

Analýza ziskovosti poskytovaných služeb pomocí vícestupňové kalkulace variabilních nákladů

Nikola Konečná

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Nikola Konečná**
Osobní číslo: **M12173**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza ziskovosti poskytovaných služeb pomocí
vícestupňové kalkulace variabilních nákladů**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky z oblasti nákladů, kalkulací a měření ziskovosti.

II. Praktická část

- Provedte analýzu nákladů a výnosů ve vztahu k jednotlivým druhům poskytovaných služeb a stanovte jejich ziskovost.
- Na základě provedených analýz formulujte doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
GARRISON, Ray H, Eric W NOREEN a Peter C BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **16. února 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 1.5.2015

.....
Konečná

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou ziskovosti poskytovaných služeb pomocí více-
stupňové kalkulace variabilních nákladů a to konkrétně ve společnosti Interhotel Moskva
a.s. Společnost se zabývá poskytováním různých druhů služeb. Dále práce využije teore-
tické poznatky ke klasifikaci nákladů a poté analýze ziskovosti. V neposlední řadě práce
vychází z provedených analýz a navrhuje doporučení pro společnost.

Klíčová slova: kalkulace, variabilní kalkulace, ziskovost, náklady

ABSTRACT

This bachelor thesis will analyse the profitability of the different types of services provided
in the Interhotel Moskva a.s by a multi-step variable costing method. The first part of the-
sis will theoretically examine the classification of costs and profitability analysis. The se-
cond part will focus on analysing the costs and profits of the company. Finally, this ba-
chelor thesis will suggest a recommendation for the company using the initial analyses.

Keywords: calculation, variable costing, profitability, costs

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za veškerou pomoc při zpracování mé práce, za jeho cenné rady, připomínky, trpělivost a čas, který mi věnoval při vypracování mé bakalářské práce.

Velké díky také patří zaměstnancům společnosti Interhotel Moskva a.s. za jejich ochotu, čas a poskytnutí podkladů pro zpracování mé bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD.....	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	10
I TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1 VZTAH MEZI NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ.....	12
2 NÁKLADY.....	14
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.1.1 Finanční pojetí nákladů.....	14
2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	14
2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	15
2.2 ROZDÍL MEZI NÁKLAD – VÝDAJ.....	15
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
3.2.1 Náklady ve vztahu k výkonům.....	16
3.2.1.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	17
3.2.1.2 Náklady jednicové a režijní.....	17
3.2.2 Kalkulační členění nákladů.....	17
3.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	18
3.2.3.1 Variabilní náklady.....	19
3.2.3.2 Fixní náklady.....	19
3.2.3.3 Smíšené náklady.....	19
3.2.3.4 Bod zvratu.....	19
3.2.4 Relevantní a irelevantní náklady.....	20
3.2.5 Utopené náklady.....	20
3.2.6 Oportunitní náklady.....	20
4 NÁKLADOVÉ KALKULACE.....	21
4.1 ZÁKLADNÍ POJMY.....	21
4.1.1 Metoda kalkulace.....	21
4.1.2 Předmět kalkulace.....	21
4.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	22
4.2.1 Alokační fáze.....	23
4.2.2 Rozvrhová základna.....	23
4.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI.....	24
4.3.1 Typový kalkulační vzorec:.....	24
4.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec.....	24
4.4 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE.....	25
4.4.1 Kalkulace dělením.....	25
4.4.2 Kalkulace přírážkové.....	26
4.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě.....	26
4.4.4 Kalkulace rozdílové.....	26
4.4.5 Dynamická kalkulace.....	27
4.5 METODY NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	27
4.5.1 Metoda ABC.....	27
5 KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ.....	28

5.1	ZÁKLADNÍ PRINCIPY	28
5.2	VARIANTY KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	30
5.2.1	Jednostupňová metoda	30
5.2.2	Vícestupňová metoda	30
5.2.2.1	Vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	31
5.3	VYUŽITÍ V PRAXI	32
5.3.1	Stanovení optimálního sortimentu	32
5.3.2	Podpora cenových rozhodování	32
5.3.3	Vyrobít nebo koupit	33
5.4	VÝHODY KALKULACE	33
5.5	OMEZENÍ KALKULACE	33
II	PRAKTICKÁ ČÁST	35
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	36
6.1	HISTORIE.....	36
6.2	SOUČASNOST A PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	36
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	37
6.4	SWOT ANALÝZA	38
7	ROZČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	40
7.1	VARIABILNÍ NÁKLADY	40
7.1.1	Ubytovací služby.....	40
7.1.2	Dlouhodobé pronájmy.....	41
7.1.3	Akce	42
7.2	FIXNÍ NÁKLADY.....	43
7.2.1	Všeobecné náklady.....	43
7.2.2	Všeobecné fixní náklady rozvrženy podle m ²	47
7.2.2.1	Ubytovací služby	47
7.2.2.2	Dlouhodobé pronájmy	48
7.2.2.3	Akce	49
7.2.3	Všeobecné fixní náklady rozvrženy úměrně podle variabilních nákladů	50
7.2.4	Všeobecné fixní náklady rozvrženy podle počtu zaměstnanců.....	50
7.2.5	Ubytovací služby.....	52
7.2.6	Dlouhodobé pronájmy.....	53
7.2.7	Akce	53
8	ANALÝZA VÝNOSŮ	54
8.1	UBYTOVACÍ SLUŽBY.....	54
8.2	DLOUHODOBÉ PRONÁJMY	55
8.3	AKCE.....	57
9	VÍCESTUPŇOVÁ VARIABILNÍ KALKULACE.....	58
10	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST	60
	ZÁVĚR	62
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	63
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	65
	SEZNAM OBRÁZKŮ	66
	SEZNAM TABULEK.....	67

ÚVOD

Hlavním důvodem podnikání je pro každou společnost vykazování a maximalizování zisku. K tomu je důležité, aby manažeři měli přehled o výši nákladů a výnosů, ale hlavně o výši ziskovosti jednotlivých výkonů či služeb. Ke zjišťování těchto veličin se využívají nástroje manažerského účetnictví.

Bakalářská práce se bude zabývat analýzou ziskovosti služeb, které jsou poskytovány Interhotelem Moskva a.s. ve Zlíně. Analýza ziskovosti bude zpracována pro jednotlivé poskytované služby, z důvodu zjištění, které služby se nejvíce podílejí na vytváření zisku.

Práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část.

Cílem teoretické části bude vysvětlit problematiku, která se týká nákladů a jejich členění a poté kalkulací. Samostatná kapitola bude věnována variabilní kalkulaci, jelikož na ni bude zaměřena praktická část práce.

Cílem praktické části bude zpracování analýzy ziskovosti poskytovaných služeb pomocí víceúrovňové kalkulace variabilních nákladů ve společnosti Interhotel Moskva, a.s. Úvodní kapitola v praktické části bude věnována představení společnosti, do kterého bude zahrnuta historie společnosti, poskytované služby v současnosti, organizační struktura a SWOT analýza. Dále bude v praktické části rozčlenění nákladů a výnosů, přesněji budou rozděleny podle ubytovacích služeb, dlouhodobých pronájmů a pořádaných akcí. Na základě analýzy nákladů a výnosu bude provedena víceúrovňová kalkulace variabilních nákladů a vyčíslena bude také ziskovost poskytovaných služeb. Poslední kapitolou práce budou, podle zjištěných výsledků z předešlých kapitol, doporučení, které by měly vést ke zlepšení výsledků v podnikání.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je provedení analýzy nákladů a výnosů k jednotlivým druhům poskytovaných služeb a stanovení jejich ziskovosti. Druhým cílem je formulovat doporučení, podle výsledku analýzy pro společnost Interhotel Moskva, a.s.

Práce je rozdělena na dvě části. V teoretické části se práce zabývá poznatky, které byly shromážděny z prostudovaných literárních pramenů a jsou zaměřeny na oblasti nákladů, kalkulací a měření ziskovosti.

V praktické části bude provedena analýza nákladů a výnosů ve vztahu k jednotlivým druhům poskytovaných služeb. Po provedení analýzy se vyčíslí ziskovost jednotlivých druhů. Na základě analýzy a výše ziskovosti jednotlivých druhů služeb bude formulováno doporučení pro společnost.

V práci budou využity obecně vědní metody analýzy a syntézy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VZTAH MEZI NÁKLADY, VÝNOSY A VÝSLEDKEM HOSPODAŘENÍ

Synek (2011, s. 74) náklady podniku charakterizuje jako celkové finanční částky, které byly vynaloženy k získání výnosů. Za to Martinovičová, Konečný a Vavřínek (2014, s. 46) popisují náklady jako účelově zaměřenou spotřebu vstupujících výrobních faktorů za sledované období. Tato spotřeba je zaměřena na určitý cíl (výstupy, výnosy, výkony) činnosti daného podniku včetně dalších nutně vynaložených nákladů, které jsou spjaty s činností podniku ve sledovaném období.

Náklady podniku tvoří podle Synka (2011, s. 74) běžné provozní náklady, odpisy dlouhodobého majetku, ostatní provozní náklady, finanční náklady a mimořádné náklady.

Lang (2005, s. 7) popisuje výnosy jako celkové přírůstky hodnot, které mají vliv na výsledek hospodaření za určité účetní období. Martinovičová, Konečný a Vavřínek (2014, s. 44) uvádí, že výnosy jsou peněžní částky z veškerých činností podniku za sledované období, avšak nesleduje se u nich, zda došlo k jejich inkasu. Dále jsou výnosy účetnictví vykazovány v tzv. okamžiku realizace. Podle Synka (2011, s. 74) jsou hlavní výnosy výrobního podniku tržby a u obchodního je to obchodní rozpětí¹.

