až do dnešních dnů, tedy května 2021.

Touto prací nahlédneme do struktury nákladů hotelu v průběhu posledních let. V první části bude vypracována literární rešerše z oblasti řešené problematiky. Hlavní cíl podniku, jakožto zisk, je tvořen rozdílem výnosů a nákladů, jejichž vymezením je tvořen počátek celé rešerše. Rešerše je dále podrobena dělením dílčích nákladů zabývajících se podrobnějšími kvalifikacemi, metodami a nástroji využívanými pro praktickou část.

Všeobecná rešerše odborné literatury dané problematiky je dále využita pro výpočty se zaměřením na konkrétní ubytovací zařízení OREA Resort Horizont. Tento hotel bude představen pomocí základních a doplňujících informací o podniku. Práce bude zaměřena na analýzu poskytnutých položek nákladů OREA Resortu Horizont. Pro analýzu poskytnutých dat budou využity metody, které odhalí vazby mezi náklady jednotlivých let. Na základě dat z provedené analýzy budou navrženy doporučení týkající se řízení nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Teoretická část je zaměřena na rešerši literárních zdrojů popisujících kvalifikaci nákladů, metody členění a nástroje pro jejich řízení.

Praktická část má za hlavní cíl analýzu nákladů v letech 2018-2020 a zkoumání vlivu mimořádných let na stav nákladů OREA Resortu Horizont. Pro analýzu těchto nákladů má být využito poskytnutých záznamů nákladů hotelu. Jednotlivé položky pak budou porovnávány pomocí metody vertikální a horizontální analýzy pro meziroční srovnání a pro porovnání položek jednotlivých nákladů v letech.

Vedlejším cílem bude analýza osobních nákladů a jejich jednotlivých položek. Cílem je zjistit, které položky ovlivnily změnu výše osobních nákladů v letech.

Dalším vedlejším cílem práce bude návrh účelového členění nákladů, kalkulačního vzorce a návrh nákladové funkce pro budoucí výpočty nákladů OREA Resortu Horizont.

Účelem práce je navrhnout řešení vedoucí ke snížení ztráty podniku.

Získané výsledky budou prezentovány v podobě matematických výpočtů, tabulek nebo grafů. Na tvorbu výpočtů budou využity funkce programu Excel.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY, VÝNOSY

■ Náklady

Náklady lze považovat za břemeno nejen podniků, ale i každého z nás. Vznikají při tvorbě hodnot i ve chvílích, kdy neprodukujeme vůbec nic. Důležité je si uvědomit, že výše nákladů není pevně dána-lze ji účinně ovlivňovat. Jak si dále ukážeme, náklady lze vnímat mnoha způsoby a z různých úhlů. Úkolem a touhou podniků je neustálé zvyšování výkonnosti podniků, které lze dosáhnout optimalizací nákladů, tedy najít a využít nejefektivnější cestu, jak s náklady zacházet. Pro dosažení této optimalizace je nezbytné náklady nejprve správně rozpoznat, rozdělit, alokovat. Funkční plnění takového cíle je tedy přímo úměrně závislé na správné kvalifikaci nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Struktura nákladů podniku je spjata s činností podniku. Nelze očekávat, že obchodní společnosti, výrobní společnosti a podniky poskytující služby budou mít stejné náklady. Podnik poskytující služby bude ochuzen například o náklady na spotřebu materiálu či zařízení zboží. Naopak oplývat bude náklady na telefony; poradenské, právnické a ekonomické služby či služby reklamní. (Čechová, 2011, s. 22-28)

■ Výnosy

Výnos je reálný přírůstek peněžních prostředků a náklad jeho opakem, tedy úbytkem. (Ryneš, 2009, s. 12)

Výnosy společně s náklady a výsledkem hospodaření jsou nejdůležitější hodnoty podniku. Samotné výnosy podniku jsou peněžní prostředky, které se v podniku vyskytly po dobu účetního období. Výnosy jsou spjaty především s výší tržeb výrobků a v našem případě služeb. (Synek a kolektiv, 2011, s. 74)

Výnosy, dané rovnicí zisk minus náklady, jsou prostředky, které podnik získal za dobu účetního období bez ohledu na to, jestli došlo k jejich inkasu. (Vochozka, 2020, s. 37)

2 KVALIFIKACE NÁKLADŮ

■ Náklady ve finančním účetnictví

Náklady finančního účetnictví jsou chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví v rozvaze úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv. Výslednou podobu rozvahy ovlivní snížením vlastního kapitálu, přesněji snížením výsledku hospodaření, který získáme odečtením nákladů od výnosů. Nákladem se dále rozumí náklad explicitní, tedy náklad, který je závazkem a je třeba ho uhradit. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Náklady finančního účetnictví jsou zaznamenávány pro potřeby externích uživatelů-jsou tedy veřejné. Pro externí uživatele je tedy potřebná jednoduchost a jednotnost záznamu dat, ať se jedná o náklady nebo jakékoliv data ve finančním účetnictví, a proto jsou dána pravidla záznamu. (Král, 2018, s. 45 a 52)

2.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Král (2018, s. 68) vidí finanční pojetí nákladů jako něco, co je založené na aplikaci peněžní formy koloběhu peněz.

Oceňování nákladů pro finanční účetnictví je označováno jako finanční (pagatorní) pojetí nákladů. Náklady jsou zapisovány v účetních cenách, tedy v pořizovacích cenách aktiv nebo v hodnotách nárůstu pasiv. Náklady ve finančním účetnictví jsou používány pro potřeby finančního účetnictví, avšak pro účely podpory podle manažerského účetnictví jsou nevhodné. Tuto problematiku nazýváme jako duální pojetí nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 13 a 27)

■ Náklady v manažerském účetnictví

Pro manažerské účetnictví náklady jsou hodnotově vyjádřené, účelově vynaložené ekonomické zdroje podniků, účelově související s ekonomickou činností. Zjednodušeně neúčelově vynaložené náklady se podle manažerského účetnictví za náklady nepovažují. Manažerské účetnictví mluví o nákladech, které nemusí být explicitní, ale může být i implicitní. Implicitní náklady jsou náklady, které vyjadřují jiný možný užitek získaný z použitých výrobních faktorů, zdrojů. Počítá tedy i s oportunitními náklady.

Manažerské pojetí nákladů dále dělíme na hodnotové pojetí a ekonomické pojetí nákladů, které se zabývají způsobem oceňování nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů na rozdíl od finančního účetnictví počítá s reálnými současnými cenami. Náklady v hodnotovém pojetí nezahrnují pouze náklady finanční, tedy explicitní, ale také zahrnují kalkulační druhy nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

Smyslem tohoto pojetí je tedy znázorněním ekonomického stavu, nikoli při pořízení, ale v současnosti. (Král, 2018, s. 69)

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí slouží nejen k informování o reálných, současných číslech, ale i o rozhodování o možných budoucích. Pojetí nákladů ekonomické se dívá na náklady jako náklady explicitní i implicitní. (Král, 2018, s. 71-72).

Součástí jejich výpočtu je menšitel v podobě ušlého výnosu, který by vznikl, kdybychom vybrali jinou v úvahu připadající možnost, tedy takzvané výnosy v podobě nákladů obětovaným příležitostem. Náklady obětované příležitostem představují náklady, které reálně nevnikli a nevzniknou. Ekonomické pojetí nákladů lze být popsáno jako transakce formou porovnání s jinou v úvahu přicházející variantou. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31 a 50)

3 METODY ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Předpokladem pro řízení nákladů je jejich účelově správné rozčlenění do stejnorodých menších skupin. Pro správné rozčlenění je zásadní znalost jejich struktury a znalost příčin vzniku nákladů a kdy vznikají. Náklady lze kvalifikovat dle různých kritérií a každá kvalifikace nahlíží na jednotlivé náklady jinak. Jejich úkolem je přiblížit se svým členěním co nejbližší realitě a tím napomoci k efektivnímu použití manažerských nástrojů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31)

■ Druhové členění nákladů

Druhové členění by se dalo opsat na základě jeho vlastností, týkajících se oblasti vzniku nákladů a jejich složitosti. Druhové náklady vznikají ve chvíli, kdy vstoupí do podniku z vnějšího prostředí, tedy na vstupu, čímž se jejich zobrazení stává prvotní. Náklady lze dále označit nejen jako prvotní-díky vzniku při vstupu do podniku, ale dále i externí-díky vstupu z vnějšího prostředí. Druhové náklady jsou dále jednoduché, díky jejich jednoduchému rozčleňování. (Král, 2018, s. 76)

Mezi základní nákladové druhy považuje Fibírová a kolektiv (2020, s. 67) spotřeba materiálu a energie, nakupované služby, odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, mzdové a ostatní osobní náklady a finanční náklady.

Druhové členění má ideální vlastnosti k využití pro efektivní zajišťování vstupů podniku tak, aby se zajistili vstupy včas ve správném množství. Další důležitou vlastností druhového členění je fakt, že nezobrazuje příčinu vynaložených nákladů, a to tvoří také jeho výhodu i nevýhodu. (Král, 2018, s. 77)

Z hlediska manažerského je nesouvislost mezi příčinou a zařazením nákladu překážkou z důvodu zkreslených výsledků při využívání dat druhového členění pro nástroje manažerského účetnictví. Tím, že data neřeší, co náklad způsobilo, omezí tím také jeho případný pokus o jeho eliminaci, transformaci či jakoukoliv práci s ním. Neznačená to však, že by manažerské účetnictví druhové členění využívat nemohlo, avšak je nutné pro jeho zpřesnění jej kombinovat s dalšími členěními. (Král, 2018, s. 77)

Z hlediska externích uživatelů, tedy finančního účetnictví je ovšem význam druhového členění mnohem větší. Zdánlivě nevýhodné zobrazení nákladů bez jejich příčin je nejčastějším způsobem záznamu výkazu zisku a ztrát. Důvodem výběru druhového členění

účetními jednotkami je fakt, že jim nezobrazování těchto informací dává konkurenční výhodu. (Král, 2018, s. 77)

Čechová (2011, s. 74) by druhové členění shrnula jako informace pro externí i interní uživatele a poznamenala, že je logicky členěno. Toto členění je výhodně pro sledování přiměřenosti vynaložených náklad na druhy a podává nám informace o hospodárnosti.

■ Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je členění, které dává dopředu najevo, jak budeme náklady spotřebovávat. (Čechová, 2011, s. 75)

Pro Strouhala a kolektiv (2014, s. 292) je účelové členění ideální pro výpočet hospodárnosti a napomáhá k vyčíslení skutečným spotřeby nákladů.

Účelově členěné náklady se dělí do širších a užších okruhů dělení. Mezi širší okruhy se řadí výrobní činnosti, činnosti pomocné a obslužné. Klíč k podrobnějšímu členění je dále najít zdroj, který vznik nákladu vyvolal. Problematika nezobrazování příčiny vzniku nákladů, kterou jsme si popsali výše, účelové členění tedy nezná. Účel vynaložení nákladů je transparentní, je tedy využíván a poskytován hlavně interním uživatelům. Interní uživatelé, jako jsou manažeři nebo vedoucí oddělení, se zaměřují na efektivní chod podniku nebo jeho částí, který aby mohl fungovat, musí být z dlouhodobého hlediska ziskový. Jedním ze zásadních klíčů k ziskovosti podniku je řízení nákladů, a řídicí zaměstnanci se na ně tedy zaměřují. Účelově rozčleněné náklady pak dosazují do výpočtů hospodárnosti a zjišťují tím, kde se náklady spoří a kde ne. (Král, 2018, s. 79)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Dle účelového členění nákladů lze podrobněji rozčlenit náklady na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení. Náklady technologické bezprostředně souvisí s technologií výroby daného produktu, souvisí tedy s hlavní činností podniku či s provozovanou technologií. Dále náklady na obsluhu a řízení, které udržují podmínky okolo výroby, které nesouvisí s jeho hlavní činností. (Král, 2018, s. 79)

Čechová (2011, s. 75) nazvala technologické náklady jako technologický celek obsahující spotřeby materiálu v součtu se mzdy pracovníků. Náklady na obsluhu a výrobu mohou být společné i pro několik technologických celků.

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové a režijní si rozdělují technologické náklady na dvě části. Jednicové náklady odpovídají té části technologických nákladů, která souvisí přímo s jednotkou dílčího výkonu. Režijní náklady jsou tvořeny tou částí technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem a dále zahrnuje také celé náklady na obsluhu a řízení. (Král, 2018, s. 80)

■ Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění je podobné účelovému členění, a některé pojmy jsou u nich často zaměňovány. Rozdíly tu ale jsou. V účelovém členění jsou stahovány výkony k jednici, zato kalkulační členění se vztahují k druhu výkonu, tedy k více jednicím. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36)

3.3.1 Přímé a nepřímé náklady

Přímost a nepřímost nákladů v ekonomické sféře rozlišujeme na základě jejich vztahu k aktivitám a výkonům. (Čechová, 2011, s. 76)

Přímé náklady souvisí s konkrétním druhem výkonu, zato nepřímé náklady se nevážou k jednomu výkonu a účastní se procesu v širších souvislostech. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36)

■ Členění nákladů podle objemu prováděných výkonů

Členění objemu provádění výkonů je specifické tím, že se hojně využívá pro určení výkonů v budoucnosti. Využíváme jej například pro výpočet nákladových rovnic nebo bodu zvratu, tedy při výpočtu základních podnikových ukazatelů. Členění se může zdát jednoznačné, není tomu ale vždy tak. Pro rozřazování je třeba si najít klíč, podle kterého budeme náklady členit. Proto si řídicí složka na začátku manažerského rozhodnutí musí uvědomit, jakým způsobem chce podnik náklady řídit. Zda dle jednotky výkonu, a tedy tyto nejasné položky mít uschovány jako náklady variabilní nebo se chce řídit limitem, a tedy použít náklady fixní. (Fibírová a kolektiv, 2020, str. 128)

3.4.1 Variabilní náklady

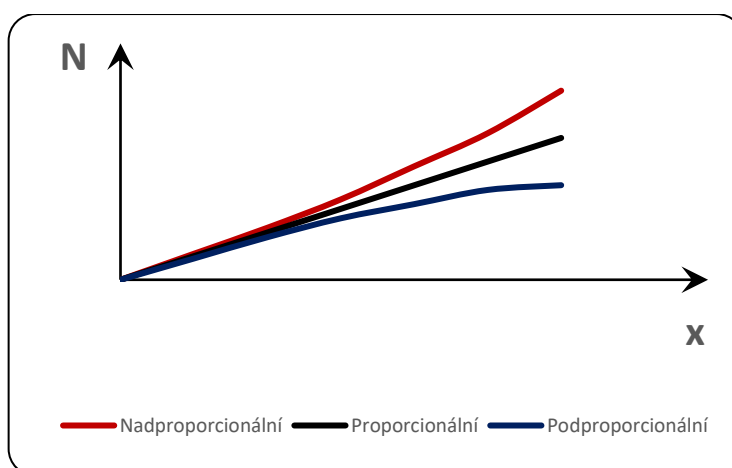
Variabilní náklady, při poskytování hotelových služeb, představují náklady, které jsou závislé a měnné s obsazeností hotelu. Variabilní náklady tedy stoupají s každým dalším hostem. (Beránek, 2013, s. 219)