Výnosy podniku tvoří (Synek, 2011, s. 74):

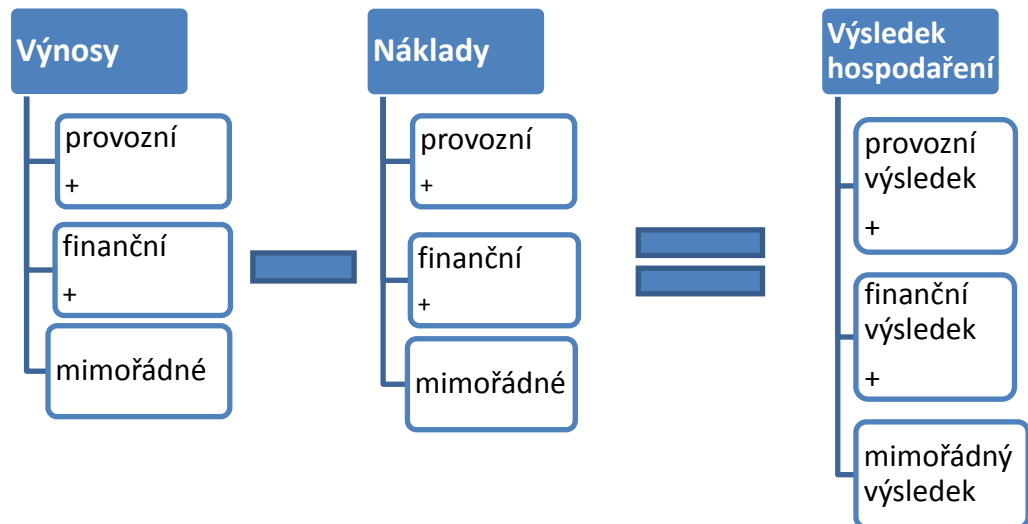
- Provozní výnosy – veškeré výnosy, které podnik získal v provozně-hospodářské činnosti.
- Finanční výnosy – podnikem získané peněžní částky z finančních investic, cenných papírů a vkladů a účastí.
- Mimořádné výnosy – získané mimořádně.

Výsledek hospodaření zjistíme rozdílem mezi celkovými výnosy a celkovými náklady. Kladný výsledek hospodaření, u kterého jsou náklady převyšovány výnosy, představuje zisk a naopak záporný, představuje pro podnik ztrátu. Další vztahy mezi provozními, fi-

¹ Obchodní rozpětí je rozdíl mezi prodejní a kupní cenou, u bank představuje rozdíl mezi úroky, které banka získala a úroky, které banka zaplatila. (Synek, 2011, s. 74)

nančními a mimořádnými náklady a výnosy jsou zaznamenány v obr. 1. (Knápková a Pa-
velková, 2010, s. 36; Synek, 2011, s. 74)

Výnosy, náklady a výsledek hospodaření jsou zaznamenány ve finančním výkazu, který se
nazývá výsledovka. Přesná forma a obsah je stanoven Ministerstvem financí ČR.



Obr. 1 Vztahy mezi náklady a výnosy v podniku (Synek, 2011, s. 75)

2 NÁKLADY

Náklady ve finančním účetnictví jsou vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu. Ten můžeme zpozorovat v poklesu aktiv nebo přírůstkem dluhů a který ve sledovaném období vede ke snížení vlastního kapitálu.

V manažerském účetnictví se na náklady pohlíží jako na hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisejí s ekonomickou činností. (Král, 2010, s. 47) Tyto náklady se objeví již v okamžiku, kdy se vynaloží ekonomický zdroj. Nicméně neovlivní celkový úbytek majetku, ale většinou vedou pouze k jeho změně struktury.

2.1 Pojetí nákladů

Náklady krom odlišného vyjádření ve finančním a manažerském účetnictví se dále dělí na pojetí finanční, hodnotové a ekonomické. Tyto pojetí se od sebe diferencují způsobem vyjádření a ocenění nákladů.

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí bývá využíváno ve finančním účetnictví. Popesko (2009, s. 32) náklady ve finančním pojetí popisuje jako úbytek ekonomického prospěchu. Synek a Kislíngerová (2010, s. 39) vidí náklady odlišně, berou je jako spotřebu výrobních faktorů, která bývá vyjádřena v penězích.

Král (2006, s. 57) uvádí, že jsou náklady brány jako investované peníze do výkonů, které nám zajišťují náhradu peněz v původní výši. Spotřebované zdroje jsou oceněny v historických pořizovacích cenách a mohou být předmětem zobrazení pouze tehdy, pokud jsou podloženy reálným výdajem peněz.

Z finančního pojetí se vychází pro výpočet daňové povinnosti. (Synek a Kislíngerová, 2010, s. 39)

2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí se uplatňuje v nákladovém účetnictví. Náklady jsou oceňovány reprodukční cenou. Je to z toho důvodu, že u hodnotového pojetí bereme v úvahu i faktory, které ovlivňují ekonomickou racionalitu aktivity. Příkladem jsou kalkulační odpisy, kalkulační nájemné a kalkulační úroky. (Král, 2006, s. 58)

2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Podle Popeska (2009, s. 33) ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Král (2010, s. 64) k tomu dodává, že toto pojetí nám zajišťuje informace, které využijeme pro řízení probíhajících procesů, tak pro rozhodovací úlohy, ve kterých máme určit výběr optimálních budoucích variant. V tomto pojetí se vyskytují oportunitní náklady.

2.2 Rozdíl mezi náklad – výdaj

Často dochází k zaměňování pojmů náklady a výdaje.

Výdaje představují úbytky peněžních fondů, které se vztahují k časovému okamžiku vyčerpání. U výdajů není sledován účel jejich použití. Výdaje slouží k sestavení výkazu cash flow.

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Podle Popeska (2009, s. 34) je hlavním předpokladem k snižování či optimalizaci nákladů jejich poznání a pochopení podstaty. Jelikož se v podniku nachází velký počet nákladových položek, tak je důležité jejich správné rozčlenění do stejnorodých skupin. Klasifikace nákladů podle diferencovaných kritérií je základním předpokladem pro využití dalších nástrojů manažerského účetnictví.

3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění sleduje vynaložené druhy nákladů, ale již se nezabývá jejich věcným hlediskem. Toto členění bývá mnohdy využíváno ve finančním účetnictví k sestavení výkazu zisku a ztrát. Mezi základní nákladové druhy můžeme zařadit např. spotřeba materiálu a energie, odpisy dlouhodobého majetku, použití externích prací a služeb a finanční náklady. Král (2006, s. 65-66) vyznačuje tři základní vlastnosti pro vstupující nákladové druhy:

- Prvotní; druhové náklady se stávají předmětem zobrazení hned při jejich vstupu.
- Externí; tyto náklady vstupují zvenčí (např. spotřeba energie).
- Jednoduché jsou z toho důvodu, že není možné jednodušeji rozlišit složky, ze kterých jsou složeny (např. spotřebovaná služba).

3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění sleduje u nákladů, na co byly přesně vynaloženy. Je důležité, aby každý náklad měl již při svém vzniku vymezenou účelovost. Z hlediska účelovosti se náklady rozlišují (Čechová, 2011, s. 75):

- Náklady ve vztahu k výkonům
- Náklady ve vztahu k útvarům

3.2.1 Náklady ve vztahu k výkonům

Čechová (2011, s. 75) člení náklady ve vztahu k výkonům podle typu nákladových vazeb:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení
- náklady jednicové a režijní
- náklady přímé a nepřímé

3.2.1.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické můžeme chápat jako takové nákladové položky, které byly vyvolány bezprostředně technologií dané činnosti.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k vytvoření a zajištění doprovodných aktivit (technologického procesu). (Král, 2006, s. 68)

Podle Popeska (2009, s. 37) je toto členění obecné, z toho důvodu, že častokrát je složité určit, který náklad souvisí s technologií a který je zase vyvolán doprovodnou činností technologického procesu.

3.2.1.2 Náklady jednicové a režijní

K rozhodovacímu procesu je nezbytné vyjádřit náklady ve vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Podle toho můžeme náklady dělit na jednicové a režijní. (Popesko, 2009, s. 37)

Toto rozdělení je podrobnější vyjádření nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení. Podle Fibírové, Šoljákové a Wagnera (2011, s. 106) jsou všechny náklady na obsluhu a řízení režijní, zatímco technologické náklady jsou jak režijní tak jednicové.

Jednicovými náklady můžeme chápat jako všechny náklady, které jsme schopni jasně přiřadit k danému výkonu. Tím pádem se většinou jedná o náklady přímé a technologické, ale můžeme zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. Existují také výjimky, kdy do jednicových nákladů spadají také náklady nepřímé. Nejčastěji se jedná o náklady na spotřebu materiálu a mzdové náklady. (Čechová, 2011, s. 78)

Jak bylo popsáno výše, tak režijní náklady jsou všechny náklady na obsluhu a řízení, ale také část technologických nákladů, které souvisejí s technologickým procesem jako celkem. (Popesko, 2009, s. 37)

Režijní náklady nejsme schopni vyjádřit v samostatných položkách, ale vyjadřujeme je do komplexních položek. Mezi komplexní položky patří zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a odbytová režie. (Čechová, 2011, s. 78)

3.2.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění slouží k přiřazování nákladů podle příčinné souvislosti k výkonu nebo k jeho části. Jelikož je důležité stále brát v úvahu účel přiřazování nákladů, tak kalkulační členění spadá do účelového členění. Používá se jak pro řízení hospodárnosti, tak také pro

rozhodovací úlohy typu „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ a „vyrobit nebo prodat“. (Král, 2006, s. 72)

Náklady v kalkulačním členění rozlišujeme do dvou kategorií (Král, 2006, s. 72-73):

- Přímé náklady – souvisejí přímo s konkrétním druhem výkonu. Do přímých nákladů spadají skoro všechny jednicové náklady. Také sem patří náklady, které jsou vynaloženy v souvislosti s prováděním přímo tohoto druhu výkonu. Příkladem přímých nákladů je spotřebovaný materiál, ale také sem patří náklady na vývoj a technickou přípravu konkrétního výrobku.
- Nepřímé náklady – souvisejí s více druhy výkonů a ne pouze jedním. Jsou vynakládány pro zajištění průběhu podnikatelského procesu. Spadá sem většina režijních nákladů. U rozhodovacích úloh, kde je potřeba tyto náklady alokovat na jednici výkonu, se přičítají pomocí zvolených veličin nepřímo.

Garrison, Noreen a Brewer (2012, s. 28) uvádí členění na výrobní a nevýrobní náklady.

Do výrobních nákladů spadají náklady na přímý materiál, přímou práci (tím myslí práci, která se dá vztáhnout přímo k produktu nebo službě) a výrobní režii (podnikové budovy, nepřímý materiál atd.).

Mezi nevýrobní náklady řadí administrativní náklady a prodejní náklady. Jako prodejní náklady jsou chápány veškeré náklady, které jsou nezbytné k zabezpečení objednávky pro zákazníka, aby dostal finální produkt nebo službu.

3.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Závislost nákladů na objemu výkonů se začala využívat ve Spojených státech ve dvacátých letech 20. století. Bývá to považováno za přerod nákladového účetnictví, které se zabývá otázkou z minulosti nebo srovnává skutečně dosažené výsledky s žádoucími, v účetnictví manažerské. (Král, 2006, s. 74)

Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů členíme (Popesko, 2009, s. 39):

- Variabilní náklady
- Fixní náklady
- Smíšené náklady

3.2.3.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou závislé na změně objemu výroby a tím pádem se při zvýšení objemu výroby zvyšují a při snížení objemu snižují. Příkladem variabilních nákladů jsou úkolová mzda nebo spotřeba materiálu. (Čechová, 2011, s. 81)

V praxi se můžeme setkat s těmito druhy variabilních nákladů (Popesko, 2009, s. 39):

- Proporcionální – jsou nejdůležitější částí variabilních nákladů. Jejich velikost se mění přímo úměrně s objemem. Celkové proporcionální náklady mají lineární charakter, ale jednotkové mají charakter konstantní. Příkladem proporcionálních nákladů jsou všechny jednicové náklady a také část režijních nákladů, které jsou ovlivněny využitím kapacity. (Král, 2006, s. 75)
- Nadproporcionální – jsou náklady, které rostou rychleji než objem výkonů. Potkáme se s nimi v podobě přesčasů.
- Podproporcionální – tyto náklady jsou charakteristické tím, že rostou pomaleji než objem produkce. Příkladem je spotřeba energie, která zahrnuje tzv. hodinovou spotřební sazbu a paušál.

3.2.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady se se změnou objemu produkce nemění. Slouží k zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Celkové fixní náklady zůstávají v podniku konstantní, ale jednotkové fixní náklady se s růstem objemu produkce snižují. Proto je důležité maximální využití výrobní kapacity, aby se jednotkové fixní náklady snižovaly. (Král, 2006, s. 77)

Mezi fixní náklady patří leasing, odpisy budov a časová mzda pracovníků.

3.2.3.3 Smíšené náklady

V praxi se neustále setkáváme s problémem přesně klasifikovat náklady na variabilní a fixní, jelikož velká část nákladů v podniku má jak fixní tak i variabilní část. (Popesko, 2009, s. 41)

3.2.3.4 Bod zvratu

Analýza bodu zvratu zachycuje vztah mezi nejdůležitějšími veličinami v podniku a to náklady, tržby, zisk před zdaněním a objem výkonů. Bod zvratu v podniku nastane, pokud se tržby rovnají nákladům, v tomto bodě jsme schopni určit jaký objem výroby je potřeba

k zajištění bodu zvratu. Pokud bod zvratu se rovná nule, tak podnik netvoří žádný zisk. Pokud je objem výroby vyšší než kterému je roven bod zvratu, tak podnik tvoří zisk. Pokud je ale objem nižší, tak podnik se dostává do ztráty. (Martinovičová, 2006, s. 91-92)

3.2.4 Relevantní a irelevantní náklady

Tyto náklady slouží hlavně pro informační podklad o budoucnosti. Nevychází z reálných nákladů, ale pouze z odhadovaných. Je důležité si odpovědět na otázku, zdali se náklady mění v závislosti na různých variantách zvažovaného rozhodnutí.

- Relevantní – jsou to ty náklady, které se při změně varianty mění. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou rozdílové náklady. Ty bývají vyjadřovány rozdílem před a po přijetí daného rozhodnutí.
- Irelevantní – přijetí nové varianty jejich výši nemění.

3.2.5 Utopené náklady

Jsou to manažerské náklady, které již byly v minulosti vynaloženy a nemohou být v budoucnu ovlivněny. Tím pádem pokud se tyto náklady budou týkat daného rozhodnutí, tak by se neměly brát v úvahu stejně jako irelevantní náklady, protože by mohly negativně ovlivnit rozhodování. Utopené náklady se dají snížit jedině opačně působícím investičním rozhodnutím. Tyto náklady bývají vynaloženy ještě před zahájením výrobního procesu. V praxi se může jednat o odpisy fixních aktiv. (Popesko, 2009, s. 42)

Holman (2011, s. 54) dodává, že by se některé náklady neměly brát v úvahu a to z toho důvodu, že utopené náklady jsou v každém případě a nezáleží pro jakou alternativu se člověk rozhodne.

3.2.6 Oportunitní náklady

Podle Krále (2006, s. 85) jsou oportunitní náklady chápány jako „ušlé“ výnosy. Podnik je omezený svými ekonomickými zdroji. Tím pádem se musí rozhodnout, jakou alternativu přijme. Vždy se podniky rozhodují podle toho, aby zvolená alternativa přinesla co nejvyšší efekt. Ty alternativy, které podnik odmítl, by přinášely efekt nižší než jím zvolena alternativa. V praxi se oportunitní náklady využívají k stanovení optimálního sortimentu. Také ale z nich vycházejí metody současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty a indexu rentability a vnitřního výnosového procenta.

4 NÁKLADOVÉ KALKULACE

Nákladové kalkulace jsou často využívány manažery jako nástroje hodnotového řízení. Kalkulace je definována jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ale také pro jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, operaci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Mezi často používané formy kalkulace jsou propočty, které slouží k přiřazování nákladů na konkrétní výrobek, práci či službu. V dnešní době je problémem při sestavování kalkulací růst podílu režijních nákladů, které nám komplikují správné přiřazení k výkonu. (Král, 2006, s. 120; Popesko, 2009, s. 55)

4.1 Základní pojmy

V této kapitole se bude práce zabývat vymezení základních pojmů, které souvisejí s nákladovými kalkulacemi.

4.1.1 Metoda kalkulace

Metody kalkulace slouží k stvoření kalkulací. Král (2006, s. 120) vymezuje pojem metoda kalkulace jako *způsob stanovení předpokládané výše, resp. následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon*. Čechová (2011, s. 86) uvádí, na čem jsou metody kalkulací závislé a to:

- *předmětu kalkulace*
- *způsobu přiřazení nákladů předmětu kalkulace*
- *strukturu nákladu, které se zjišťují nebo stanovují*

V manažerském účetnictví je velké množství kalkulačních metod, které se většinou liší způsobem alokace režijních nákladů. (Popesko, 2009, s. 55)

4.1.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou obecně veškeré prováděné druhy výkonů v podniku. Tím chápeme jak finální výkony, tak i ty dílčí. V některých podnicích, které mají vyšší úroveň automatizace, se můžeme setkat i s tzv. zákaznický orientovanou kalkulací. U této kalkulace je předmět vymezen navíc odběratelem, jemuž je zakázka určena. (Čechová, 2011, s. 86; Král, 2006, s. 122)

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednotkou a kalkulovaným množstvím. (Čechová, 2011, s. 86)

Kalkulační jednice je konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou, druhem a jakostí. Na tento výkon se stanovují nebo zjišťují náklady, popřípadě další hodnotové veličiny. Výkony mohou být odbytové ale i vnitropodnikové. (Fibírová, Šoljáková a Wagner, 2011, s. 222; Synek, 2011, s. 101)

Kalkulované množství tvoří konkrétní počet kalkulačních jednic, u kterých se stanovovaly nebo zjišťovaly celkové náklady. Informace o kalkulovaném množství je důležitá zejména z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů na jednotku výkonu. Tyto náklady musíme přiřazovat, i když příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí nebo výkonem, jelikož jsou pro řešení některých rozhodovacích úloh nezbytné. (Fibírová, Šoljáková a Wagner, 2011, s. 222-223; Král, 2006, s. 122)