Jak jsme si vysvětlili výše, tyto náklady jsou měnné od jednotky kusu nebo každým novým hostem. Počet kusů bychom tedy hledali na ose x. Průběh celkových nákladů může být proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální, jak je znázorněno v grafu. (Král, 2018, s. 86)

Pokud dojde k proporcionálnímu průběhu, který je označen černou barvou, variabilní náklady stoupají přímo úměrně s vyrobenými počty kusů. Grafem proporcionálních nákladů je přímka. Tento stav by se dal popsat jako ideální, protože je velmi jednoduše čitelný. (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 37-38)

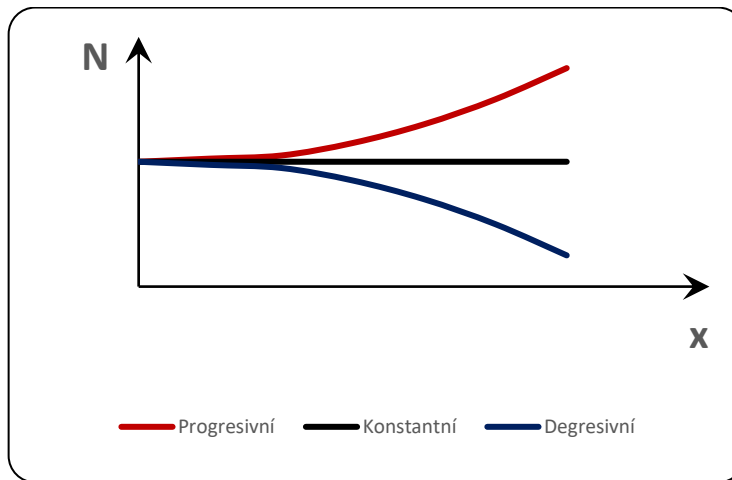
Nadproporcionální variabilní náklady jsou náklady, které stoupají neúměrně rychle k množství kusů. Tyto náklady jsou zaznamenány červenou barvou v grafu. Taková situace může nastat například s přesčasy. Pokud by chtěl výrobce nadměrné množství v porovnání s běžnou produkcí, pozná to na nákladech. (Král, 2018, s. 87)

Naopak podproporcionální náklady vzniknou ve chvíli, kdy se náklady snižují s počtem vyrobených kusů. To může nastat při množstevních slevách, kdy se zvyšuje sleva od určitého počtu. (Král, 2018, s. 87)



Obr. 1 - Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2018, str. 87)

Průměrné variabilní náklady jsou matematicky vyjádřeny jako podíl celkových variabilních nákladů a počtu produkce – obsazeností hotelu. Jejich průběh je odvozen od průběhu celkových variabilních nákladů. (Holman, 2011, s. 68)

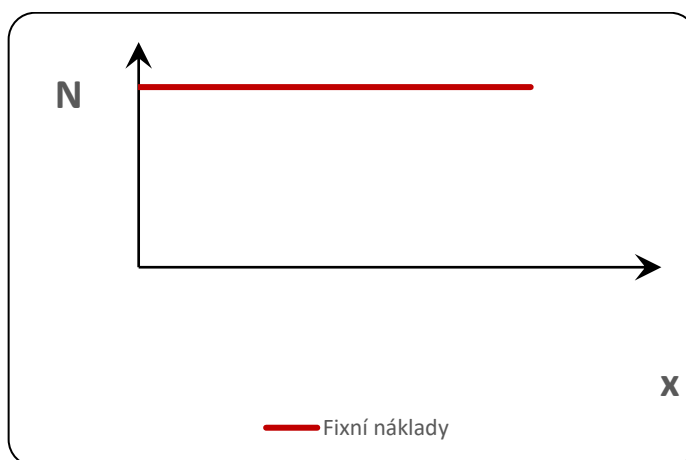


Obr. 2 - Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2018, str. 88)

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, jejichž výše bude stejná, i kdyby podnik neměl jediného hosta. Jejich výši změni například nájemné, pojištění nebo splátka úvěru, avšak ne obsazenost hotelu. (Beránek, 2013, s. 219)

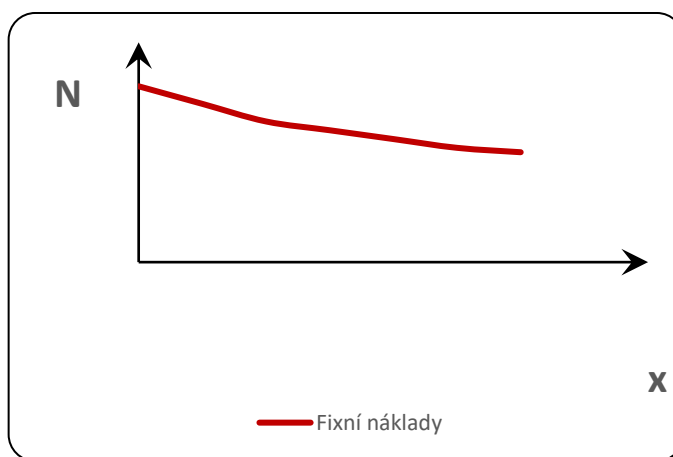
Průběh celkových fixních nákladů je lineární a rovnoběžný s osou x, jeho výše je tedy neměnná vzhledem k produkci, jeho výše se v čase samozřejmě mění, ne nijak pozvolna, ale skokově. (Král, 2018, s. 88-89)



Obr. 3 - Průběh celkových fixních nákladů (Král, 2018, str. 89)

Průměrné fixní náklady jsou matematicky vyjádřeny jako podíl celkových fixních nákladů a počtu produkce – obsazeností hotelu. (Holman, 2011, s. 68)

Celková výše fixních nákladů zůstává stejná, avšak záleží, jak velkým množstvím výrobků se podělí, tedy kolik procent celkových fixních nákladů připadne na jeden kus, a proto rostoucím objemem výroby jsou fixní náklady degresivní. (Král, 2018, s. 90)



Obr. 4 - Průběh průměrných fixních nákladů (Král, 2018, str. 90)

3.4.3 Náklady smíšené a semi-fixní

Ne vždy je jednoduché roztrždit náklady na fixní a variabilní, a proto je potřeba existence ještě nákladů semi-variabilních a semi-fixních, které se využívají na identifikaci nákladů v krátkém období. (Drury, 2012, s. 36)

Příkladem semi-variabilních nákladů může být elektrická energie. Elektrická energie se v dnešní době využívá k pohonu téměř všeho, co využíváme. Je tedy součástí jak fixní složku nákladů, která vzniká při jakékoli výši vyrobených výrobků nebo prodaných služeb. Fixní složkou v našem případě může být osvětlení hotelu ve společných prostorách, který bude svítit, jak při pronájmu deseti pokojů stejně jako padesáti a výše tohoto nákladu zůstane v závislosti na množství tedy neměnná. Variabilní složka odvozená od počtu pokojů na jednu noc může být považována za náklad variabilní za předpokladu, že pokoje spotřebovávají stejnou energii. (Popesko, Papadaki, s. 40-41)

Grafy Keřkovského Miloslava dále doplňují, že semivariabilní náklady mají průběh stejný jako variabilní, ale mění se skokově. (Keřkovský, 2012, s. 95)

K semi-fixním nákladům si přiřadit náklady na externí dopravy nebo pronájem skladovacích ploch. Tyto náklady se chovají jako náklady fixní v jejich grafickém zobrazení. Jsou do určitého bodu rovnoběžné s osou x a mění se skokově. Rozdílem je, že nevzrostou po určitém

období, například kvůli vzrostu vstupní ceny, ale vzrostou od určitého počtu výrobků. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 40)

Grafický průběh semifixních nákladů je stejný jako fixních nákladů. (Keřkovský, 2012, s. 95)

■ Členění nákladů pro řešení rozhodovacích úloh

Cílem každého manažera jsou korektní, správná, úspěšná rozhodnutí. Ke správným rozhodnutím napomáhají následující procesy pro řešení rozhodovacích úloh. Toto členění je významné, protože nám ovlivní jakékoliv další rozhodování. Tato členění se zabývají otázkou, jak se rozhodnutí týká konkrétních nákladů a jestli vůbec nějaký vztah náklady k rozhodnutí mají. (Čechová, 2011, s.41)

3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady a výnosy

Rozdílem mezi relevantními a irelevantními náklady a výnosy může být považována jejich měnnost při provedení určitého rozhodnutí. Každé rozhodnutí má své konkrétní náklady, které se jich týkají a ty se nazývají relevantní. Relevantní náklady jsou náklady, které jsou vázány k určitému rozhodnutí a při jeho provedení se jejich výše změní. Na rozdíl od toho existují irelevantní náklady, které jsou na změnu stavu v rámci rozhodnutí naprosto imunní. (Čechová, 2011, s. 61-62)

Strouhal (2014, s. 200) jednoduše popisuje relevantní náklady jako náklady, které se ve výchozí situaci vztahují k rozhodnutí.

Irelevantní náklady můžeme dále rozčlenit na objektivně ovlivnitelné a neovlivnitelné. Objektivně ovlivnitelné jsou náklady, které můžeme ovlivnit, zda se budou měnit nebo ne. Příkladem může být výše mzdy pracovníka při nakoupení nových automatů na lístky na lanovku, kterou dříve prodávaly recepční v celé síti hotelů. Můžeme se rozhodnout buďto najmout jednoho zaměstnance navíc, který bude tyto automaty obhospodařovat. Druhou možností je, že tuto ne příliš složitou práci přidělíme stávajícímu pracovníkovi. Tímto člověkem může být například recepční, které ubyla práce, která momentálně tedy není plně vytižena. Dále máme irelevantní náklady, které jsou neovlivnitelné. A to jsou náklady takové, které ani jiná varianta rozhodnutí nemůže ovlivnit. (Čechová, 2011, s. 62-63)

Vymezením nákladů, které jsou relevantní pro rozhodnutí, náklady, které rozhodnutím změní, nám nakonec vzniknou náklady rozdílové. Rozdílové náklady představují rozdíl mezi

náklady současného stavu a stavu nového, stavu po provedení rozhodnutí. (Král, 2018, str. 94-96)

S náklady relevantními a irelevantními dále souvisí náklady a výnosy imputované. Imputované náklady jsou náklady a výnosy odvozené, které lze ztotožnit s příslušným rozhodnutím. Imputované náklady ovlivní výsledky podniku v širších souvislostech, jež rozhodnutí přináší. Takovými náklady může být například odstupné, při rozhodování o snížení stavu počtu zaměstnanců v hotelu. (Král, 2018, str. 94-96)

Dalšími souvisejícími náklady jsou náklady a výnosy odložené. Tedy náklady v současnosti složité na vyčíslení. Mohou tím být například náklady, které závisí na reakci zákazníka. (Král, 2018, str. 94-96)

3.5.2 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou ušlý zisk, který nebude využit, pokud zdroje nejsou použity na nejlepší ušlou variantu. (Holman, 2011, s. 86)

Oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitostí, představují ušlý efekt z druhé nejlepší varianty, kterou jsme při rozhodování brali v potaz. Tyto náklady lze považovat za fiktivní neboli za náklady a výnosy nereálné. Oportunitní náklady nikdy nevzniknou, kvůli faktu, že jsme si tuto variantu nevybrali, avšak jsou manažery používány jako pomůcka k rozhodování. Oportunitní náklady jsou součástí nákladů implicitních. (Alena Čechová, 2011, str. 67)

3.5.3 Náklady explicitní a implicitní

Fendeková a Kufelová (2020, s. 65-66) nazývají explicitní náklady jako skutečné a poznamenává, že to jsou ty náklady, které se vykazují ve výkazech.

Explicitní náklady jsou reálným závazkem, který reálně vznikl. Explicitní náklady jsou součástí finančního účetnictví. (Robert Holman, 2011, s. 59)

Implicitní náklady jsou těžko vyčíslitelné a jsou to všechny náklady, které neplatíme. (Fendeková, Kufelová, 2020, s. 65-66)

Implicitní náklady jsou náklady, které vyjadřují nejlepší jiný možný užitek získaný z použitých výrobních faktorů, zdrojů a jsou součástí manažerského účetnictví. Jejich obsah tedy tvoří náklady oportunitní. (Robert Holman, 2011, s. 59)

Toto členění se využívá při účetním hledisku a ekonomickém hledisku. Účetní hledisko pak využívá pouze reálné hodnoty-explicitní náklady a ekonomické hledisko počítá, jak s náklady explicitními, tak i implicitními. Účetní hledisko je dáno výpočet rozdílu mezi příjmy a účetními náklady nebo náklady explicitními. Ekonomické hledisko se počítá jako rozdíl mezi příjmem a ekonomickými náklady. V případě, že ekonomické hledisko nabyde záporných hodnot, uchýlíme se k jiné variantě. (Robert Holman, 2011, s. 59)

3.5.4 Vázané náklady

Vázané náklady jsou náklady spojené s výsledným rozhodnutím. Příkladem můžou být personální změny. Jako příklad uvádí kompenzace člověku, kterého si vedení hodlá ponechat při uzavření závodu. (Weil, Maher, 2005, s. 182)

Vázanost těchto nákladů spočívá v jejich vztahu k současnému rozhodnutí, vzniknou však až v budoucnosti. Mohou to být ku příkladu náklady spojené s vývojem a výzkumem nové technologie, které následně významně determinují náklady při výrobě. Za předvýrobní fázi se považuje rozhodnutí. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 50)

3.5.5 Utopené náklady

Utopené náklady jsou náklady, které vzniknou při zvolení kterékoliv varianty. (Holman, 2011, s. 54)

Utopené neboli umrtvené jsou náklady, které byly již vynaloženy a nemůžeme je ovlivnit. Můžeme si pod nimi například představit situaci, kdy nakoupíme nové luxusních chaty k areálu hotelu, o které ale nakonec ze strany zákazníka nebude zájem a nebudou se dobře prodávat jejich pronájmy. Náklady lze alespoň částečně vrátit opačným rozhodnutím-jejich prodejem. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49)

3.5.6 Náklady ovlivnitelné rozhodnutím

Náklady ovlivnitelné rozhodnutím jsou náklady takové, které mohli být ušetřeny tím, že dané rozhodnutí nebude učiněno. Náklady ovlivnitelné rozhodnutím jsou náklady, které může vedení společnosti ovlivnit a ty které ovlivnit nemůže jsou neovlivnitelné rozhodnutím. Náklady neovlivnitelné rozhodnutím jsou většinou náklady irelevantní. Mohou tím být dlouhodobé podmínky podnikání jako je například dlouhodobý zájem turistů o pobyty spíše městské. (Strouhal, 2014, s. 200)

4 NÁSTROJE A METODY PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Kalkulace

Nástrojem pro řízení výkonnosti je kalkulace. Kalkulace je přiřazování nákladů na určitou jednici výkonu, výrobku, ale i služby jako je poskytování ubytovacích služeb. Předmětem kalkulace jsou všechny výkony a je určen kalkulační jednicí nebo množstvím. Kalkulační jednice například jeden pronajatý pokoj. Kalkulační množství je množství, určitý počet jednic, které kalkulujeme dohromady. (Čechová, 2011, str. 61)

4.1.1 Alokace

Pro výpočet kalkulace se využívá členění nákladů na přímé a nepřímé a také se oddělují variabilní a fixní náklady. Neexistuje jeden správný způsob přiřazování. Alokace nákladů má tři principy. Principem alokace nákladů je příčinná souvislost, tedy přiřazujeme náklady k výrobku nebo službě, která ji vyvolala. Princip únosnosti, kolik nákladů je schopen unést jeden výrobek a princip průměrování, který průměrováním rozdělí náklady mezi výrobky nebo služby. (Čechová, 2011, s. 92)

Alokace je rozdělena do tří fází. V první fázi přiřadíme přímé náklady k objektu, který vyvolal jejich vznik. Druhou fází je co nejreálnější specifikace vztahu přiřazených nákladů k objektu. Poslední třetí fází je co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadající na druh vyráběného nebo prováděného výkonu.