4.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Vyjádření účelovosti vynaložení nákladu ve vztahu k nákladovému objektu dosahujeme pomocí přiřazování nákladů. (Popesko, 2009, s. 47)

Pro správné přiřazení je důležité určit příčinu nebo popsat objekt, které vyvolaly spotřebu nákladů v podniku. *Pro vyjádření příčiny spotřeby nákladu používáme pojem nákladový objekt.* (Popesko, 2009, s. 47)

Pojem nákladový objekt je chápán jako jakákoli aktivita nebo výkon, na který potřebujeme znát náklady. Například u výrobních podniků jsou nákladovými objekty výrobky, služby a distribuční kanály. (Popesko, 2009, s. 47)

V minulosti bylo zvykem přiřazovat nákladovému objektu náklady podle členění na přímé a nepřímé. U přímých nákladů je snadné přiřazení, jelikož existuje vazba mezi nákladem a nákladovým objektem. Zato nepřímé náklady nemusejí mít vazbu pouze s jedním nákladovým objektem, ale mohou sloužit pro celkové zajištění výrobních podmínek. Pokud přiřazujeme nepřímé náklady nákladovému objektu, tak se využívá pojem nákladová alokace. Při nákladové alokaci se snažíme přiřadit nákladovému objektu, jen ty náklady, které skutečně vyvolal. Proto je potřeba použít nějakou zprostředkující veličinu, podle které přiřadíme nepřímé náklady. Zprostředkující veličina je známa jako rozvrhová základna nebo vztahová veličina. Popesko (2009, s. 48) dále dodává *v případě, že pro nákladovou alokaci použijeme vztahovou veličinou, která je skutečnou příčinou vzniku nákladů, mluvíme o alokaci dle příčinné souvislosti. Na druhé straně pokud jako rozvrhovou základnu použi-*

jeme veličinu, která není příčinou vzniku nákladů, mluvíme o arbitrární nebo svévolné alokaci.

V praxi se setkáváme také s principem průměrování a principem únosnosti nákladů. Princip průměrování se využívá, pokud podniky nejsou schopny určit skutečnou vztahovou veličinu popřípadě shromáždit potřebné data. A spočívá v tom, že se nákladovému objektu alokují průměrné náklady. Princip únosnosti nákladů bývá využíván hlavně v úlohách, které jsou spojeny s obhajobou ceny. Odpovídá na otázku jaká je výše nákladů, co je s to unést. (Král, 2010, s. 132; Popesko, 2009, s. 48-49)

4.2.1 Alokační fáze

Pomocí alokačních fází jsme schopni co nejvíce zpřesnit pohled na příčinu nákladů. Využívají se tři alokační fáze: (Král, 2010, s. 133)

1. V první fázi alokace je přiřazení přímých nákladů objektu, který je příčinně vyvolal.
2. Ve druhé fázi je zapotřebí co nejpřesněji určit vztah mezi dílčím objektem a objektem, co vyvolal jeho vznik.
3. Poslední fázi popisuje Král (2010, s. 133) jako *co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu.*

Šoljáková a Fibírová (2010, s. 201) dodávají, že velký problém představuje alokace nepřímých nákladů. Jako první krok uvádějí roztrídění nepřímých nákladů do skupin. Mohou to být skupiny, které jsou stejné s útvary podniku, např. výroba, marketing, správa... Dále se nepřímé náklady v rámci těchto skupin mohou dělit na další členění. Mohou být rozpočítány podle strojových hodin, podle m² atd.

4.2.2 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna nejvíce ovlivňuje velikost nepřímých nákladů ve druhé a třetí alokační fázi. Slouží jako „spojovací můstek“, který překlene vztah nepřímých nákladů k výkonu. Nejčastěji bývají základnou v podniku peněžní nebo naturální veličiny. Podniky pro zpřesnění mohou využívat více různých základen a také zúčtovacích sazeb. V metodě ABC se setkáme se základnou, která rozvrhne nejdříve náklady na činnosti a poté na výrobky. (Král, 2010, s. 134-135; Synek, 2011, s. 103-104)

4.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladů v podnicích se vyjadřuje v tzv. kalkulačním vzorci.

4.3.1 Typový kalkulační vzorec:

Tento vzorec se využíval hlavně do 20. století, a to v podmínkách centrálně řízené ekonomiky. Nyní se již tak nevyužívá, jelikož nebere v potaz konkurenční prostředí.

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

Vlastní náklady výroby – položky 1 až 4

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu – položka vlastní náklady výroby a položka 5

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu – položky vlastní náklady výkonu a položka 6

7. Zisk (Ztráta)

Cena výkonu

Obr. 2 Typový kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 138)

Synek (2011, s. 101) dále dodává k tomuto vzorci, že jde o tzv. nákladovou cenu, protože cena výkonu vzniká podle principu „náklady + zisk = cena“.

4.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec využívají podniky, které se nacházejí ve vysoce konkurenčním prostředí a cena výkonů je již určena trhem. Oproti ostatním kalkulačním vzorcům vychází z tržní hodnoty výkonů.

Cena výkonu

-
- dočasná cenová zvýhodnění
 - slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)

Cena po úpravách

-
- náklady

Zisk

Obr. 3 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2010, s. 140)

4.4 Metody absorpční kalkulace

Pro absorpční kalkulace neboli kalkulace plných nákladů je charakteristické, že absorbují všechny podnikové náklady. Tradiční rozdělení metod podle Synka (2011, s. 104):

Kalkulace dělením	Kalkulace přírážkové	Kalkulace ve sdružené výrobě	Kalkulace rozdílové
<ul style="list-style-type: none"> • prostá kalkulace dělením • stupňovitá kalkulace dělením • kalkulace dělením s poměrovými čísly 		<ul style="list-style-type: none"> • zůstatková metoda • rozčítací metoda • metoda kvantitativní výtěže 	<ul style="list-style-type: none"> • metoda standartních nákladů • metoda normová

Obr. 4 Tradiční rozdělení absorpčních kalkulací (Vlastní zpracování)

4.4.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je brána jako nejjednodušší metodou kalkulací. Jak bylo zmíněno výše, tak se dělí na prostou kalkulaci dělením, stupňovitou a kalkulaci dělením s poměrovými čísly.

U prosté kalkulace dělením se veškeré náklady sčítají a poté se vydělí počtem kalkulačních jednic. Tím pádem se využívá v podnicích, ve kterých jsou výkony homogenní. Jedná se nejčastěji o hromadnou výrobu jako je těžba uhlí nebo výroba elektřiny. (Lang, 2005, s. 87; Synek, 2011, s. 104)

Stupňovitá kalkulace se využívá v podnicích, kde výrobek prochází několika stupni výroby. V praxi to může být chemická výroba. U této metody zjišťujeme náklady u každého stupně výroby zvlášť a to buď náklady co v daném stupni vznikly nebo veškeré náklady. (Synek, 2011, s. 105-106)

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly využíváme u výkonů, které nejsou úplně homogenní, ale liší se jen v určitém měřitelném parametru (hmotnost, jakost). (Popesko, 2009, s. 62)

4.4.2 Kalkulace přírážkové

Synek (2011, s. 108) u přírážkové kalkulace uvádí postup, u kterého jako první rozdělíme náklady na přímé a režijní. Přímé náklady zjistíme přímo na kalkulační jednotici. Režijní náklady vypočítáme pomocí základny, kterou si zvolíme, a zúčtovací přírážky k přímým nákladům. Zúčtovací přírážka je stanovena buď procentem, nebo sazbou. Pokud je přírážka stanovena procentem, tak ho zjistíme jako podíl režijních nákladů na nákladový druh, který jsme zvolili za rozvrhovou základnu. Sazbu zjistíme vypočtením podílu režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. Popesko (2009, s. 60-61) u přírážkové kalkulace zmiňuje také nedostatky, jako jsou hlavně způsobené proporcionálním přiřazením režijních nákladů. Tato metoda je v praxi jedna s nejvyužívanější a bývá použita v podnicích s různorodými výkony.

4.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Podle Popeska (s. 64, 2009) mluvíme o sdružené výrobě, pokud výroba jednoho výrobku nemůže být oddělena, hlavně z technologického hlediska, od výroby ostatních výrobků. Tím pádem je složité určit náklady na dílčí produkt, tím pádem se musí nějak vyvodit. Lang (2005, s. 98) k vyvození takových nákladů uvádí, že se předpokládá *funkční vztah mezi hodnotou a náklady*. U této kalkulace se využívají zůstatková metoda, rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěže. Se sdruženou výrobou se můžeme potkat hlavně v odvětvích, kde se zpracovává ropa, chemikálie nebo v zemědělské výrobě. (Lang, 2005, s. 98; Popesko, 2009, s. 64; Synek, 2011, s. 110)

4.4.4 Kalkulace rozdílové

Rozdílové kalkulace se využívají hlavně ke kontrole. Patří sem metoda standartních nákladů. U této metody se určují náklady předem a poté se zjišťují rozdíly se skutečně vynaloženými náklady. Dále se využívá metoda normová. Ta zjišťuje odchylky, které vznikly u skutečně vynaložených nákladů oproti plánovaným. Normy jsou vyjádřeny naturálně. Při vynásobením naturální normy s cenou získáme normu v peněžním vyjádření. (Synek, 2011, s. 112)

4.4.5 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace je spíše brána jako určitý alokační princip, který slouží k přesnějšímu rozvrhu režii. Tato metoda se velmi podobá tradiční přírážkové kalkulaci, avšak bere v potaz změny objemu výroby. Její pomocí jsme schopni určit, jak budou jednotkové náklady ovlivněny změnou objemu výroby. (Popesko, 2009, s. 67; Synek, 2011, s. 109)

4.5 Metody neabsorpční kalkulace

U neabsorpčních kalkulací se můžeme potkat také s pojmem kalkulace neúplných nákladů. Největším rozdílem oproti kalkulaci plných nákladů je ten, že kalkulace neúplných nákladů nepřihlízejí ke změnám objemu výroby. Hlavní představitelem je kalkulace variabilních nákladů.

4.5.1 Metoda ABC

Metoda ABC patří mezi moderní kalkulační metody. Od ostatních kalkulací se liší hlavně v rozvrhování režijních nákladů, které rozvrhuje podle skutečné příčinnosti jejich vzniku. Základem metody ABC je rozklad podnikových činností do jednotlivých aktivit, které jsou například doprava, skladování a expedice. Tato metoda je často používána manažery spíše jako doplněk, než aby nahradila obvyklé kalkulační metody. Využívá se například ve společnostech Citigroup, Coca-Cola, J&B Wholesale a mnoha dalších. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 273; Synek, 2011, s. 114-115)

5 KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

Původně se kalkulace variabilních nákladů využívala v podnicích k tvorbě cen výkonů. Tato kalkulace vznikla ale také kvůli nedostatkům přírážkové kalkulace. Jak uvádí Popesko (2009, s. 87) tak hlavní úvahou pro její vznik bylo ... *pokud jsou režijní, resp. fixní náklady tím elementem, který tradiční kalkulační postupy deformuje, neměly by tyto náklady být vůbec výkonu přičítány*. V této úvaze narážíme na to, že fixní náklady se uvažují, jako ty které podnik musí vynaložit pro zajištění chodu za určité období. A na výkony kalkuluje pouze variabilní náklady. Tím pádem je kalkulace variabilních nákladů považována za představitele neabsorpčních kalkulací. Další problém, který vedl ke vzniku kalkulace variabilních nákladů jsou výkyvy využití podnikových kapacit. (Fibírová, Šoljáková a Wagner, 2011, s. 215; Popesko, 2009, s. 87; Synek, 2011, s. 117-118)

5.1 Základní principy

U kalkulace variabilních nákladů se rozlišují náklady podle jejich příčiny vzniku a je důležitá závislost na objemu výroby. (Fibírová, Šoljáková a Wagner, 2011, s. 215; Popesko, 2009, s. 87)

Jak bylo zmíněno výše, tak fixní náklady se nerozpočítávají, ale jsou brány jako nedělitelný celek v daném časovém období. Král (2010, s. 157) uvádí, že *bez ohledu na jejich dlouhodobý prospěch, který přinášejí, je třeba fixní náklady reprodukovat v období jejich vzniku – bez ohledu na to, zda výkony vytvořené v tomto období byly prodány či nikoli*. Z důvodu, že se fixní náklady berou jako nedělitelný celek, tak není možné vypočítat jednotkový zisk výrobků ale pouze zisk podniku jako celku. U kalkulace variabilních nákladů je oproti absorpčním kalkulacím odlišné pojetí zisku, resp. ztráty. Kalkulace variabilních nákladů spojuje měření výsledku hospodaření s hodnoceným časovým obdobím. Oproti tradičnímu měření se odlišuje v tom, že z nákladů prodaných výkonů se odečte podíl fixních nákladů, které byly výkonu přiřazeny. (Popesko, 2009, s. 89; Král, 2006, s. 156-157; Král, 2010, s. 157; Synek, 2011, s. 118)

1. Fáze – V této fázi se zjišťují jednotlivé příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku dílčích výrobků. Jelikož v praxi většinou neznáme celkové variabilní náklady na výkon, tak příspěvek na úhradu aproximujeme na úhradu hrubým rozpětím, které zjistíme rozdílem jednotkové ceny výkonu a jeho přímých variabilních nákladů. (Popesko, 2009, s. 89; Synek, 2011, s. 118)

2. Fáze – V této fázi zjišťujeme celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Ten zjistíme sečtením všech dílčích příspěvků na úhradu nebo rozdílem ceny výrobku a součtem variabilních nákladů. (Popesko, 2009, s. 89; Šiman a Petera, 2010, s. 85)
3. Fáze – Ve třetí a poslední fázi jsou odečteny fixní náklady od celkového příspěvku na úhradu, který jsme zjistili ve druhé fázi. Tímto krokem dojde k určení hodnoty hospodářského výsledku podniku. (Popesko, 2009, s. 89)

Cena výrobku		
Přímé náklady	Režijní náklady	Zisk
	Hrubé rozpětí	

Přímé náklady	Variabilní režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	

Obr. 5 Struktura nákladů ve variabilní kalkulaci (Král, 2006)

Jak bylo řečeno výše, tak se v kalkulaci variabilních nákladů setkáváme s novými pojmy a to příspěvek na úhradu fixních nákladů a hrubá rentabilita.

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku – v literatuře se setkáváme i s pojmem marže, jak vidíme ve vzorci tak jednotkový příspěvek na úhradu se vypočítá jako rozdíl jednotkové ceny výkonu a variabilními náklady připadající na výkon. Tento ukazatel nám vyjadřuje jakou část fixních nákladů je výrobek schopen uhradit.

$$u = c_i - n_{vi} \qquad U = CV - VN \qquad (1)$$

kde, u ...jednotkový příspěvek na úhradu

c_i ...jednotková cena

n_{vi} ...variabilní jednotkové náklady

U...celkový příspěvek na úhradu

CV...celkové výnosy

VN ... variabilní náklady

Hrubá rentabilita neboli relativní příspěvek na úhradu slouží k posouzení ziskovosti jednotlivých výkonů. Jednotkovou hrubou rentabilitu vypočítáme jako podíl příspěvku na úhradu a ceny výkonu.

$$R_h = \frac{u}{c} \qquad R_h = \frac{U}{CV} \qquad (2)$$

kde, R_h ... hrubá rentabilita

u ... jednotkový příspěvek na úhradu

c ... jednotková cena

U ... celkový příspěvek na úhradu

CV ... celkové výnosy

5.2 Varianty kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů se v praxi dělí na dvě varianty. První varianta je jednostupňová metoda a druhá varianta je vícestupňová metoda.

5.2.1 Jednostupňová metoda

U jednostupňové metody více nerozebíráme fixní náklady, ale bereme je jako celek.

Podoba vzorce:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- **Variabilní náklady výrobku** (přímé náklady, variabilní režie...)

MARŽE (krycí příspěvek)

- **Fixní náklady v průměru připadající na výrobek**

ZISK v průměru připadající na výrobek

*Obr. 6 Kalkulační vzorec pro jednostupňovou variabilní kalkulaci
(Král, 2010, s. 141)*

5.2.2 Vícestupňová metoda

Jak uvádí Popesko (2009, s. 93), tak vícestupňová metoda se využívá v podnicích, u kterých se dá část fixních nákladů přiřadit k určitým organizačním jednotkám. To vede k tomu, že jsme schopni více upřesnit variabilní kalkulaci. (Synek, 2011, s. 123)

Fixní náklady se mohou členit: (Lang, 2005, s. 123)

- fixní náklady na jednotlivé výrobky,
- fixní náklady na skupiny výrobků,
- fixní náklady jednotlivých nákladových středisek,
- fixní náklady oborové,
- fixní náklady celého podniku,
- kalkulované a placené fixní náklady.

Podle Popeska (2009, s. 93) se nejčastěji v praxi využívá členění na dvě vrstvy neboli dvoustupňová metoda:

- zvláštní či speciální fixní náklady – jsou to náklady, které mají vztah k jistým výrobkům nebo skupinám výrobků,
- všeobecné fixní náklady – náklady, které nelze přiřadit k jednotlivým výrobkům.

5.2.2.1 Vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tento vzorec se používá u vícestupňové kalkulace variabilních nákladů. Od typového vzorce pro variabilní kalkulaci se liší hlavně tím, že se snaží více rozčlenit fixní náklady, podle čeho byly konkrétně vyvolány (druhem výrobku, skupiny výrobků). Pokud fixní náklady jsou hodně vzdálené od vyvolání druhem či skupinou výrobku, tak je na principu úhrady nebo průměrování připočteme až odděleně.

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie...)