(Popesko, Papadaki, 2016, 62-63)

4.1.2 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna umožňuje rozvrhování nepřímých nákladů. Pomáhá překlenout vztah mezi nepřímými náklady a jednicí výkonu. Důležité je vybrat tu správnou. Existence diferencovaných rozvrhových základen v praxi znamená, že máme k dispozici vícero základen pro různé nepřímé náklady. Alokace rozvrhových základen je buďto dle příčinné souvislosti nebo mluvíme o takzvané arbitrární nebo svévolné alokaci. Alokace s příčinnou souvislostí je nákladová alokace, která zohledňuje vztah skutečné příčiny s nákladem. Ta rozvrhová základna, která tento vztah postrádá je nazývána jako arbitrární neboli svévolná.

(Martinovičková a kolektiv, 2014, s. 73-79)

4.1.3 Kalkulace úplných nákladů

Absorpční kalkulační metoda vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotce. Je charakteristická tím, že kalkuluje všechny podnikové náklady. Tato metoda má ale své limity. Nedostatkem absorpčních metod a hojně využívané techniky přírážkové kalkulační je určit takový klíč dle kterého by se dalo přiřadit režie na kalkulační jednotku dle příčinné souvislosti. Dalším nedostatkem je, že jediná veličina jako příčina spotřeby je chápána přímá práce, což způsobuje to, že výši přiřazených nákladů ovlivní jen pracnost. Nedostatkem je, že přírážková kalkulační není schopna pracovat se změnami objemu výroby a míry využití výrobní kapacity. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 78,79)

Dále si představíme kalkulační metody:

1) Kalkulace dělením

- prostá
- stupňovitá
- s poměrovými čísly

2) Kalkulace přírážková

- součtová
- diferencovaná (Čechová, 2011, s. 88-89)

Synek a kolektiv (2011, s. 104) zmiňuje ještě další dvě skupiny:

3) Kalkulace ve sdružené výrobě

- odečítací metody
- rozčítací metoda
- metoda kvantitativní výtěže

4) Kalkulace rozdílové

Metody kalkulační si můžeme představit jako jakýsi předpis postupu výpočtu kalkulační umožňující vyčíslit náklady na kalkulační jednotku. Je známo několik metod, které lze využít.

Při výběru, kterou metodu využijeme, zohledňujeme charakter výroby nebo služby, kterou poskytujeme. (Synek a kolektiv, 2011, s. 104)

V rámci přírážkové kalkulace se přímé náklady přiřazují přímo na kalkulační jednici. Výpočet přírážek je dán podílem nepřímých nákladů a rozvrhové základny. Touto přírážkou pak roznásobujeme jednotlivé výrobky či druhy nabízených prostor. (Čechová, 2011, s. 91-92)

Pro rozpočítání nepřímých nákladů výkonům se využívá hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. (Král, 2018, s. 140)

Naturální přírážkou můžou být jakékoliv jednotky kromě měn. Výsledek však vyjde v měně, v našem případě v korunách českých. Hodnotové, peněžní základny jsou dány naopak měnou, avšak jejich výsledek vyjde v procentech. Režijní náklady se přiřazují výkonům pomocí přírážek vztahujících se k této rozvrhové základně. (Král, 2018, s. 140)

Pro přidělování základny k nákladům využíváme dvě varianty. Tou první je sumační varianta, která využívá jednu rozvrhovou základnu pro všechny nepřímé náklady. V praxi, ale není moc oblíbená, protože často neodpovídá realitě. Její nepřesnost vychází z předpokladu, že všechny náklady jsou ovlivněny stejnou veličinou, ze které se stává základna univerzální. Druhou možností je varianta diferencovaná, která používá pro rozpočítání nepřímých nákladů více než jednu rozvrhovou základnu. Protože struktura nákladů bývá složitější a má různorodé vlivy, tak je tato metoda v praxi využívanější. (Martinovičková a kolektiv, 2014, s. 73-79)

Tab. 1 – Typový kalkulační vzorec (Fendeková, Kufelová, 2020, s. 60-61)

	1. Přímý materiál
+	2. Přímé mzdy
+	3. Ostatní přímý materiál
+	4. Výrobní (provozní) režie
=	Vlastní náklady výroby
+	5. Správní režie
=	Vlastní náklady výkonu
+	6. Odbytové náklady
=	Úplné vlastní náklady výkonu
+	7. Zisk (ztráta)

=	Cena výkonu
---	--------------------

Tab. 2 – Retrogradní vzorec (Popesko, Papadaki, 2016, s.73)

	Základní cena výkonu
-	Dočasná cenová zvýhodnění
-	Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
=	Cena po slevách
-	Náklady
=	Zisk

4.1.4 Kalkulace neúplných nákladů

Reaguje na nedostatky absorpčních metod, v praxi se vyskytuje čím dál více nepřímých nákladů. Metoda kalkulace variabilních nákladů eliminuje nedostatky přiřázkových kalkulací. Nepřesné přiřazení režii na nákladový objekt způsobuje nepřesnost výsledků kalkulací úplných nákladů. Naopak ale nedostatkem je, že neposkytuje žádné informace o výši a struktuře režijních nákladů na jednotku. (Popesko, Papadaki, 2016, 79-80)

Metoda počítá s cenou a jednotkovými variabilními náklady, jejichž vztah se nazývá příspěvek na úhradu. Příspěvek na úhradu je rozdíl mezi cenou jednotkovými variabilními náklady. Krycí příspěvek se také nazývá příspěvek na úhradu a ukazuje, v jaké míře je výrobek schopen uhradit část fixních nákladů a zisku. (Hradecký a kolektiv, 2008, s. 179)

Tato metoda má, ale také své nedostatky. Jedním největším z nich je, že nezahrnujeme do oceňování fixní náklady a zcela je pouštíme ze zřetele. Jinými slovy: to, co nám poskytuje naši výhodu, je zároveň i limitem. (Martinovičková a kolektiv, 2014, s. 72)

Tab. 3 – Jednostupňová metoda variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 119)

	Celkové výnosy
-	Variabilní náklady
=	Příspěvek na úhradu

-	Fixní náklady
=	Hospodářský výsledek

Tab. 4 – Vícestupňová metoda variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 125)

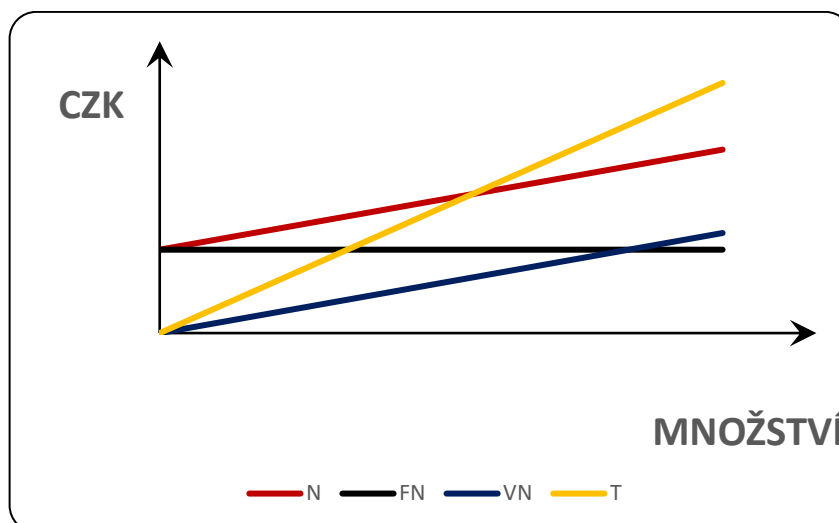
	Celkové výnosy (CV)
-	Variabilní náklady
=	Příspěvek na úhradu I.
-	FN zvláštní
=	Příspěvek na úhradu II.
-	FN všeobecné
=	Výsledek hospodaření

Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu je jeden ze základních ukazatelů pro cenotvorbu a rozhodování pro manažery. Informuje nás o počtu kusů produktu, které musíme prodat a vyrobit, abychom byli ziskový. Musíme se na toto množství i náležitě připravit, ať už se výrobě nakoupeným materiálem, tak v našem případě dostatečným počtem pokojů připravených k pronájmu v hotelu. (Fendeková, Kufelová, 2020, s. 71-74)

Abychom výši tohoto počtu mohli zjistit, je pro výpočet bodu zvratu nutné znát výši celkových fixních nákladů, prodejní cenu na jeden kus, variabilní náklady na jeden kus a tyto veličiny pak tvoří vzorec pro výpočet. Při výpočtu klademe důraz na poměr mezi cenou a variabilními náklady. Pokud by variabilní náklady přesáhly výši ceny, nevyplatí se tento produkt prodávat. (Cafferky, Wentworth, 2010, s. 11)

$$BOD\ ZVRATU = \frac{CELKOVÉ\ FIXNÍ\ NÁKLADY}{CENA\ JEDNOHO\ PRODUKTU - JEDNICOVÉ\ VARIABILNÍ\ NÁKLADY}$$



Obr. 5 – Bod zvratu (Fredeková, Kufelová, 2020, s. 73)

V grafu nalezneme variabilní náklady, které se úměrně zvyšují s každým kusem a fixní náklady, které jsou konstantní. Tyto dvě přímky jsou v grafu zachyceny pro dokreslení průběhu celkových nákladů. Z grafického znázornění je nejjednodušší pozorovat průběh celkových nákladů a tržeb – červená a žlutá přímka. V místě, ve kterém se protnou, se nachází bod zvratu. Pokud bychom bod přenesli na osu x, dostali bychom množství, do jehož výše je výrobek ztrátový a od které výše je naopak ziskový. (Fredeková, Kufelová, 2020, s. 73)

Bod zvratu lze také využít s připočítaným ziskem. Tedy jsi zjistit kolik musíme vyprodukovat, abychom dosáhli určitého zisku. Tento vztah je dán rovnicí:

$$BOD\ ZVRATU = \frac{FIXNÍ\ NÁKLADY + ZISK}{CENA\ JEDNOHO\ PRODUKTU - JEDNICOVÉ\ VARIABILNÍ\ NÁKLADY}$$

(Synek a kolektiv, 2011, s. 138)

4.2.1 Haléřový ukazatel

Alternativou výpočtu bodu zvratu je využití haléřového ukazatel. Haléřový ukazatel je také nazýván (Popesko, Papadaki, 2016, s. 46) poměrovým ukazatelem variabilních nákladů. Vzorce pro výpočet představují takto:

$$HALÉŘOVÝ\ UKAZATEL = \frac{VARIABILNÍ\ NÁKLADY}{MNOŽSTVÍ}$$

$$BOD\ ZVRATU = \frac{FIXNÍ\ NÁKLADY}{1 - HALÉŘOVÝ\ UKAZATEL}$$

Dále doplňují, že haléřový ukazatel lze také vypočítat poměrem variabilních nákladů k tržbám neboli výnosům. (Synek a kolektiv, 2011, s. 93) dále doplňuje, že haléřový ukazatel

lze využít nejen pro účely bodu zvratu, ale také nákladové funkce. Pro toto tvrzení předkládá vzorec:

$$NÁKLADY = FIXNÍ NÁKLADY + MNOŽSTVÍ * HALÉŘOVÝ UKAZATEL$$

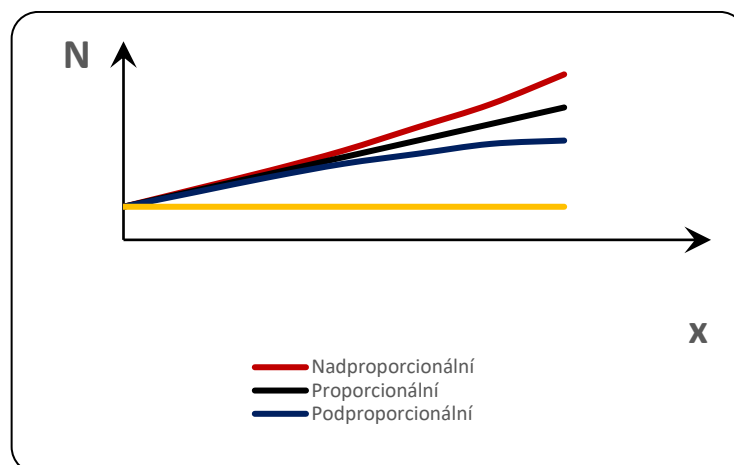
Nákladová funkce

Nákladová funkce je považována za velmi jednoduché zobrazení nákladů s nezávisle proměnnou q , tedy množství.

$$NÁKLADY = FIXNÍ NÁKLADY + MNOŽSTVÍ * JEDNICOVÉ VARIABILNÍ NÁKLADY$$

(Martinovičková a kolektiv, 2014, s. 63)

Nákladová funkce představuje součet variabilních a fixních nákladů. V grafu je zobrazen trojí průběh celkových nákladů: nadproporcionální, proporcionální a podproporcionální. Tyto průběhy jsou ovlivněny variabilními náklady viz kapitola 3.4.1. (Synek a kolektiv, 2011, s. 90)



Obr. 6 – Průběh celkových nákladů (Synek a kolektiv, 2011, s. 90)

Nákladové funkce rozdělujeme na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobá funkce je orientovaná na výpočty v řádu měsíců. Je možné měnit pouze výrobní činitele jako je spotřeba surovin a ostatní činitele ne-dlouhodobý majetek. Fixní náklad jsou tedy neměnné. Pro dlouhodobou nákladovou funkci celkové náklady díky úsporám klesají a později po dosažení optimálního objemu stoupají, čímž se z křivky stává tvar U. (Martinovičková a kolektiv, 2014, s. 63)

■ Vertikální a horizontální analýza

Vertikální a horizontální analýza je zásadní pro posouzení zdraví podniku.

Vertikální analýzy lze docílit poměrem dílčí veličiny k celkové souhrnné veličině, jinými slovy kolik veličiny připadne na celkový počet veličiny. Vertikální analýza je dána v procentech. (Vozka, 2020, s. 39-40)

Vertikální je analýza se provádí například při analýze rozvahy nebo při analýze zisku a ztrát, kdy je celkovou veličinou buďto celkové náklady nebo celkové výnosy. (Knápková, 2017, s. 71)

Horizontální analýza má dva způsoby vyjádření: v absolutních číslech a v procentech. (Vozka, 2020, s. 39)

Absolutní změna = ukazatel_t – ukazatel_{t-1}

% změna = (ukazatel_t – ukazatel_{t-1}) / ukazatel_{t-1}

Horizontální analýza sleduje změny mezi návaznými roky mezi sebou. Poměří dva roky ve vztahu k sobě. Ve vzorečku je to označeno jako t a t-1. Horizontální analýzou lze identifikovat diferenci mezi lety. (Knápková, 2017, s. 71)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Klíčem ke zpracování teoretické části bylo nejprve vyhledání, dále nastudování dané problematiky, a nakonec celková rešerše literárních zdrojů z oblasti ekonomie, a to především nákladů.

Teoretická část se postupně ponořuje do základních pojmů prvních kapitol až k využití samotných nástrojů vycházejících z analýzy. V úvodu jsou přestaveny různé názory, pohledy a definice k základnímu termínu, kterého se celá práce týká, tedy nákladů. Náklady jsou zde společně zachyceny s výnosy jako svým protikladem.

V druhé části jsou pak náklady blíže rozpitvávány z dvou účetních pohledů. Tyto dvě účetnictví, manažerské a finanční, pak z nákladů tvoří dva nové pojmy rozdílných významů. K novým termínům se pochopitelně pojí i nové způsoby výpočtů, které jsou zobrazeny v podkapitolách.

Metody členění nákladů, třetí kapitola teoretické části, hlouběji rozčleňuje nákladovou terminologii v oblasti nákladů. Členění nákladů je zásadní bodem pro korektní výpočty v dalších bodech. Zabývá se druhovým členěním, které je pro finanční účetnictví vlastním, účelovým členěním, členěním kalkulačním, které se dále využívá v kalkulacích, které jsou představeny v další kapitole, členěním dle objemu prováděných výkonů a členěním pro rozhodovací úlohy.

Poslední kapitolou jsou nástroje a metody pro řízení nákladů. Podrobněji jsou zde představeny postupy a charakteristiky pro výpočet kalkulace. Dále analýza bodu zvratu, která je hojně užívána jako jeden ze základních ukazatelů podniku. Třetím bodem je nákladová funkce. Výpočet bodu zvratu i nákladové funkce byl obohacen také alternativním výpočtem za pomoci haléřového ukazatele.

Způsob a kvalita vypracování teoretické části je zásadním klíčem pro úspěšné a korektní vypracování druhé části bakalářské práce-části praktické.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Praktická část této bakalářské práce bude zaměřena na analýzu nákladů a jejich řízení ve společnosti s ručením omezením OREA HOTELS, konkrétně hotelu OREA Resort Horizont. Podklady pro vypracování této práce, které budou použity, byly získány z interních zdrojů firmy prostřednictvím korespondence či ústních konzultací se zaměstnanci.

Základní údaje o společnosti OREA HOTELS s.r.o.

OREA HOTELS s.r.o. je síť hotelů s datem zapsání do veřejného rejstříku 1. září 2004.

„Společnost vznikla rozdělením společnosti OREA spol. s r.o., IČ: 63676346, se sídlem Praha 4, Na Pankráci 1062/58, PSČ 140 00 a vznikem tří nových nástupnických společností, a to na základě rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady společnosti OREA spol. s r.o. ze dne 21.6.2004. Na společnost přešlo jmění zanikající společnosti uvedené v projektu rozdělení. Další nástupnické společnosti jsou VN 17 a.s. se sídlem Praha 4, Na Pankráci 1062/58, PSČ: 140 00, a ORU INVEST a.s. se sídlem Praha 4, Na Pankráci 1062/58, PSČ 140 00.“ (Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze)

Tab. 5. - Základní údaje o společnosti (Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze)

Spisová značka	C 159834 vedená u Městského soudu v Praze
Obchodní jméno	OREA HOTELS s.r.o.
Identifikační číslo	27176657
Předmět podnikání	poskytování ubytovacích, stravovacích a dalších služeb
Sídlo společnosti	Praha 4, Na Pankráci 1062/58, PSČ 14000
Základní kapitál	45 555 000,- Kč
Společníci (mateřská společnost)	Philibert, a.s., IČ: 289 81 561 Praha 8, Karolinská 661, PSČ 18600 (podíl 100 %)
Jednatelé	MIROSLAV KOSNAR, dat. nar. 3. června 1971 Ke Kodě 208, 267 18 Srbsko
	VÁCLAV VOCHOSKA, dat. nar. 28. března 1981 Stamicova 1526/5, Břevnov, 162 00 Praha 6

Z hlediska rozhodování jednatelů je také třeba dodat, že „Dva jednatele zastupují společnost vždy společně, s výjimkou právních jednání bez finančního objemu nebo s finančním objemem nižším než 10 000 000,00 Kč (slovy: deset miliónů korun českých), při kterých společnost zastupuje každý z jednatelů samostatně.“ (Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze)

6.1.1 Organizační struktura společnosti

„Účetní jednotka je tvořena samostatně hospodařícími jednotkami hotely, s relativně uzavřeným účetnictvím a společným financováním.“ Řídícím orgánem společnosti je HQ OREA HOTELS s.r.o. (Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze)

OREA HOTELS s.r.o. je síť hotelů po celé České republice. Pod OREA HOTELS spadá 16 hotelů, včetně Orea Hotelu Pyramida v Praze, kde sídlí HQ OREA HOTELS s.r.o.

6.1.2 Charakteristika odvětví

Předmětem podnikání je poskytování ubytovacích, stravovacích a dalších služeb. Tento podnik tedy řadíme dle CZ-NACE:

- sekce I
- oddíl 55 ubytování
- oddíl 56 stravování a pohostinství

OREA Resort Horizont

Tento hotel se nachází v chráněné krajinné oblasti Šumava v Železně Rudě. Je vystavěn na jižním svahu vrchu Pancíř pouhé 3 kilometry od Špičáku. Hlavním předmětem podnikání je poskytování ubytovacích, stravovacích a dalších služeb. V nabídce hotelu tedy nalezneme ubytování, restaurace, wellness centrum a možnosti konferencí a jiných akcí.

6.2.1 Nabídka služeb

Tab. 6 – Nabídka pokojů (Vlastní zpracování)

Pokoje	Rozloha (m ²)	Počet lůžek	Počet pokojů	Bonusy k pokojí
Deluxe	22	2	12	Župany, čajový/kávový set, trezor
Deluxe s balkonem	27	2	23	Župany, čajový/kávový set, trezor

Deluxe Family	42	4	4	Župany, voda, čajový/kávový set, trezor
Standard	22	2	36	-
Standard s balkonem	27	2	26	-
Family	42	4	3	-

Hosté si zde mohou vybrat z šesti druhů pokojů různých cenových kategorií a velikostí. Součástí všech pokojů je satelitní televize, WiFi zdarma, čaj, rychlovarná konvice, pracovní stůl, přímá telefonní linka, minibar. Pokoje jsou nekuřácké a je zde možnost příplatku za zvíře ve výši 400 Kč/noc.

V hotelu se nachází Lobby bar s letní terasou a restaurace Šumava. Součástí hotelu Horizont je také wellness centrum. Hosté mohou využít bazén, vířivku, Kneippův chodník, sauna, římské vonné lázně, relaxační místnost, turbo solárium, fitness centrum s kardiozónou, spinnery nebo masáže. Wellness centrum včetně fitness centra lze využívat v rámci ubytování zdarma. Masáže je možné zakoupit za příplatek. (Wellness a relaxace. Orea Resort Horizont Šumava)

6.2.2 Střediska hotelu

V hotelu se nachází střediska, do kterých se člení náklady. Od roku 2020 se snaží OREA Hotels s.r.o. celý systém synchronizovat na všech hotelech tak, aby byly srovnatelné. Náklady se evidují centrálně podle synchronizovaného vzorce tak, aby se zabránilo chybovosti. Je nastolen odpovědnostní pyramida, kdy se náklady musí potvrzovat. K evidenci nákladů se využívají účty v kombinaci se středisky, které jsou blíže specifikovány v příloze PI.

7 ANALÝZA VÝCHOZÍ EKONOMICKÉ SITUACE

Analýza ekonomické situace nákladů bude posuzovat roky 2018, 2019, 2020. Analýza bude spočívat ve srovnání jednoho běžného roku a dvou mimořádných-rok 2018 a 2020 a jejich dopady.

Analýza hospodářského výsledku

Analýza hospodářského výsledku je důležitým ukazatelem při ohlédnutí se za celkovým průběhem účetních období. Výši nákladů dává do širších souvislostí.

Tab. 7 – Analýza hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

(v Kč)	2018	2019	2020
Tržby za prodej služeb	47 730 565	77 406 060	61 270 598
Výnosy	49 405 778	79 783 205	63 858 049
Náklady	61 832 717	84 378 775	67 771 560
Výsledek hospodaření	- 12 426 940	- 4 595 570	- 3 913 510

Tržby i výnosy jsou za rok 2018 ovlivněny rekonstrukcí pokojů a modernizací celého hotelu včetně recepce, restaurace a kongresového sálu. Rekonstrukce byla prováděna od druhé poloviny roku 2017 až do konce roku 2018. Všechny 104 pokojů tedy nemohlo být plně využíváno a provoz celého hotelu byl omezen, proto jsou tržby i výnosy významně poníženy oproti roku 2019.

Rok 2019 je z hodnoceného období nejúspěšnějším rokem z pohledu výnosů. Tento dojem je ale výrazně zkreslen, protože se v jeho průběhu nestala žádná mimořádná událost oproti letům 2018 a 2020. Jeho vysokým tržbám může být přisuzován i fakt, že se v roce 2019

Ne příliš velké rozdíly v tržbách a výnosech v letech 2019 a 2020 jsou dány lokalitou hotelu, která se stala v sezónních měsících roku 2020 velmi žádanou. Žádanost spočívala v tom, že se hotel nachází v tuzemsku a je obklopen přírodou. Tento trend byl doporučen mimo jiné Andrejem Babišem výrokem „Zůstaňte doma v Česku, protože je tu bezpečno... Je velice důležité, abychom podpořili náš cestovní ruch“. Zvýšená poptávka, zapříčinila i růst cen služeb. Rozdíl mezi tržbami mezi lety 2019 a 2020 činí 16 milionů, což není až tak markantní rozdíl, přihlídneme-li k faktu, že hotel fungoval většinu roku v omezeném režimu nebo byl uzavřen úplně.

Při pohledu na výsledky hospodaření jsou viditelné nedostatky. Po ponížení výnosů o náklady, kterými se budeme podrobně zabývat později, je zřejmé, že není splněn základní cíl každého podniku, a to ukončit účetní období v zisku. Během hlubší analýzy nákladů se tedy budeme snažit o odкрытие příčin.

Analýza druhového členění nákladů

Druhovým členění nákladů podnik nedisponuje z důvodu ne zcela samostatné účetní jednotky. Pro sestavení druhového členění nákladů byly využity účty a účtové skupiny, které poskytl podnik a dokážou plně sestavit druhy nákladů. Tyto druhy nákladů bývají využity při sestavování výkazu zisku a ztrát. Pro sestavení členění nákladů budou využity účtové skupiny 50 až 59 a rozřazeny do určitých nákladových druhů v letech 2018 až 2020.

Tab. 8 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

(v Kč)	Účtová skupina	2018	2019	2020
Výkonová spotřeba	50 + 51	39 663 030	57 244 712	45 648 766
- <i>Náklady vynaložené na prodané zboží</i>	50	559 886	892 862	532 546
- <i>Spotřeba materiálu a energie</i>	50	14 442 553	18 495 624	13 068 479
- <i>Služby</i>	51	24 660 592	37 856 226	32 047 741
Změna stavu zásob vlastní činnosti	58	0	-8 245	-389
Osobní náklady	52	15 183 848	18 240 607	15 619 690
Úprava hodnot v provozní oblasti	55	-135 230	-140 849	120 625
Ostatní provozní náklady	53 + 54 + 55 + 59	1 287 608	970 432	518 579
Ostatní finanční náklady	56 + 59	464 432	165 158	5 861 875
Daň z příjmu	59	5 369 029	7 906 960	2 413
Náklady celkem	50 až 59	61 832 717	84 378 775	67 771 560

Výkonová spotřeba je rozdělena jako jediný náklad podrobněji do poddruhů nákladů, protože tvoří největší procento nákladů.

Náklady vynaložené na prodané zboží jsou náklady z účtu 504, kde se nachází obchodní zboží jako jsou nápoje a občerstvení z minibarů, která jsou součástí pronajímaných pokojů.

Spotřeba materiálu a energie jsou náklady z účtů 501 a 502. Zde nalezneme spotřebu potravin a nápojů, které tvoří velkou část těchto nákladů pro poskytování stravovacích služeb

na snídaně, obědy i večere, a to jak pro hosty, tak i zaměstnance. Dále zde nalezneme například spotřebu kancelářských potřeb, čisticích prostředků. Další velkou skupinu nákladů také tvoří vodné, stočné a spotřeba plynu.

Služby jako třetí podskupina výkonové spotřeby obsahuje účty 511, 512, 513 a 518. Ve službách nalezneme například outsourcing jako službu, kterou podnik využívá.

Dalším druhem nákladů je změna stavu zásob vlastní činnosti, jehož jedinou součástí je aktivace vnitropodnikových služeb pod záštitou účtu 583.

Aktivaci vykazuje podnik za zmiňované období nulovou výší nákladů společně s druhy nákladů: náklady vynaložené na prodané podíly, náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem, úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti, nákladové úroky a podobné náklady.

Osobní náklady tvoří druhý nejobsáhlejší druh nákladů. Obsahuje účty 521 až 528. V osobních nákladech nalezneme z největší části mzdy zaměstnanců včetně prémie a odměn a odvodů za sociální a zdravotní pojištění placené ze strany zaměstnavatele.

Úprava hodnot v provozní oblasti je výsledkem účtu 551 ve které se jedná o odpisy dlouhodobého hmotného majetku a odpisy zůstatkové ceny vývozu.

Ostatní provozní náklady obsahují v OREA hotelu Horizont, daně a poplatky, rezervy a jiné provozní náklady. Tedy účty 538, 554, 543, 545, 548, 549.