MARŽE I (krycí příspěvek I)

- Fixní výrobní náklady

MARŽE II (krycí příspěvek II)

- Fixní náklady skupiny výrobků

MARŽE III (krycí příspěvek III)

- Fixní náklady podniku

ZISK (ZRÁTA) v průměru připadající na výrobek

*Obr. 7 Kalkulační vzorec pro vícestupňovou variabilní kalkulaci
(Král, 2010, s. 142-143)*

5.3 Využití v praxi

Kalkulace variabilních nákladů slouží ke sledování nákladů v krátkém období, jelikož v krátkém období jsou firmy omezeny výrobní kapacitou. (Popesko, 2009, s. 91)

5.3.1 Stanovení optimálního sortimentu

Jak už bylo zmíněno výše, tak podnik je ve výrobě omezen instalovanou výrobní kapacitou. Pokud jsou podnikové výrobky poptávány více, než podnik může nabídnout, tak musí řešit stanovení optimálního sortimentu. To znamená, že ty výrobky, které jsou pro podnik nejvíce rentabilní by měly být preferovány před ostatními. (Lang, 2005, s. 143; Popesko, 2009, s. 91)

Pokud platí podmínka, že všechny výrobky spotřebovávají shodný počet jednotek kapacity. Tak podnik zařadí do výroby jako první výrobky, u kterých je nejvyšší jednotkový příspěvek na úhradu. U výrobků s nejnižším kladným příspěvkem na úhradu je zapotřebí větší propagace a reklama. Jestliže nám u nějakých výrobků v podniku vyjde záporný příspěvek na úhradu, tak by měly být ihned staženy z výroby. Je to z toho důvodu, že snižují výsledek hospodaření. (Lang, 2005, s. 143)

Lazar (2012, s. 160-161) dodává, že na sestavení optimálního sortimentu působí omezující faktory. Mezi základní faktory řadí výrobní omezení a omezení odbytová. U výrobního omezení se uvažuje, že jediným omezením je celková kapacita v podniku. S tím, že každý výrobek spotřebovává stejné množství kapacity. Odbytová omezení se liší od výrobní v tom, pokud výrobky mají odlišné kapacitní nároky.

5.3.2 Podpora cenových rozhodování

V praxi se můžeme setkat se situací, kdy podnik využívá plně svou výrobní kapacitu, avšak není odbyt jeho výrobků. Tak může podnik omezit výrobu, to by znamenalo růst fixních nákladů, které by vedly ke zvyšování jednotkových nákladů výkonu. Nebo může vyrábět dále při využití výrobní kapacity a snížit prodejní cenu výkonů.

Kalkulací variabilních nákladů jsme schopni vypočítat spodní hranici prodejní ceny. Z krátkodobého hlediska je možné prodávat výrobky za cenu variabilních nákladů. Pokud příspěvek na úhradu je stále v kladných číslech, tak kryje z části fixní náklady a podílí se na zisku. Pokud by nastala situace, kdy se příspěvek na úhradu rovná 0. To by znamenalo, že výkon je stále schopen pokrýt variabilní náklady, nikoli fixní náklady. Kdyby tato situa-

ce trvala delší období, tak se dostane do ztráty. Dále může nastat situace, kdy variabilní náklady budou vyšší než prodejní cena. V tomto případě by měl podnik okamžitě přerušit výrobu. (Lang, 2005, s. 130; Popesko, 2009, s. 92)

V dlouhém období se můžeme taktéž setkat se spodní hranicí ceny. Zde se spodní hranice rovná bodu zvratu. Při této situaci, kdy náklady se rovnají výnosům, jsou pokryty veškeré náklady, avšak netvoří se zisk. V tomto případě by měla nastat racionalizace. (Lang, 2005, s. 132)

5.3.3 Vyrobit nebo koupit

Kalkulaci můžeme využít i v případě rozhodování o tom, zdali bude pro podnik výhodnější nakoupit či vyrobit části popřípadě hotové výrobky. Je možné to vypočítat 2 způsoby. U prvního způsobu se porovná prodejní cena s celkovými náklady. U druhého způsobu odečteme variabilní náklady, které by vznikly vlastní výrobou, od prodejní ceny zakoupené části. Tímto výpočtem získáme příspěvek na úhradu, který porovnáme s ostatními příspěvky od vlastních vyrobených produktů. Pokud příspěvek od nakoupeného produktu bude vyšší než podniku, tak by měl podnik danou část vyrábět sám. (Lang, 2005, s. 148)

5.4 Výhody kalkulace

Mezi hlavní výhody kalkulace patří řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Její pomocí dokážeme určit optimální složení sortimentu. Také její pomocí jsme schopni vyřešit úvahy o cenových změnách a v rozhodnutích jako jsou „vyrobit nebo koupit“, „pokračovat nebo zrušit provádění výkonů. Pro všechny tyto výhody jsou variabilní náklady relevantní naproti tomu fixní náklady irelevantní. Další výhodou využití jsou úlohy o budoucí kapacitě. (Popesko, 2009, s. 94; Král, 2010, s. 164-165)

5.5 Omezení kalkulace

Jedním z omezení kalkulace variabilních nákladů je vnímání času, jelikož metoda předpokládá nepřetržitou činnost podniku ve stejně dlouhých intervalech. V dlouhodobém období však čas je brán jako odhadovaná proměnná veličina. (Král, 2010, s. 161)

S časem souvisí i klasifikace nákladů na fixní a variabilní. Fixní náklady, se v dlouhodobém období mohou změnit na variabilní. Platí to také naopak. Dlouhodobé variabilní náklady, se mohou změnit na fixní, v případě že manažer posuzuje krátkodobé

opatření. Proto se v praxi častěji využívá na nižších vnitropodnikových úrovních. (Popesko, 2009, s. 94-95; Král, 2010, s. 163)

Popesko (2009, s. 94) uvádí další z omezení a to, že kalkulace variabilních nákladů není schopna poskytnout informace o příčině spotřeby fixních nákladů, jelikož je bere jako nedělitelný celek, který více nezkoumá. Král (2010, s. 164) dodává, že se těmto omezením dá předejít pomocí kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V této kapitole se zaměřím na představení společnosti, začnu historicky, jelikož budova patří k Baťovské éře, dále co se týká současnosti a jejím předmětem podnikání. Poté přidám organizační strukturu a SWOT analýzu, která by u představení společnosti neměla chybět.

6.1 Historie

Budova hotelu Moskva pochází z Baťovy doby z přelomu 20. a 30. let minulého století. V roce 1932 byl spuštěn provoz prvního až čtvrtého patra. O rok později byl v provozu již celý hotel. V této době byl hotel s názvem Společenský dům v počtu lůžek největším hotelem v Československu a dokonce i v celé střední Evropě. Byl projektován Miroslavem Lorencem. Ten ovšem kvůli neshodám stavbu nedokončil. Dokončil ji architekt Vladimír Karfík. Do druhé světové války byl také součástí komplexu Baťa. Za protektorátu Čechy a Morava se změnil název ze Společenského domu na hotel Viktoria.

Po ukončení války byl hotel přejmenován na Hotel Moskva. V 60. letech byl hotel pro vysokou úroveň poskytovaných služeb zařazen do sítě Interhotelů. Tato síť, která spojovala nejlepší hotely v republice, byla v rámci trustu Čedok. V roce 1990, kdy proběhla privatizace podniku Čedok, tak vznikl samostatný státní podnik s názvem Interhotel Moskva Zlín. Do tohoto podniku patřily hotel Moskva Zlín, Družba ve Zlíně a Alexandrie v Luhačovicích. O dva roky později, přesně 30. 4. 1992, vznikla akciová společnost Interhotel Moskva. V současnosti je přibližně 80% akcií společnosti vlastněno SVUKRO s.r.o. a Moskva Invest s.r.o. a zbývající část vlastní přibližně 3 000 akcionářů. (Interhotel Moskva, 2014)

6.2 Současnost a předmět podnikání

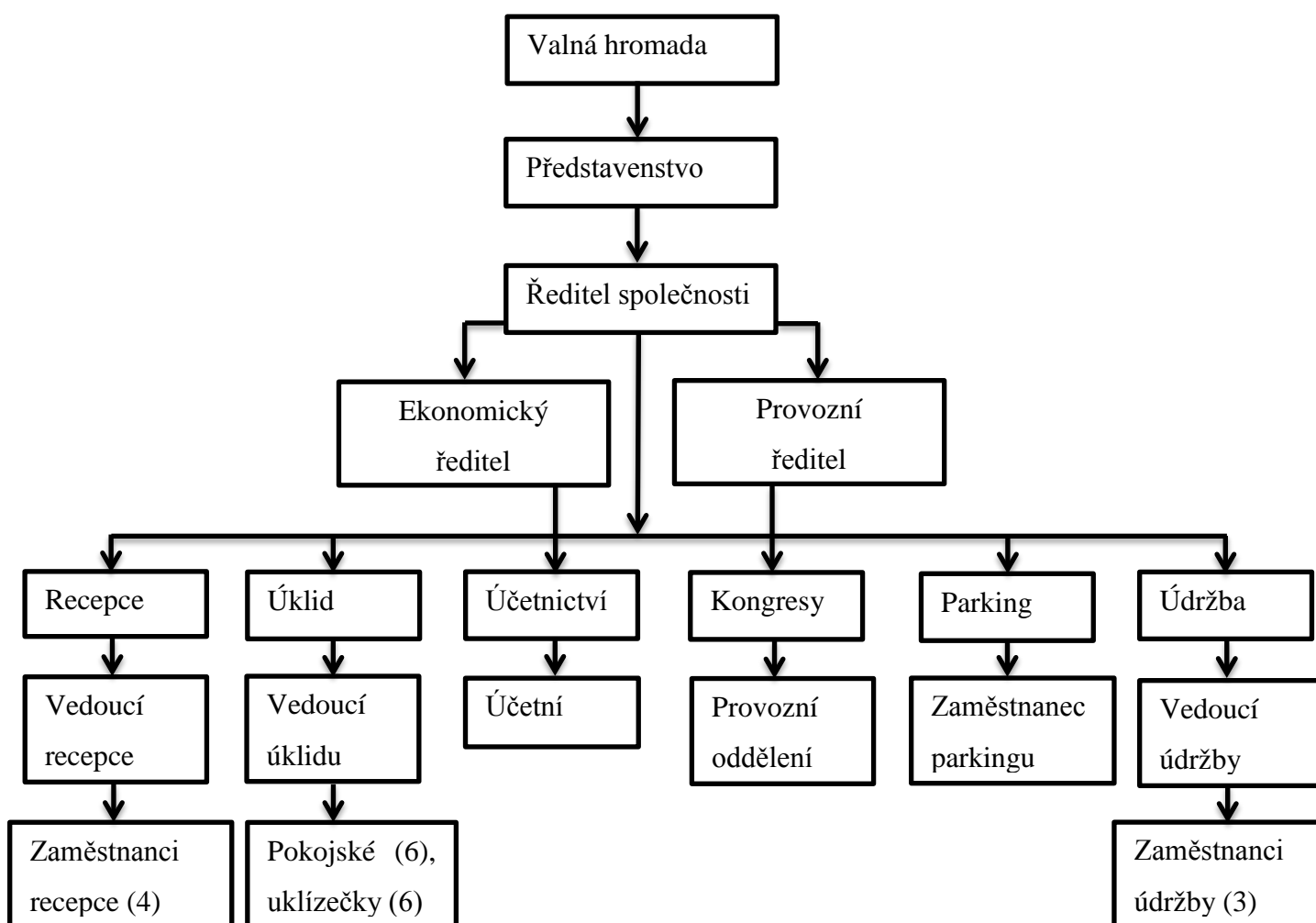
V dnešní době hotel Interhotel Moskva slouží jako multifunkční budova. To znamená, že se nezabývá už jenom ubytovacími službami. Kapacita ubytování byla snížena na polovinu. Interhotel Moskva v současné době nabízí část svých nebytových prostor k pronájmům kanceláří a sídel firem, ke kongresovým službám, v další části objektu jsou gastronomické služby v podobě 6 restaurací a dvou barů, dlouhodobým i krátkodobým ubytováním a hlavně nabízí hotelové služby. V hotelu nalezneme také wellness&spa a krytý tenisový kurt.