Ostatní finanční náklady jsou tvořeny účty 563 a 568, které obsahují kurzové ztráty, pojištění a bankovní poplatky. Kurzové ztráty jsou dány mimo jiné lokalitou a obchody s Německem, které se nachází pár kilometrů od Pancíře, kde se hotel nachází.

Daň z příjmu je tvořena účtem 599, a to vnitropodnikovými náklady na podnik a v letech 2019 a 2018 také vnitropodnikové náklady na správní režii.

7.2.1 Vertikální a horizontální analýza druhových nákladů

Tab. 9 – Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

(v Kč)	(v procentech)	2018		2019		2020	
Výkonová spotřeba		39 663 030	64,15	57 244 712	67,82	45 648 766	66,55
- Náklady vynaložené na prodané zboží		559 886	0,91	892 862	1,06	532 546	0,79
- Spotřeba materiálu a energie		14 442 553	23,36	18 495 624	44,86	13 068 479	19,28

-Služby	24 660 592	39,88	37 856 226	26,73	32 047 741	47,29
Změna stavu zásob vlastní činnosti	0	0	-8 245	-0,01	-389	0,00
Osobní náklady	15 183 848	24,56	18 240 607	21,61	15 619 690	23,05
Úprava hodnot v provozní oblasti	-135 230	-0,22	-140 849	-0,17	120 625	0,18
Ostatní provozní náklady	1 287 608	2,08	970 432	1,15	518 579	0,77
Ostatní finanční náklady	464 432	0,75	165 158	0,20	5 861 875	8,65
Daň z příjmu	5 369 029	8,68	7 906 960	9,37	2 413	0,004
Náklady celkem	61 832 717	100	84 378 775	100	67 771 560	100

Vertikální analýzou bylo zjištěno, že výkonová spotřeba tvoří největší procento z nákladů v průřezu všech let a její podíl na nákladech se pohybuje mezi 64-67 procenty. Tento jev je v pořádku a v souladu s předmětem podnikání, protože jsou zde zahrnuty nejdůležitější náklady podniku pro uskutečnění nabízených služeb jako jsou náklady na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie a služby.

Náklady na prodané zboží tvoří nejmenší procentuální podíl výkonové spotřeby, protože prodej hmotného statku není hotelovou primární činností.

Dále spotřeba materiálu a energie se pohybuje okolo 20 % z celkových nákladů. Je zde zahrnut materiál, který napomáhá k chodu hotelu jako jsou čisticí prostředky, různé dekorace, ale i pracovní oděvy, tedy materiál, který napomáhá pro udržování dobré pověsti hotelu. Součástí tohoto nákladového druhu jsou i potraviny a nápoje, které tvoří velkou část nákladů pro chod restaurace a baru. Poslední částí jsou energie. Procentuální poměr k celkovým nákladům by se neměl významně měnit, a tak se také děje.

Změna stavu zásob netvoří velkou část nákladů, jak dokázala i vertikální analýza. Tato položka je významná hlavně pro výrobní podniky, kde jako například nedokončená výroba.

Osobní náklady tvoří 24,56 %, 21,61 % a 23,05 % postupně v letech 2018 až 2020. Jejich výše se v průběhu let v procentuálním podílu výrazně neměnila. Počty zaměstnanců se pohybují mezi 21-25 pracovníky. To je při pohlednutí na velikost hotelu a výše jejich nákladů málo. V osobních nákladech jsou zahrnuty mzdy na hlavní pracovní poměr i dohody, neobsahují však outsourcing, který hotel hojně využívá.

Záporná procenta v roce 2018 a 2019 ovlivnily opravné položky, dočasné snížení hodnoty, které se už v roce 2020 v účetnictví neobjevuje.

Provozní náklady tvoří pouhé 1 až 2 procenta a jejich průběh je ovlivněn výší rezerv.

Posledních 9 % tvoří v každém roce daň z příjmu a ostatní finanční náklady.

Tab. 10 – Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

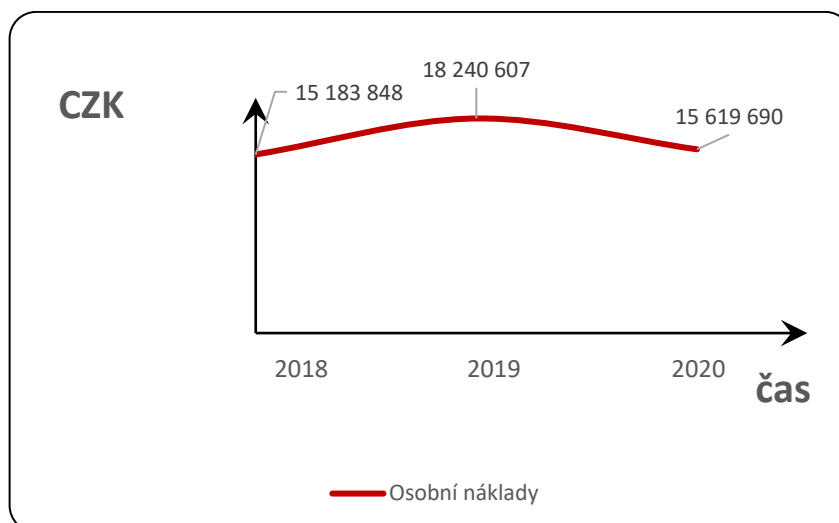
(v procentech)	(v Kč)	2018/2019		2019/2020	
		Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní
Výkonová spotřeba		44,33	17 581 682	- 20,26	-11 595 946
- <i>Náklady vynaložené na prodané zboží</i>		59,47	332 976	-40,36	-360 316
- <i>Spotřeba materiálu a energie</i>		28,03	4 053 071	-29,34	-5 427 145
- <i>Služby</i>		53,51	13 195 634	-15,34	-5 808 485
Osobní náklady		20,13	3 056 759	-14,37	-2 620 917
Ostatní provozní náklady		-24,63	-317 176	-46,56	-451 853
Ostatní finanční náklady		-64,44	-299 274	176,10	5 696 717
Daň z příjmu		47,27	2 537 931	-99,97	- 7 904 547
Celkové náklady		36,46	22 546 058	-19,68	-16 607 215

Ve srovnání celkových nákladů v letech 2018/2019 i 2019/2020 je viditelné, že se roky od sebe výrazně liší. Tento rozdíl je dán rekonstrukcí, která omezovala provoz v roce 2018 oproti roku 2019. Rozdíl mezi poměrnými částkami nákladů je v roce 2019 a 2020 19,68 %. Tato výrazná změna je dána snížením nákladů v návaznosti na mimořádných opatření spojených s Covidem-19. V průběhu roku byl hotel několik měsíců uzavřen, a tím vytvářel méně nákladů, než by tomu bylo obvyklé.

Úměrně k celkovým nákladům byla ovlivněna výkonová spotřeba, která se v obou analýzách změnila v jednotkách procent od roku 2019, tedy jediného běžného roku, který máme k dispozici.

7.2.2 Analýza osobních nákladů v mimořádných letech

Pro srovnávání a identifikování důvodů měnících se osobních nákladů je sestaven následující graf.



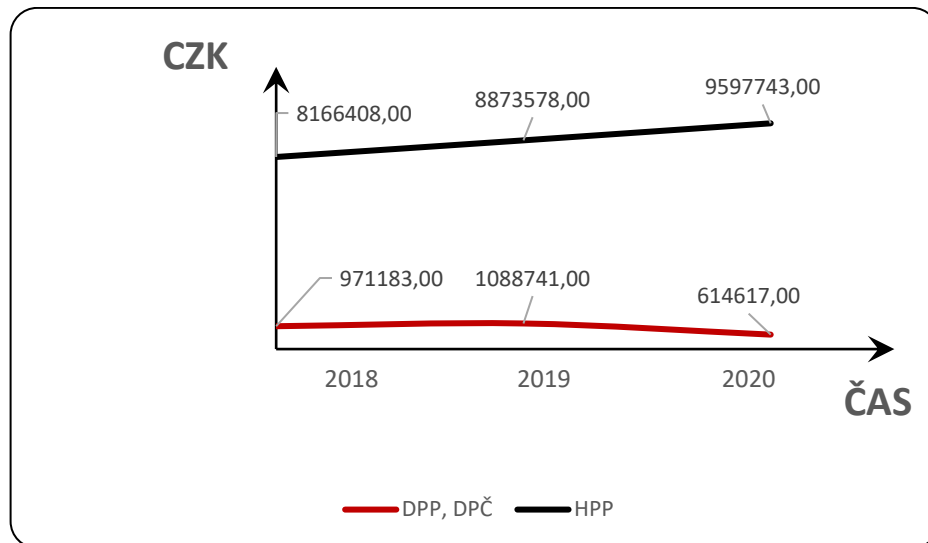
Obr. 7 – Osobní náklady (Vlastní zpracování)

Účelem zkoumání bude identifikace nákladů, které výši osobních nákladů ovlivňují a které nikoliv. Je možné, že v mimořádných letech došlo k rozhodnutí o snížení stavu zaměstnanců. V následující analýze budeme zkoumat základní mzdy (HPP), DPP a DPČ, odstupné a prémie a odměny.

Tab. 11 – Horizontální analýza osobních nákladů (vlastní zdroj)

(v procentech)	(v Kč)	2018/2019		2019/2020	
		Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní
Základní mzdy a dohody		8,65	707 170	8,16	724 165
DPP, DPČ		12,11	117 558	- 43,5	-474 124
Odstupné		-0,13	-15 786	0,13	15 786
Odměny, prémie		64	782 629	-89,11	1 776 503

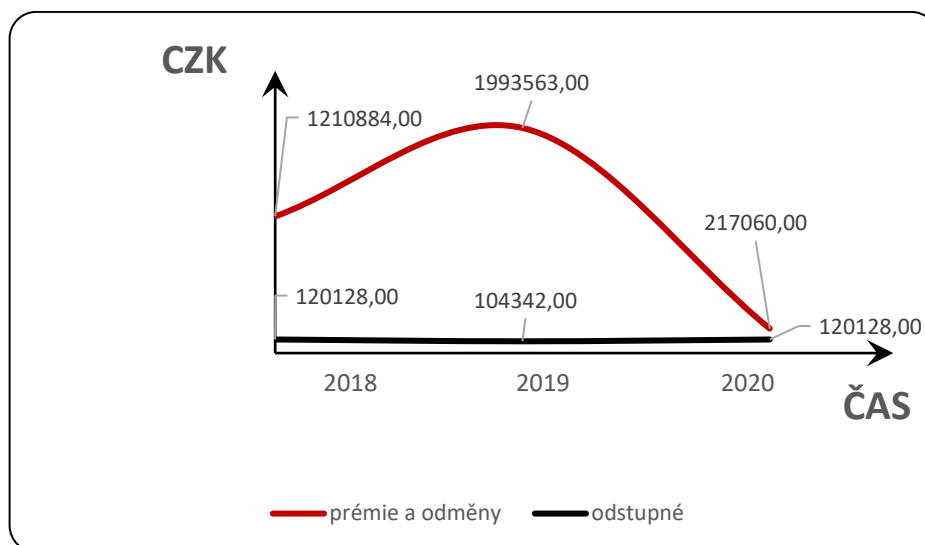
Složení osobních nákladů je analyzováno za využití horizontální analýzy pro představuje celkových poměrů mezi náklady v letech.



Obr. 8 – Vývoj základních mezd a dohod (Vlastní zpracování)

Při srovnání základních mezd-hlavní pracovní poměr, a dohod-občasná výpomoc bylo zjištěno, že základní mzdy se mění pouze v rozmezí 8 % růstu a téměř lineárně stoupajícího průběhu (viz. Obr. 9). Tyto náklady bychom mohly shrnout jako nepoměrné ke změnám osobních nákladů. Mezi lety 2018 i 2019 se nijak neobvykle nezměnily počty zaměstnanců, avšak výše osobních nákladů v horizontální analýze se mění zhruba o pětinu v poměru obou let k roku 2019.

Červená křivka představující dohody mírně kopíruje tvar grafu osobních nákladů, avšak ne nijak výrazně. Proto základní veličiny pro posuzování osobních nákladů opustíme a vyhledáme jiné náklady ovlivňující průběh celkových osobních nákladů. V roce 2020 se omezily dohody o provedení práce, které jsou využívány méně o 43,5 procenta oproti předchozímu roku. Změny využívání dohod o pracovní činnosti a provedení práce je jeden z důvodů, který tvaruje celkové osobní náklady, avšak v absolutní hodnotě se pohybují v řádech sta tisíců a to je na pokrytí tří milionů málo.



Obr. 9 – Vývoj odměn a odstupného (Vlastní zpracování)

Dalšími zkoumanými veličinami jsou prémie, odměny a odstupné. Odstupné bylo zvoleno pro analýzu, protože je to imputovaný náklad, který se vztahuje k manažerskému rozhodnutí o snížení počtu stavu zaměstnanců, který by mohl souviset s trendem osobním nákladů v návaznosti na mimořádné situace. Při hlubším prozkoumání měnnosti osobních nákladů i s poddruhy bylo zjištěno, že v roce 2020, které je známé svou mimořádností, ani v letech ostatních, nedošlo k rychlému propouštění, o čemž svědčí neměnná výše odstupného. Výše odstupného se pohybuje ve výši 100 000-120 000 Kč a nebyla tedy při tomto rozhodování nijak brána v potaz a potvrzuje tím i průběh grafu základních mezd.

Při vývoji odměn se objevil kýžený trend. Odměny se měnily dle horizontální analýzy (Tab. 11) až o 89 % a tím podnik významně понížil celkové náklady, které bylo nutno v době mimořádné optimalizovat.

Podnik se tedy mimořádné omezení snaží řešit snížením nákladů na odměnách a snížením počtu brigádníků. Naopak zaměstnaneckou strukturu se snaží udržet netknutou, tudíž záměr podniku optimalizovat náklady na základě snižování počtu stálých zaměstnanců je vyvrácen.

Členění nákladů v závislosti na objemu poskytovaných služeb

Náklady se dělí podle měnnosti na objemu na náklady fixní a variabilní.

Tab. 12 – Tabulka variabilních nákladů (Vlastní zpracování)

(v Kč)	2018	2019	2020
Spotřeba čisticích a hygienických prostředků	243 268	357 270	219 433

Spotřeba materiálu	1 455 108	1 205 494	745 245
Praní prádla	1 012 139	1 474 997	1 018 258
Spotřeba potravin snídaně	2 313 001	2 951 302	2 364 350
Spotřeba potravin obědy, večeře	3 559 544	5 544 570	3 405 452
Spotřeba potravin-nápoje	1891052	2 899 281	1 988 256
Spotřeba z minibarů	0	24 796	513 860
Provize z prodeje	3 240 047	5 332 593	3 715 497
Poplatky	525 845	357 173	363 585
Variabilní náklady celkem	14 240 004	20 147 476	14 333 936

Pro rozčlenění nákladů na variabilní a fixní byla využita střediska, do kterých jsou jednotlivé náklady umísťovány v rámci podniku, proto je rozdělení nákladů velmi přesné. Této výhody rozdělování nákladů bylo využito při spotřebě čistících a hygienických prostředků. Do variabilních nákladů spadají především náklady ze střediska housekeeping, restaurace, wellness a barů. Kromě již zmiňované skupiny nákladů zde také patří praní prádla, spotřeba minibarů na pokojích nebo spotřeba jídla a pití.