Hotelová ubytovací část má momentálně kapacitu 117 pokojů. Z toho je 9 jednolůžkových, 72 dvoulůžkových s oddělenými postelemi, 29 dvoulůžkových pokojů s jednou širokou postelí a 7 obchodních apartmá. Jistá část pokojů slouží k dlouhodobému ubytování.

Jelikož hotel nabízí 7 konferenčních prostor o celkové výměře 780 m², tak se využívají k pronájmu akcí. Mezi nejčastější akce spadá velký počet plesů, konferencí nebo rautů. (Interhotel Moskva, 2014)

6.3 Organizační struktura

Ke dni 31.12.2014 měl Interhotel Moskva , a.s. celkem 28 zaměstnanců.



Obr. 8 Organizační struktura Interhotelu Moskva, a.s. (Interhotel Moskva, 2014)

6.4 SWOT analýza

SWOT analýza se využívá v podnicích ke stanovení silných a slabých stránek dané společnosti ale také k prozkoumání jistých hrozeb, kterým by společnost mohla čelit. A v poslední řadě se určí příležitosti.

K silným stránkám hotelu jsem přiřadila dobrou lokalitu, jelikož je hotel umístěn ve středu města a hlavně v krátké vzdálenosti jak od trolejbusové zastávky, tak od autobusového a vlakového nádraží. Další silné stránky jsou velikost kongresového sálu, do kterého se vejde až 500 lidí, dále velikost samotného hotelu se 117 pokoji. Oproti ostatním hotelům ve městě Zlín najdeme přímo v hotelu Moskva několik restaurací, barů a dalších dodatkových služeb jako jsou kosmetika, solárium, kadeřnictví atd. Ale největší silnou stránku vidím v probíhající rekonstrukci, která má vrátit hotelu 4****.

Slabé stránky jsou všechny spojené s dlouho nezměněným designem. Patří mezi ně zastaralé pokoje, nezměněná architektura vstupní haly s ní související recepce a bar. Dále jsou v pokojích fyzicky a morálně opotřebované koupelny a toalety. Další slabou stránkou jsou podle mého názoru pořádané second-handy ve 2. etáži. Pokud se hotel chce vrátit ke svému standardu 4***, tak si nemyslím, že je to pro něho důstojné.

Jako příležitost vidím v získání dotací od města nebo Evropské unie na zmodernizování celé budovy jak vevnitř, tak i zvenku. Jelikož je hotel z Baťovské éry, tak i to vidím jako příležitost v získání zákazníků, hlavně v podobě turistů.

Hrozbou by bylo otevření nového hotelu ve městě, jelikož by to mohlo odlákat klientelu. Totéž platí i se ztrátou spolupráce s organizátory velkých akcí, např. Dětský filmový festival.

Tab. 1 SWOT analýza Interhotelu Moskva a.s. (Vlastní zpracování)

S	Lokalita hotelu
	Velikost hotelu (117 pokojů)
	Velikost kongresového sálu
	Probíhající rekonstrukce
	Výběr restaurací a barů přímo v hotelu
	Dodatkové služby - kosmetika, solárium, kadeřnictví...
W	Zastaralé pokoje
	Nezměněná architektura haly v přízemí a s tím související recepce a bar
	Fyzicky a morálně opotřebované koupelny a záchody
	Pořádání second-handů
O	Získání více dotací jak od města tak Evropské unie
	Baťovská architektura a tradice
T	Nový hotel ve Zlíně
	Ztráta spolupráce s pořadateli velkých akcí

7 ROZČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Tato práce je zaměřena na vícestupňovou kalkulaci variabilních nákladů, tím pádem s ní souvisí i rozčlenění nákladů. Náklady jsou rozděleny a poté přiřazeny k poskytovaným službám hotelu. Práce je zaměřena na rozdělení a přiřazení nákladů k ubytovacím službám, dlouhodobým pronájmům a akcím. Fixní náklady jsou navíc rozčleněny na všeobecné, které slouží k celkovému zajištění podnikání.

Všechny tabulky v praktické části jsem zpracovala samostatně. Podkladem pro tabulky byly extrahovaná data z interních materiálů společnosti.

7.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady, jsou takové náklady, které se mění s objemem produkce.

Variabilní náklady jsou v práci rozčleněny, podle toho, která služba je vyvolala, na ubytovací služby, akce a dlouhodobé pronájmy.

7.1.1 Ubytovací služby

K ubytovacím službám jsou přiřazeny takové náklady, které souvisejí přímo s hotelovým ubytováním a jejich výše se mění s počtem ubytovaných.

Účet spotřeba režijního materiálu zachycuje náklady, co byly vynaloženy především na nákup hygienických potřeb, které ubytovaní hosté mají k dispozici na pokojích. Dalším variabilním nákladem byla spotřeba evidovaného drobného hmotného majetku, ve kterém je obsažen majetek nedosahující 40 000 Kč s dobou použitelnosti víc jak jeden rok. V účtu ostatní služby jsou zaúčtovány především provize, které společnost uhradila internetovým portálům, a to v případě, pokud si hosté přes tyto portály zabojovali ubytování v Interhotelu Moskva. Účty 518/310,330,350 se využívají v okamžiku, pokud si hosté ve střediscích (za rok 2014 to byla střediska Café bar, Mexická restaurace Rancho a Steak house Legenda) nechali napsat účet na svůj pokoj. Hosté si mohou v restauracích a barech nechat napsat svou útratu na pokoj. Společnost Interhotel Moskva v měsíčním zúčtování zaplatí střediskům dlužné částky od hostů, které si samozřejmě při jejich odjezdu naúčtuje k ceně pobytu. Snídaně pro hosty jsou zajišťovány externími dodavateli, především Českou restaurací a restaurací Bohemia. Jelikož se přímo v hotelu nenachází prádelna, tak se prádlo vozí do prádelny, která se nachází mimo Zlín. Dalším účtem je stočné. Stočným se chápe vynaložená částka za službu, která je spojena s čištěním nebo odváděním, ale také zde

patří zneškodňování odpadních vod. Do ubytovacích služeb však není zahrnut celý náklad, který byl na stočné v minulém roce vynaložený. Jelikož stočné se vztahuje také k dlouhodobým pronájmům a akcím. K dlouhodobým pronájmům jsem zařadila 60% z celkových nákladů na stočné. Rozdíly z kreditních karet jsou způsobeny tím, že hotel si pronajímá terminál od banky a při každé platbě, kterou host provádí přes terminál, si banka vezme nějakou provizi z hrazené částky.

Interhotel Moskva a.s. za rok 2014 vynaložila 2 027 448,01 Kč za variabilní náklady vztahující se k ubytovacím službám. Účty a k nim náležící částky jsou zaznamenány v tabulce (Tab. 2).

Tab. 2 Variabilní náklady související s ubytovacími službami (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
501/100	Spotřeba režijního materiálu	6 434,35 Kč
501/700	Spotřeba DHM evid.	16 745,89 Kč
518/300	Ostatní služby	447 713,80 Kč
518/310	Café bar	37 191,00 Kč
518/330	Mexická restaurace	1 414,00 Kč
518/350	Legenda	43 907,14 Kč
518/810	Snídaně hostů	556 336,08 Kč
518/820	Praní	571 648,73 Kč
518/860	Stočné (60%)	298 514,47 Kč
548/600	Rozdíl z kreditních karet	47 542,55 Kč
CELKEM		2 027 448,01 Kč

7.1.2 Dlouhodobé pronájmy

Variabilní náklady přímo se vztahující k dlouhodobým pronájmům jsou závislé na počtu pronájmů.