Do fixních nákladů dále byly umístěny ostatní náklady, které se objemu nijak nedotýkají nebo jejich měnná část byla odebrána díky již zmiňovaným střediskům. Největší části fixních nákladů tvoří mzdové náklady, spotřeba energie a nájemné.

Tab. 13 – Tabulka fixních náklady (Vlastní zpracování)

(v Kč)	2018	2019	2020
Spotřeba kancelářského materiálu	58 181	99 905	49 433
Spotřeba pohonných hmot	128 132	200 331	156 497
Spotřeba čistících a hygienických prostředků	167 642	169 388	149 053
Spotřeba květin	34 237	38 951	45 489
Spotřeba drobného majetku	408 151	203 813	168 193
Spotřeba pracovních oděvů	61 449	110 913	64 150
Spotřeba prádla	0	122 242	111 860
Zaměstnanecké jídlo	484 135	427 026	417 977
Spotřeba energie	4 444 951	5 345 534	3 574 702
Cestovné	23 912	51 707	29 475
Náklady na reprezentaci	14 296	270 206	18 276
Reklama	300 073	396 481	180 157
Poštovní náklady, telefony, fax	158 225	146 957	115 301
Nájemné	11 565 359	16 934 309	13 193 025
Leasing	162 927	798 580	622 361

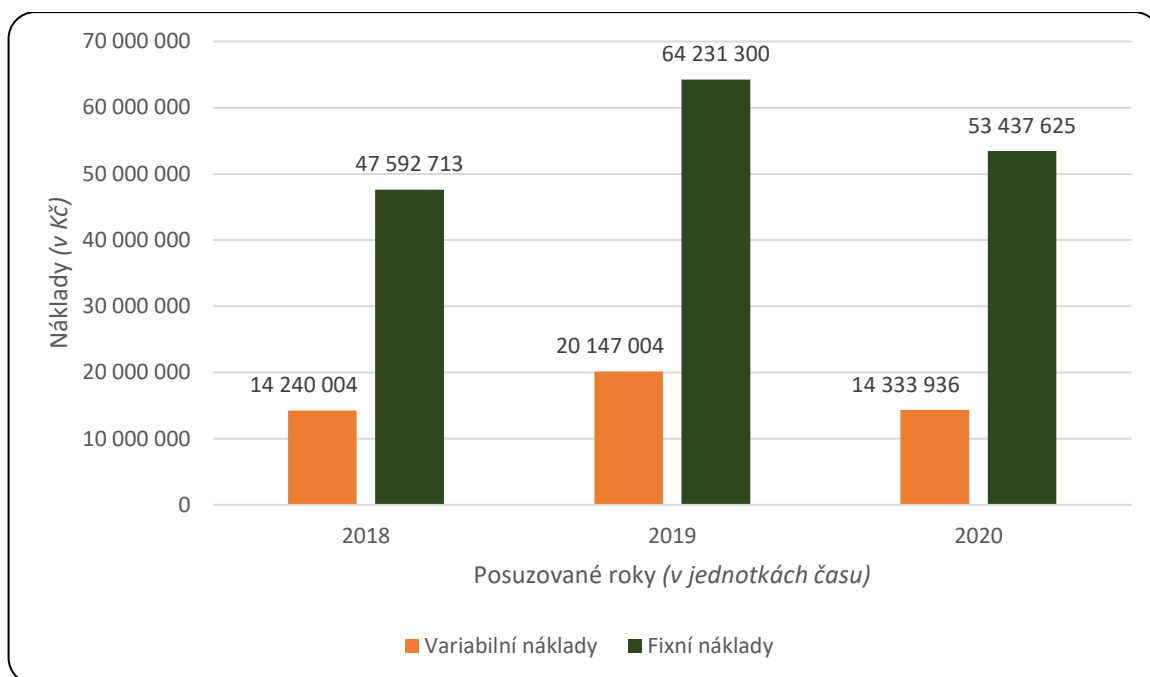
Obchodní spolupráce	1 542 056	1 169 940	765 562
Náklady na kulturu	516 082	751 850	452 754
Ostatní služby	1 636 043	1 504 320	2 025 125
Outsourcing	4 222 288	7 050 117	4 323 616
IC outsourcing	0	1 454 319	4 950 842
Mzdové náklady	15 183 848	18 240 607	15 619 690
Pokuty a penále	32 329	15 102	123 248
Ostatní provozní N	636 322	115 615	128 885
Manka a škody	17 871	67 958	26 944
Odpisy	129 018	361 864	120 626
Rezervy	75 241	163 228	-124 083
Ostatní finanční náklady	5 569 213	7 812 516	5 863 899
Náklady na údržbu	20 732	207 521	264 568
Fixní náklady celkem	47 592 713	64 231 300	53 437 625
Náklady celkem	61 832 717	84 378 776	67 771 561

Z oblasti čistících a hygienických prostředků jsme část identifikovali jako semi-variabilní náklad dle alokování nákladů na střediscích. Hygienické a čistící prostředky související bezprostředně s počtem hostů jako jsou čistící prostředky používané na pokojích jsme zařadili do variabilní části. Prostředky, které jsou využívány ve společných prostorech a prostorech pro zaměstnance jsou zařazeny do fixní části.

Variabilní náklady ku fixním nákladům tvoří menší část (*Obr. 10*), to je dáno tím, že se jedná o služby. Ve výrobních podnicích tvoří větší část variabilních nákladů úkolová mzda nebo spotřeba výrobního materiálu, která při provozu služeb nevyskytuje. Variabilní i fixní náklady kopírují trend celkových nákladů. Předpokladem fixních nákladů je jejich určitá stálost díky jejich nevázanosti na objem, který se může zdát, že v tomto případě nebyl splněn. Jejich výše byla ovlivněna opět mimořádnými událostmi v roce 2018 i 2020.

V grafu (*Obr. 10*) je zobrazeno v jakém poměru fixní a variabilní náklady v letech 2018-2020 byly.

7.3.1 Grafické porovnání fixních a variabilních nákladů



Obr. 10 – Porovnání fixních a variabilních nákladů v letech (Vlastní zpracování)

7.3.2 Vertikální a horizontální analýza fixních a variabilních nákladů

Obdobně jako tomu bylo u druhových nákladů si ukážeme poměry jednotlivých nákladů k celkovým fixním a celkovým variabilním nákladům.

Tab. 14 – Vertikální analýza variabilních a fixních nákladů (Vlastní zpracování)

(v procentech)	2018	2019	2020
Spotřeba čisticích a hygienických prostředků	1,71	1,77	1,53
Spotřeba materiálu	10,22	5,98	5,20
Praní prádla	7,11	7,32	7,10
Spotřeba potravin snídaně	16,24	14,65	16,49
Spotřeba potravin obědy, večeře	25,00	27,52	23,76
Spotřeba potravin-nápoje	13,28	14,39	13,87
Spotřeba z minibarů	0,00	0,12	3,58
Provize z prodeje	22,75	26,47	25,92
Poplatky	3,69	1,77	2,54
Variabilní náklady celkem	100,00	100,00	100,00
Spotřeba kancelářského materiálu	0,12	0,16	0,09
Spotřeba pohonných hmot	0,27	0,31	0,29
Spotřeba čisticích a hygienických prostředků	0,35	0,26	0,28
Spotřeba květin	0,07	0,06	0,09
Spotřeba drobného majetku	0,86	0,32	0,31
Spotřeba pracovních oděvů	0,13	0,17	0,12

Spotřeba prádla	0,00	0,19	0,21
Zaměstnanecké jídlo	1,02	0,66	0,78
Spotřeba energie	9,34	8,32	6,69
Cestovné	0,05	0,08	0,06
Náklady na reprezentaci	0,03	0,42	0,03
Reklama	0,63	0,62	0,34
Poštovní náklady, telefony, fax	0,33	0,23	0,22
Nájemné	24,30	26,36	24,69
Leasing	0,34	1,24	1,16
Obchodní spolupráce	3,24	1,82	1,43
Náklady na kulturu	1,08	1,17	0,85
Ostatní služby	3,44	2,34	3,79
Outsourcing	8,87	10,98	8,09
IC outsourcing	0	2,26	9,26
Mzdové náklady	31,90	28,40	29,23
Pokuty a penále	0,07	0,02	0,23
Ostatní provozní N	1,34	0,18	0,24
Manka a škody	0,04	0,11	0,05
Odpisy	0,27	0,56	0,23
Rezervy	0,16	0,25	-0,23
Ostatní finanční náklady	11,70	12,16	10,97
Náklady na údržbu	0,04	0,32	0,50
Fixní náklady celkem	100,00	100,00	100,00

Variabilní náklady jsou procentuálně ve všech letech rovnoměrně rozvrženy. Nejvyšší procento variabilních nákladů se objevuje u evidence spotřeby obědu a večeří. To je však dáno tím, že tyto náklady jsou evidovány společně. Nejmenší procento, procento nulové, vykazuje v roce 2018 oblast minibarů, protože nebyly dříve vykazovány.

Fixní náklady jsou také v rovnoměrných poměrech ku celkovým fixním nákladům, ale mají i své výjimky. Vyšším poměrem vybočují mzdové náklady, které jsme si již podrobněji rozebraly a jejich průběh odůvodnily v analýze druhových nákladů. Další složkou je nájemné movitého i nemovitého majetku. Nájemné tvoří zhruba ¼ fixních nákladů a významně je tím tedy navyšuje. Třetí největším nákladem jsou ostatní finanční náklady. Ty jsou tvořeny vnitropodnikovými náklady, kurzovými ztrátami a pojištěním.

Tab. 15 – Horizontální analýza fixních a variabilních nákladů (Vlastní zpracování)

(v procentech)	(v Kč)	2018/2019		2019/2020	
		Relevantní	Absolutní	Relevantní	Absolutní
Spotřeba hygienických prostředků (pokoje)		46,86	114 002	-38,58	-137 837
Spotřeba materiálu		-17,15	-249 614	-38,17	-460 249
Praní prádla		45,73	462 858	-30,96	-456 739

Spotřeba potravin snídaně	27,59	638 301	-19,88	-1 586 952
Spotřeba potravin obědy, večeře	55,77	1 985 026	-38,58	-2 139 118
Spotřeba potravin-nápoje	53,31	1 008 229	-31,42	-911 025
Spotřeba z minibarů	x	x	1972,35	489 064
Provize z prodeje	64,58	2 092 546	-30,32	-1 617 096
Poplatky	-32,07	-168 672	2,35	6 412
Variabilní náklady celkem	41,48	5 907 472	-28,85	-5 813 540
Spotřeba kancelářského materiálu	71,71	41 724	-50,51	-50 472
Spotřeba pohonných hmot	56,34	72 199	-21,88	-43 834
Spotřeba čistících a hygienických prostředků	1,04	1 746	-12,00	-20 335
Spotřeba květin	13,76	4 714	16,78	6 538
Spotřeba drobného majetku	-50,06	-204 338	-17,47	-35 620
Spotřeba pracovních oděvů	70,73	49 464	-42,16	-46 763
Spotřeba prádla	x	x	-8,49	-10 382
Zaměstnanecké jídlo	-11,79	-57 109	-2,11	-9 049
Spotřeba energie	20,26	900 583	-33,12	-1 770 832
Cestovné	116,23	27 795	-42,99	-22 232
Náklady na reprezentaci	1 790,08	255 910	-93,23	-251 930
Reklama	32,12	96 408	-54,56	-216 324
Pošta, telefony, fax	-7,12	-11 268	-21,54	-31 656
Nájemné	46,42	5 368 950	-22,09	-3 741 284
Leasing	390,14	635 653	-24,82	-176 219
Obchodní spolupráce	-24,13	-372 116	-34,56	-404 378
Náklady na kulturu	45,68	235 768	-39,78	-299 096
Ostatní služby	-8,05	-131 723	34,62	520 805
Outsourcing	66,97	2 827 829	-38,67	-2 726 501
IC sourcing	x	x	240,42	3 496 523
Mzdové náklady	20,13	3 056 759	-1 436,00	-2 620 917
Pokuty a penále	-53,28	-17 227	716,10	108 146
Ostatní provozní N	-81,83	-520 707	11,47	13 270
Manka a škody	280,26	50 087	-60,35	-41 014
Odpisy	180,47	232 846	-66,66	-241 238
Rezervy	116,94	87 987	-176,01	-287 311
Ostatní finanční náklady	40,28	2 243 303	-24,94	-1 948 617
Náklady na údržbu	900,96	186 789	27,48	57 047
Fixní náklady celkem	34,96	16 638 587	-16,80	-10 793 675

Horizontální analýza nemohla být provedena v roce 2018/2019, protože jejich výše dosahovala v prvním roce nulu. Tento fakt pro spotřebu prádla by mohl být přisuzován průběhu rekonstrukce v roce 2017-2018, kdy mohlo být zakoupeno nové prádlo a nevznikla

tím žádná spotřeba. Nulové náklady minibarů je možné chápat tak, že byly pořízeny až k roku 2019 po dokončení rekonstrukce.

Z fixních nákladů nulovou spotřebu prokázal IC sourcing, jehož služby úložišť a archivů se začaly využívat až v roce 2019.

Z variabilních nákladů působí výrazně milionové rozdíly ve spotřebě obědů a večeří. To je však dáno jejich celkovou výší, která je vysoká a také ve snížení počty hostů v mimořádných letech.

1972,35 procent je částka o kterou se zvýšila spotřeba minibarů. V relevantní výši rozdíl tvoří necelého půl milionu korun a je to jeden z příkladů, proč je důležité využívat v horizontální analýze, jak procentuální, tak hodnotové vyjádření. Při pohledu na čísla minibarů je zřejmý skokový nárůst, může být dán jeho zaváděním.

Náklady na zaměstnanecké jídlo se v průběhu let snižovaly. Rozdíl mezi rokem 2018 a 2019 je 57 tisíc, průměrná cena na jedno jídlo pro zaměstnance se ale stále pohybuje okolo běžných 50 Kč za předpokladu, že se každý den stravují všichni zaměstnanci. V roce 2020 je pravděpodobné, že náklady na jedno zaměstnanecké jídlo stouply z důvodu průměrného nižšího počtu strávníků, ale v celkových číslech klesly, protože byly hotely uzavřeny.

Za povšimnutí také stojí měnnost ostatních finančních nákladů, která se pohybuje v řádu milionů. Tyto náklady obsahují kurzové ztráty, které se z roku 2019 na rok 2020 změnila z desítek na 322 110 Kč.

■ Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu slouží pro nalezení bodu, který znázorňuje konkrétní sumu celkových výnosů, od které se podnik stává ziskový. OREA Resort Horizont v žádném z posuzovaných let bodu zvratu nedosáhl. Prováděnou analýzou bude zjištěno, kolik by podnik musel získat prostředků navíc, aby bylo bodu zvratu dosaženo. Pro výpočet budou využity údaje z roku 2020 jako ukázkový příklad výpočtu. Pro zhotovení bodu zvratu bude využito haléřového ukazatele.

$$BZ_{2020} = \frac{53\,437\,625}{1 - \frac{14\,333\,936}{63\,858\,049}} = 68\,904\,263 \text{ Kč}$$

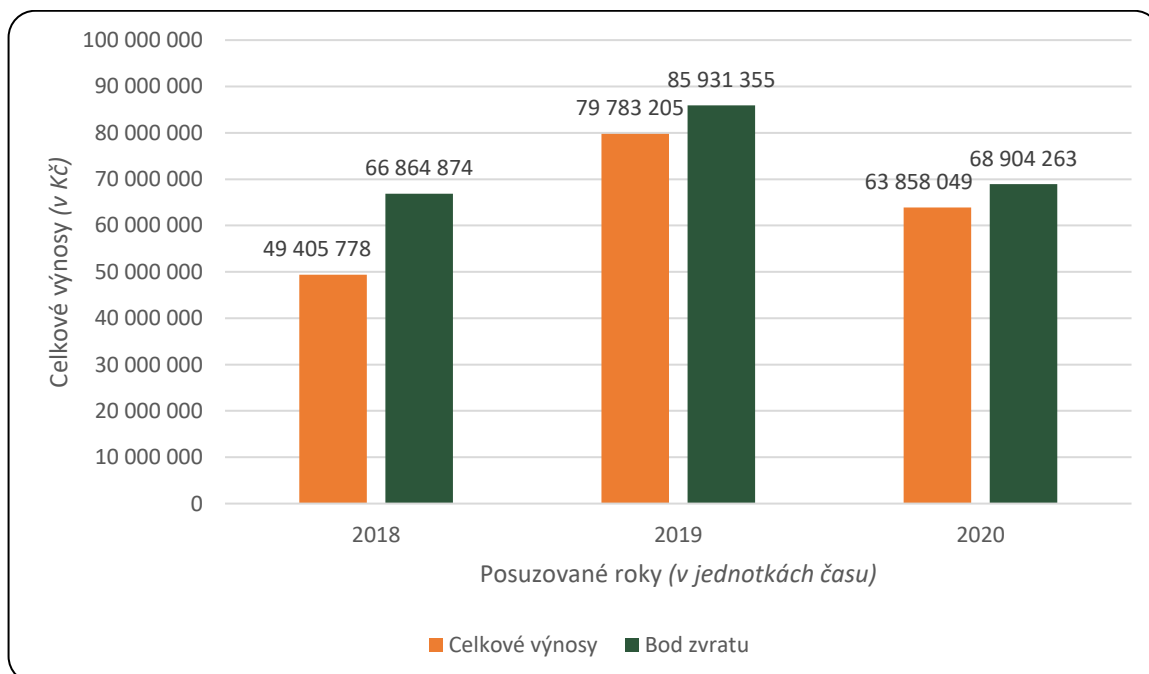
Výpočtem bodu zvratu jsme pro rok 2020 jsme došli k výsledku 68 904 262 Kč. Celkové výnosy podniku by musely dosahovat této výše, aby se celkové náklady rovnaly celkovým výnosům. Kdyby částka překročila tuto výši, podnik by byl již ziskový.

Veličiny potřebné pro výpočet bodu zvratu ostatních let budou zaznamenány v tabulce (Tab. 16).

Tab. 16 – Bod zvratu v posuzovaných letech (Vlastní zpracování)

(v Kč)	Fixní náklady	Variabilní náklady	Celkové výnosy	Bod zvratu
2018	47 592 713	14 240 004	49 405 778	66 864 874
2019	64 231 300	20 147 476	79 783 205	85 931 355
2020	53 437 625	14 333 936	63 858 049	68 904 263

Tabulka (Tab. 16) obsahuje čtyři veličiny nezbytné pro výpočet bodu zvratu při využití halérového ukazatele. Posuzovanými veličinami jsou dva barevně vyznačené sloupce. Tabulka nás informuje o výši čtyř veličin v letech, ale také o tom, zda byl podnik ziskový v daném roce nebo nikoliv. Dále jsou tyto výsledky zaznamenány pomocí sloupcového grafu pro názornější znázornění rozdílu mezi celkovými výnosy a bodem zvratu.



Obr. 11 – Grafické srovnání bodu zvratu a celkových výnosů v letech (Vlastní zpracování)

Z grafu je patrné, že nejméně úspěšným rokem byl rok 2018, kdy je rozdíl mezi veličinami největší. Rozdíl veličin je 17,5 milionu korun českých.

Naopak nejlépe si vedl v roce 2020, kdy byl výsledek tvořen nejmenším rozdílem. Výše výnosů, který musí podnik vytvořit, aby dosáhl alespoň bodu zvratu, se v čase snižuje. Avšak rok 2020 byl rokem mimořádným. Celkové výnosy klesly díky pandemické krizi. Hotely byly střídavě otevírány, zavírány nebo byly otevřeny s kapacitními omezeními. Pro dosažení nulového bodu bylo tedy zapotřebí nižších celkových výnosů pro bod zvratu. Tento údaj může být zkreslený z důvodu náhrad škod státem a snížením nákladů v návaznosti s uzavřením podnikatelských prostor.

8 SHRUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

Blíže jsme si specifikovali samotnou společnost i samotný hotel, který je součástí sítě hotelů. Hotel nabízí, jak ubytování ve 104 pokojích, tak i stravování nebo wellness služby. Vzhledem k rozsahu celé sítě hotelů se v minulých letech společnost rozhodla o jednotném systému záznamu nákladů a ostatních položek účetnictví, o který se snaží do dnes. Tyto informace nám dále posloužily ke komplexnímu přehledu o fungování společnosti.

Hlavním cílem bakalářské práce bylo provedení analýzy nákladů hotelu OREA Resort Horizont. Jako první byla představena analýza hospodářského výsledku, kdy byly představeny souvislosti a vyhodnocení poskytnutých dat. Zjistili jsme, že ztráta je v čase snižována, díky pozměnění trendu cestování. Výhodou posuzovaného hotelu je především v umístění, které je žádanější než v dřívějších letech.

Náklady byly analyzovány pomocí záznamů druhového členění a členění v závislosti na objemu produkce. V návrzích a doporučeních bude navrženo i účelové členění, kterým společnost nedisponuje.

Mezi nákladovými druhy se objevují skoky, které jsou tvořeny mimořádnými obdobími. V mimořádných letech je běžným jevem, že se mění výše osobních nákladů, a proto na něj byla zaměřena analýza. I v případě OREA Resortu Horizont byla změněna výše nákladů, avšak bylo zjištěno, že podnik náhle nepropouštěl své zaměstnance. Změna výše osobních nákladů byla ovlivněna snížením odměn a prémie.

Členění v závislosti na objemu produkce jsme provedli analýzu. Bylo zjištěno, že většina nákladů spadá do fixních nákladů z důvodu zaměření podnikání na služby. Náklady fixní, jinými slovy náklady nehybné, stálé byly naopak měnné. Jejich měnnost však nezávisela od objemu, kdy by neplnily svou podstatu, ale od vlivu mimořádných událostí. Propad roku 2020 je viditelný i na výši rezerv, které byly čerpány. Vysoký poměr fixních nákladů bylo prokázáno u nájmu. Cílem bakalářské práce je návrh pro zlepšení ekonomické situace, kterou by příznivě mohlo ovlivnit optimalizace tohoto nákladu.

Analýzu bodu zvratu jsme provedli za pomoci haléřového ukazatele. Analýza poukázala, o kolik by musel být celkový výnos vyšší, aby hotel dosáhl nulového bodu, kdy podnik nebude ani ziskový ani ztrátový. Posledním návrhem je využití nákladové funkce, která vystupuje z dat získaných při analýze bodu zvratu.

9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

V následující části zde bude předloženo několik návrhů, které se odvíjí od předešlé analýzy a cílů bakalářské práce.

■ Návrh účelového členění nákladů

Podnik nevede účelové členění nákladů, které se pro něj pokusíme navrhnout rozdělení nákladů a jejich následné uplatnění v kalkulačním vzorci. V ceně ubytovacích služeb je zahrnuto ubytování, wellness snídaně a obědy s večeremí. Náklady budou rozděleny a navrženy na základě středisek do kterých jsou náklady rozvrženy.

Při výpočtu budeme předpokládat, že se počet ubytovaných, stravovaných a osob využívajících wellness výrazně neliší. V opačném případě by bylo nutné počítat každou službu zvlášť, to by znamenalo i podrobnější evidenci využívání služeb ubytovaných i neubytovaných osob na hotelu, kterou hotel momentálně nedisponuje. Tato evidence by složila k získání přímých nákladů. Přímé náklady jsou rozděleny samostatně mezi pět typů poskytovaných služeb, aby mohly posloužit pro případ výpočtu každé služby zvlášť.

Do přímého materiálu pro ubytování jsou zahrnuty čisticí a hygienické prostředky a pomocný materiál a náklady praní ložního prádla.

Přímý materiál pro stravování spadá spotřeba potravin a nápojů.

Přímý materiál pro poskytování wellness služeb jsou hygienické prostředky a čisticí prostředky, dále pak pravidelná údržba a hodnocení stavu vody v bazénu a vířivce.

Přímé mzdy za ubytování tvoří mzdy recepčních a uklízeček.

Přímé mzdy za stravovací služby jsou tvořeny mzdy pracovníků kuchyně, restaurace i baru.

Přímé mzdy za wellness jsou mzdy pracovníků balneo a relax střediska hotelu.

Do provozní režie je zahrnuto provozní oddělení včetně mezd zaměstnanců, rezervy, spotřeba energie, odvoz odpadu, stočné, spotřeba hmotného majetku, odpisy hmotného majetku, internet, pojištění provozního majetku. Dále jsou zahrnuty náklady pro provoz ubytování, stravování a wellness jako je kancelářský materiál, spotřeba pracovních oděvů, zaměstnanecké stravování a nájemné movitého majetku sloužící pro provoz-Pepsi cola, pivovary.

Správní režie obsahuje mzdové náklady na managementu hotelu, IT, účetních, finanční oddělení a dalších složek nákladů těchto oddělení a náklady na pronájem nemovitosti.

Do odbytové režie byly zahrnuty náklady spojené s marketingem a prodejem služeb. Včetně kurzových ztrát, nákladů rezervačního oddělení, propagace nákladů marketingového a obchodního oddělení včetně mezd.

Kalkulační jednicí byl zvolen počet hostů. Hostů bylo v roce 2020 50 681.

Tab. 17 – Přímé a nepřímé náklady celkem (Vlastní zpracování)

(v Kč)	Ubytování	Stravování	Wellness	Celkem
Přímý materiál	1 328 781	7 723 212	119 845	
Přímé mzdy	4 573 365	10 790 995	1 778 078	
Přímé náklady celkem	5 902 146	18 514 207	1 897 923	26 314 276
Provozní režie	15 635 717			
Správní režie	19 595 314			
Odbytové náklady	6 226 254			
Nepřímé náklady celkem	41 457 285			

Provozní náklady jsou rozpočítány podle toho, na jaké střediska jsou alokovány-střediska ubytovací, stravovací nebo wellness. V celkové výši je to 728 109 za ubytování, 2 084 463 za stravování a 536 354 za wellness a nerozdělené zůstává 12 286 791 Kč. Nerozdělené provozní náklady dopočítáme podle poměru, jakým jsou přímo alokované náklady rozmístěny na střediscích.

$$728\,109 + 2\,084\,463 + 536\,354 = 3\,348\,926 \text{ Kč}$$

$$\text{Ubytování} \quad \frac{728\,109}{50\,681} = 14,37 \text{ Kč}$$

$$\text{Stravování} \quad \frac{2\,084\,463}{50\,681} = 41,13 \text{ Kč}$$

$$\text{Wellness} \quad \frac{536\,354}{50\,681} = 10,58 \text{ Kč}$$

$$\text{Provozní náklady} = \frac{12\,286\,791}{3\,348\,926} = 366,89 \%$$

Správní režie budou rozděleny podle přímých nákladů, tedy přímé nákladové náročnosti poskytovaných služeb.

$$\text{Správní režie} = \frac{19\,595\,314}{26\,314\,276} = 74,47\%$$

Rozvrhovou základnou pro výpočet odbytové režie je celkový počet hostů. Tato veličina je vybrána z toho důvodu, že hotel je propagován jako celek a 50 681 je celkový počet hostů, kteří tvoří celkový odbyt.

$$\text{Odbytová režie} = \frac{6\,226\,254}{50\,681} = 122,85 \text{ Kč/osoba}$$

Tab. 18 – Návrh kalkulačního vzorce pro výpočet nákladů na poskytovanou službu (Vlastní zpracování)

	(v Kč)	Ubytování	Stravování	Wellness
	Přímý materiál	26,22	152,39	2,36
+	Přímé mzdy	90,24	213,92	35,08
=	Přímé náklady celkem	116,46	366,31	37,44
+	Provozní režie	67,09	192,3	49,40
=	Vlastní náklady poskytování služeb	183,55	558,61	86,84
+	Správní režie	86,74	272,80	27,88
=	Vlastní náklady poskytování služeb	270,29	831,41	114,72
+	Odbytové náklady	122,85	122,85	122,85
=	Úplné vlastní náklady výkonu	393,14	954,26	237,57

Návrh kalkulačního vzorce může sloužit k predikci nákladů a pomoci při tvorbě ceny. Ceny by se dosáhlo přičtením požadovaného zisku. Náklady na jeden výkon byly vypočteny z hodnot roku 2020, protože je časově nejbližší a je předpokladem, že se náklady na výkon výrazně nezměnily vzhledem k podobnému průběhu pandemického nadcházejícího roku 2021.

■ Návrh nákladová funkce

Pro výpočet nákladové funkce využijeme údajů získaných při výpočtu bodu zvratu viz Tab. 19.

Tab. 19 – Nákladová funkce v posuzovaných letech (Vlastní zpracování)

(v Kč)	Fixní náklady	Variabilní náklady	Celkové výnosy	Haléřový ukazatel
2018	47 592 713	14 240 004	49 405 778	0,2882
2019	64 231 300	20 147 476	79 783 205	0,2525
2020	53 437 625	14 333 936	63 858 049	0,2245

$$N_{2018} = 47\,592\,713 + q * 0,2882$$

$$N_{2019} = 64\,231\,300 + q * 0,2525$$

$$N_{2020} = 53\,437\,625 + q * 0,2245$$

Při sestavení nákladových rovnic byl využit haléřový ukazatel a fixní náklady. Nákladové funkce minulých let lze využít k predikci nákladové funkce budoucích období při jejich zprůměrování.

Pro predikci roku 2021, ale i roku nadcházejícího 2022 jej lze považovat za nevhodný. Rok 2021 je rokem nestálým a je tedy složité jeho průběh odhadnout. Jedním z důvodů, proč jsou nadcházející roky těžko předvídatelné může být opětovné zavření s příchodem nové mutace viru nebo zvýšení cen především v dopravě.

Tab. 20 – Návrh průběhu nákladové funkce v roce 2021/2022 (Vlastní zpracování)

(v Kč)	Varianta mimořádného roku	Průměrná varianta	Varianta běžného průběhu roku
FN	53 437 625	58 834 463	64 231 300
h	0,2245	0,2385	0,2525

Tyto tři varianty nákladové rovnice mohou být dále využity k vynásobení s požadovaným množstvím hostů, které očekávají v daném roce.

První varianta je variantou mimořádného roku, tedy roku podobnému 2020, který byl rokem extrémním, a proto představuje extrémní variantu. Třetí variantou je rok, který bude rokem běžným bez extrémních změn. Prostřední varianta je variantou, kdy je počítáno s průběhem, který bude uvolněnější než rok 2020, ale zároveň nebude stačit na běžný rok.

Pronájem vs vlastní nemovitost

Hotel se ve všech třech letech nachází ve ztrátě, což je z dlouhodobého hlediska neúnosné. Vertikální analýzou nákladů členěných v závislosti na objemu bylo zjištěno, že nájemné tvoří 23,30 - 26,36 % fixních nákladů (Tab. 14). V následující tabulce bude zobrazeno její podrobnější členění.

Tab. 21 – Nájemné (Vlastní zpracování)

(v Kč)	2018	2019	2020
Nájemné z nemovitostí	11 211 531	16 593 261	12 929 787
Nájemné hrazené za pozemky	137 229	139 917	1 385
Nájemné za movité věci	216 599	201 131	261 853
Nájemné celkem	11 565 359	16 934 309	13 193 025

Položka nájmu obsahuje nájemné z nemovitostí, nájem pozemků a movitých věcí. Nájemné za movité věci je tvořeno pronájmem IT techniky a umělecká díla. Pozemky jsou pronajaty k rekreaci v okolí hotelu, tento nájem byl v roce 2020 ještě poníženo, díky odpuštění nájemného. Největší podíl tvoří nájem z nemovitostí, a proto se na něj zaměříme v následující tabulce (Tab. 22).

Tab. 22 – Nájemné (Vlastní zpracování)

(v Kč)	2018	2019	2020
Výsledek hospodaření	- 12 426 940	- 4 595 570	- 3 913 510
Výše nájmu z nemovitostí	11 211 531	16 593 261	12 929 787
Potencionální výsledek hospodaření	- 1 215 409	11 997 691	9 016 277

V Tab. 22 bylo navrženo, kolik by hotel ušetřil, kdyby místo pronájmu měl nemovitosti ve svém vlastnictví. V roce 2018 by byla velmi významně ponížena ztráta a v letech následujících by došlo k překročení bodu zvratu a dosažení zisku.

Nákup nemovitostí by dále odnášel i nemalé vstupní náklady, které by mohly být řešeny půjčkou. Výše splátek by snížila uvedený potencionální výsledek hospodaření, avšak z dlouhodobého hlediska by jej odbourala úplně. Výhodou nákupu nemovitostí je také dlouhodobá stoupající tendence cen nemovitostí, které při nejmenším neztrácí svou hodnotu.

■ Doporučení

Analýzou nákladů společnosti jsme zjistili, že společnost využívá druhového a objemového členění, avšak nevyužívá členění účelového. V návrzích jsme se pokusily o návrh účelového členění a návazně na to o návrh kalkulačního vzorce, který bych doporučila k využití pro potřeby budoucí. Vzorec by mohl být užitečný pro určení směru, jakým společnost řídit. Účelové členění, lze využít pro rozmanité způsoby záznamu nákladů. Výhoda účelového členění je jeho vázanost k účelu. Je to členění, které se snaží o co nejpreciznější rozdělení podle toho, k čemu se při provozu náklad opravdu váže.

Dalším výstupem této bakalářské práce jsou vzorce nachystané pro využití pro budoucí průběh nákladů. Výhodou těchto vzorců je, že jsou založeny na různých členěních nákladů a tvoří spolu relevantnější pohled na propočty veličin do budoucnosti. Mým návrhem je využívání kalkulačního vzorce, který je vhodný pro účely cenotvorby v návaznosti nedostatečného pokrytí nákladů. Zachycuje náklady na jednici služeb, a tak je vhodný i pro výpočty nákladů dle kapacity. Návrh kalkulačního vzorce pro budoucí roky může posloužit ke zlepšení ekonomické situace podniku. Dalším vzorcem je nákladová funkce, která počítá se třemi možnými průběhy nákladů. V kombinaci těchto vzorců bych vytvořila predikci nákladů. Při negativním vývoji bude podnik schopný rychleji zareagovat zásahem do nějaké z veličin.

Doporučením je zvážit nákup pronajaté nemovitosti, která by mohla v dlouhodobém horizontu prospět ekonomickému zdraví celého hotelu., a díky tomu se stát ziskovým.

Závěrečným doporučením je časté, minimálně každoroční, provádění analýzy nákladů vertikální a horizontální analýzou, tak aby hotel obeznámen s případnými hrozbami a změna v nákladové oblasti.

ZÁVĚR

Úvodní část bakalářské práce byla zaměřena na teoretické poznatky z oblasti nákladů, které byly rozčleněny v drobné dělení, jejichž vymezení přispělo ke konstrukci analytické části. Nejprve byly představeny náklady vedle výnosů. Další teoretické vymezení nákladů bylo provedeno z pohledu manažerského a účetního. Bylo představeno několik metod, kterými lze členit náklady, a nakonec byla provedena rešerše o nástrojích a metodách pro řízení nákladů.

Bakalářská práce měla za cíl analyzovat ekonomickou situaci v OREA Resort Horizont. Hotel není ve zdravém ekonomickém stavu, výsledek hospodaření je v záporných číslech a situace se stává ne zcela předvídatelnou. Při analýze bodu zvratu a situace, kdy oblíbenost resortů v přírodě roste, bylo zjištěno, že celkové výnosy v bodu zvratu jsou každým rokem blíže k reálným celkovým výnosům.

V návrhové části práce byla navržena kalkulace vedoucí k cenotvorbě a návrh nákladové funkce k sestavení různých variant pro výpočet potenciálního počtu hostů v hotelu. Oba tyto nástroje pro řešení rozhodovacích úloh a následné řízení by měly pomoci managementu zaměřit se na predikce budoucího vývoje nákladů a mohly by tak předcházet nadbytečným nákladům nebo nákladovou složku optimalizovat.

Pro různé druhy nástrojů je ale také třeba využívat vícero členění nákladů. Tato členění napomohla nejen k sestavení nástrojů pro řízení, ale také k odhalení výkyvů a celkovému porovnání nákladů vertikální a horizontální analýzou. Jmenované analýzy se ukázaly jako vhodné pro všechny tři využitá členění – druhové členění, členění nákladů dle objemu i pro účelové členění nákladů, které bylo závěrem navrženo a doporučeno.

Členění nákladů dle objemu poskytovaných služeb odhalilo, že nájem tvoří zhruba $\frac{1}{4}$ fixních nákladů ve všech sledovaných letech. Jako cíl práce bylo vytyčeno pokrytí aspoň části každoročně vznikající ztráty. Nájem jako procentuálně vysoce obsažený náklad se nabízel jako ideální způsob snížení nákladů. Z provedené analýzy vyplývá, že nahrazení nájmu splátkami nabyté nemovitosti může dosahovat podobné výše, avšak z dlouhodobého hlediska je koupě výhodnější.

V současné době se hotel nenachází v příznivých ekonomických podmínkách. Při využití všech dostupných a navrhovaných metod a postupů věřím, že by se toto zařízení mělo dostat z krize s pozitivními čísly.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BERÁNEK, Jaromír. *Moderní řízení hotelového provozu*. 5., zcela přeprac. vyd. Praha: MAG Consulting, 2013, 338 s. ISBN 978-80-86724-45-4.

CAFFERKY, Michael a Jon WENTWORTH. *Breakeven Analysis: The Definitive Guide to Cost-Volume-Profit Analysis*. 1. New York: Business Expert Press, 2010. ISBN 978-1-60649-016-7.

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 9781408041802.

FENDEKOVÁ, Eleonóra a Iveta KUFELOVÁ. *Ceny a cenové rozhodovanie*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 336 s. ISBN 978-80-7598-943-7.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 5. Praha: C. H. Beck, 2011, 691 s. ISBN 987-80-7400-006-5.

HRADECKÝ, Mojmír a kolektiv. *Manažerské účetnictví*. 1. Praha: Grada Publishing, 2008, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017, 232 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0563-2.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav a Ondřej VALSA. *Moderní přístupy k řízení výroby*. 3., dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 176 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-119-2.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. Praha: Grada Publishing, 2014, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

RYNEŠ, Petr. *Cash flow v účetní závěrce*. 3., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-490-3.

SLAVÍK, Jakub. *Finanční průvodce nefinančního manažera: jak se rychle zorientovat v podnikových a projektových financích*. Praha: Grada, 2013, 176 s. ISBN 978-80-247-4593-0.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

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

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018, 256 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0689-9.

VOCHOZKA, Marek. *Metody komplexního hodnocení podniku*. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2020. Finance (Grada). ISBN 978-80-271-1701-7.

VOCHOZKA, Marek. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2012, 576 s. ISBN 987-80-247-4372-1.

Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze. *Veřejný rejstřík a Sběrka listin*: © 2012-2015 Ministerstvo spravedlnosti České republiky [online]. [cit. 2021-03-23]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=78653&typ=PLATNY>.

WEIL, Roman L. a Michael W. Maher. *Handbook of cost management*. 2. Hoboken, New Jersey: John Wiley, 2005, 848 s. ISBN 13 978-0-471-67814-4.

Wellness a relaxace. Orea Resort Horizont Šumava [online]. [cit. 2021-03-29]. Dostupné z: <https://www.resorthorizont.cz/wellness-a-relaxace/>

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 - Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2018, str. 87)</i>	18
<i>Obr. 2 - Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2018, str. 88)</i>	19
<i>Obr. 3 - Průběh celkových fixních nákladů (Král, 2018, str. 89)</i>	19
<i>Obr. 4 - Průběh průměrných fixních nákladů (Král, 2018, str. 90).....</i>	20
<i>Obr. 5 – Bod zvratu (Fredeková, Kufelová, 2020, s. 73).....</i>	29
<i>Obr. 6 – Průběh celkových nákladů (Synek a kolektiv, 2011, s. 90).....</i>	30
<i>Obr. 7 – Osobní náklady (Vlastní zpracování)</i>	42
<i>Obr. 8 – Vývoj základních mezd a dohod (Vlastní zpracování).....</i>	43
<i>Obr. 9 – Vývoj odměn a odstupného (Vlastní zpracování)</i>	44
<i>Obr. 10 – Porovnání fixních a variabilních nákladů v letech (Vlastní zpracování).....</i>	47
<i>Obr. 11 – Grafické srovnání bodu zvratu a celkových výnosů v letech (Vlastní zpracování)</i>	51

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 – Typový kalkulační vzorec (Fendeková, Kufelová, 2020, s. 60-61)</i>	<i>26</i>
<i>Tab. 2 – Retrográdní vzorec (Popesko, Papadaki, 2016, s.73)</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 3 – Jednostupňová metoda variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 119)</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 4 – Vícestupňová metoda variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 125)</i>	<i>28</i>
<i>Tab. 5. - Základní údaje o společnosti (Výpis z obchodního rejstříku: OREA HOTELS s.r.o., C 159834 vedená u Městského soudu v Praze).....</i>	<i>34</i>
<i>Tab. 6 – Nabídka pokojů (Vlastní zpracování)</i>	<i>35</i>
<i>Tab. 7 – Analýza hospodářského výsledku (vlastní zpracování)</i>	<i>37</i>
<i>Tab. 8 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování).....</i>	<i>38</i>
<i>Tab. 9 – Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>39</i>
<i>Tab. 10 – Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>41</i>
<i>Tab. 11 – Horizontální analýza osobních nákladů (vlastní zdroj)</i>	<i>42</i>
<i>Tab. 12 – Tabulka variabilních nákladů (Vlastní zpracování).....</i>	<i>44</i>
<i>Tab. 13 – Tabulka fixních nákladů (Vlastní zpracování).....</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 14 – Vertikální analýza variabilních a fixních nákladů (Vlastní zpracování).....</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 15 – Horizontální analýza fixních a variabilních nákladů (Vlastní zpracování)</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 16 – Bod zvratu v posuzovaných letech (Vlastní zpracování)</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 17 – Přímé a nepřímé náklady celkem (Vlastní zpracování).....</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 18 – Návrh kalkulačního vzorce pro výpočet nákladů na poskytovanou službu (Vlastní zpracování)</i>	<i>56</i>
<i>Tab. 19 – Nákladová funkce v posuzovaných letech (Vlastní zpracování).....</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 20 – Návrh průběhu nákladové funkce v roce 2021/2022 (Vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 21 – Nájemné (Vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 22 – Nájemné (Vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Střediska hotelu

PŘÍLOHA P I: STŘEDISKA HOTELU

Střediska	Účel nákladů a výnosů
Reception	Recepce
Housekeeping	Pokojské & uklízení pokojů
Laundry	Prádelna
Reservation	Rezervační oddělení
Kitchen	Kuchyň, včetně spotřeby všech potravin a nápojů
Stewarding	Myčka
Restaurant 1, 2, 3	Restaurace 1, 2, 3
Lobby Bar	Lobby bar
Conference	Konference.
Catering	Zajišťování gastro služeb
Relax	Wellness služby, fitness, sauna
Balneo	Ozdravné pobyty, léčebné procedury
Other Sales	Další služby provozované hotelem
Finance	Finanční oddělení
Accounting	Účtárnu
HR	HR
Wages accounting	Mzdové účtárny
General Management	Ředitele / ředitelky hotelů
Operations	Provoz hotelu (nikam jinam nealokovatelné)
Sales	Obchodní oddělení a obchodní aktivity hotelu a HQ.
Marketing	Marketingové oddělení a marketingové aktivity hotelu a HQ.
Revenue	Oddělení pro řízení tržeb.
Maintenance	Oddělení údržby.
Energy	Energie
IT	IT
Below GOP cost	Vše co ovlivňuje hrubý provozní zisk (nikam jinam nealokovatelné)
Odpisy	Odpisy

Interco	Vnitropodnikové vztahy
---------	------------------------