Prvním variabilním nákladem je stočné. K dlouhodobým pronájmům jsem přiřadila 30% z celkového nákladu. Účet odměny učni vykazuje částku, kterou učni dostali za rok 2014 od hotelu, do dlouhodobých pronájmů je tento účet přiřazen z důvodu, že učni se zaučují v podnicích, které jsou v dlouhodobém pronájmu, např. Café Bar, Česká restaurace, restaurace Bohemia a další. Částka je závislá na počtu učňů. Hotel částku, kterou zaplatí učňům, dostane zpět od školy.

Variabilní náklady vynaložené na dlouhodobé pronájmy byly za minulý rok 322 469,23 Kč. Účty jsou zaznamenány v tabulce (Tab. 3).

Tab. 3 Variabilní náklady související s dlouhodobými pronájmami (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
518/860	Stočné (30%)	149 257,23 Kč
521/200	Odměny učni	173 212,00 Kč
	CELKEM	322 469,23 Kč

7.1.3 Akce

Variabilní náklady na akce jsou závislé na počtu pořádaných akcí.

Náklady na akce byly 1 617 596,42 Kč. V účtu se zachycují především výdaje na rauty nebo jiné občerstvení, které si objednavatelé akcí od hotelu objednali. Hotel nevlastní žádnou restauraci ani kuchyni, tak objednané občerstvení si objedná od externích dodavatelů, mezi které především patří Česká restaurace a restaurace Bohemia. Druhým variabilním nákladem je stočné. Avšak je zde zahrnuta pouze částka, odpovídající 10% z celkové částky.

Společnost měla variabilní náklady vztahující se k akcím za rok 2014 ve výši 1 667 348,83 Kč. Tyto náklady jsou zaznamenány v tabulce (Tab. 4).

Tab. 4 Variabilní náklady související s akcemi (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
518/130	Náklady na akce	1 617 596,42 Kč
518/860	Stočné (10%)	49 752,41 Kč
	CELKEM	1 667 348,83 Kč

7.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou charakterizovány tím, že se se změnou objemu výkonů nemění. Tyto náklady jsou v práci rozčleněné na všeobecné a na fixní náklady zvláštní, které jsou přiřaditelné k ubytovacím službám, dlouhodobým pronájmům a akcím.

Abych byla schopna co nejvíce rozvrhnout všeobecné fixní náklady k ubytovacím službám, dlouhodobým pronájmům a akcím, tak využiji rozvržení podle m^2 , variabilních nákladů a počtu zaměstnanců.

7.2.1 Všeobecné náklady

Všeobecné fixní náklady jsou takové, u kterých není existence přímého vztahu k jednotlivým výkonům. V případě jednostupňové variabilní kalkulace by zůstaly jako nedělitelný celek.

Ale v tomto případě, kdy se využije variabilní kalkulace víceúrovňová, tak se fixní náklady budou vrstvit. A to buď na zvláštní, nebo na všeobecné. Tyto všeobecné náklady se budou snažit co nejvíce rozvrhnout podle přímé souvislosti se službami.

Největší podíl tvoří mzdové náklady za zaměstnance. Do mzdových nákladů jsou zaúčtovány hrubé mzdy zaměstnanců. S tím souvisí i účet pojistné. Zde se účtují náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které zaměstnavatel musí ze zákona platit za zaměstnance. Ve společnosti evidují analytické účty k pojistnému a ty jsou 524/100 Všeobecná zdravotní pojišťovna, 524/200 Hutnická pojišťovna, 524/500 Oborová zdravotní pojišťovna, 524/700 Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR a 524/800 Vojenská zdravotní pojišťovna. To jsou veškeré zdravotní pojišťovny, u kterých jsou pojištění zaměstnanci společnosti. V nákladech je evidován účet pojištění. Na ten se účtuje kapitálové pojištění, které firma poskytuje některým zaměstnancům jako formu odměňování. Zaměstnancům na dočasné pracovní neschopnosti společnost ze zákona od 4. do 14. pracovního dne, zaplatila náhradu mzdy ve výši 60 % průměrného výdělku. Zaměstnanců se týká také účet zákonné sociální náklady – stravenky, zaměstnanci dostávají hotelové stravenky ve výši 70 Kč, zaměstnanci z toho platí 32 Kč a zbytek společnost. Společnost pokud přispívá do 55 % hodnoty stravenky, tyto náklady může společnost zahrnout do daňově uznatelných. Posledním účtem vztahující se k zaměstnancům jsou náklady za pracovní oblečení.

Další vysokou nákladovou položkou jsou účetní odpisy, které se vztahují k budově, budova prošla v minulosti technickými zhodnoceními, do kterého patří například výměna výta-

hů. Za opravy budovy, údržbu movitého zařízení, opravu kopírky a opravu firemního auta společnost zaplatila 652 705,5 Kč. Náklady na opravu budovy a údržbu movitého zařízení jsou především způsobeny opotřebením majetku a stáří budovy.

Hotel zaplatil za minulý rok 3 785 514,92 Kč za spotřebu elektrické energie, vodného, páry a plynu. Společnost nespotřebovala v této výši služby sama, ale jsou v tom započítány i spotřeby za pronájemy.

Účet spotřeba materiálu se ve společnosti dělí na analytické účty. První analytický účet je spotřeba materiálu na údržbu a značí veškeré náklady, které byly vynaloženy na údržbu společnosti jako celku. Například náklady za nové šroubky, vodovodní těsnění, sprchové hadice, žárovky, nářadí, atd. Dalším analytickým účtem je spotřeba kancelářských potřeb. Zde jsou náklady za papíry, barvu do tiskárny, propisky, atd. Posledním analytickým účtem 501 je spotřeba pohonných hmot. Zde jsou částky za spotřebu pohonných hmot u sekačky na trávu a u firemních automobilů.

Účet 518/830 značí částku, kterou společnost zaplatí vlastníkovu parkoviště za roční pronájem. Vlastníkem parkoviště je město. Hotel vynaložil 25 783,20 Kč na technické zabezpečení objektu pomocí zařízení, které se nazývají elektrické zabezpečovací systémy (EVS). Tyto systémy zahrnují např. detektory, tísňové hlásiče a různé prostředky poplachové signalizace. Když dojde k narušení objektu tak tyto systémy jsou schopny opticky a akusticky signalizovat problém.

Náklady na reprezentaci představují vynaložené náklady hlavně na pohoštění obchodních partnerů. Náklady na inzerci a reklamu dosahovaly hodnoty 50 681,17 Kč. Například se jednalo o reklamu na internetových stránkách.

Společnost platí měsíčně za sběr a svoz odpadu, ale opětovně to není náklad, který by náležel jen Interhotelu Moskva a.s. ale náleží také všem nájemníkům, s tím že společnost si tyto peníze naučtuje v měsíčních zálohách.

Služba spojů a pošty eviduje např. spotřebu poštovních známek. Telefonní poplatky představují zúčtování služebních hovorů. Účet deratizace představuje službu, která se zaměřuje na hubení škodlivých hlodavců, jako jsou krysy a potkani. Deratizace je ze zákona povinná pro provozovatele hotelů a restaurací.

Interhotel Moskva a.s. využívá externí poradenství z oblasti právní, účetní a daňové.

Ve všeobecných fixních nákladech jsou zařazeny účty 532/10 a 538/300, které jsou určeny pro daně. První účet je daň z nemovitosti a druhá je daň FVE, která značí daň za fotovoltaickou elektrárnu (sluneční elektrárna), která je umístěna na střeše hotelu

Účet 548/300 představuje částku, kterou společnost musela ze zákona vynaložit na pojištění pro případ své odpovědnosti za škodu jí vynaloženou na zaměstnance. Spadá sem například pracovní úraz nebo nemoci z povolání. Pod účtem ostatní provozní náklady je evidováno pojištění proti škodám na hospodářských prostředcích. Do tohoto účtu spadají veškeré pojištění např. majetku a motorových vozidel. . Na vrub účtu 548/400 se účtuje částka, která snižuje nárok na odpočet DPH.

Smluvní pokuty a úroky z prodlení je účet, na který se evidují daňově účinné smluvní pokuty např. z kupních smluv. Ostatní pokuty a penále jsou náklady vztahující se k finančním úřadům, správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám a státním institucím. Účet úroky eviduje dlužné částky z bankovních úvěrů včetně úroků z prodlení podle smluv o úvěru. Kurzové ztráty vznikají při přepočítání valut a deviz na českou měnu. Poslední položka představuje poplatky peněžním ústavům, které představují hlavně poplatky bankám za vedení účtu.

Tab. 5 Všeobecné fixní náklady (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
501/300	Spotřeba materiálu na údržbu	34 311,16 Kč
501/500	Spotřeba kancelářských potřeb	79 417,57 Kč
501/600	Spotřeba PHM	29 594,66 Kč
502/100	Spotřeba el. energie	2 200 799,43 Kč
502/200	Vodné	395 064,89 Kč
502/300	Pára	1 123 719,60 Kč
502/400	Plyn	65 931,00 Kč
511/100	Budovy a stavby	486 839,50 Kč
511/200	Údržba movitého zařízení	59 204,11 Kč
511/220	Oprava kopírky	44 482,10 Kč
511/300	Oprava auta	62 179,79 Kč
513/100	Náklady na reprezentaci	102 414,00 Kč
518/220	Sběr a svoz odpadu	189 374,33 Kč
518/230	Služby spojů a pošty	13 861,00 Kč
518/240	Telefonní poplatky	159 310,91 Kč
518/400	Deratizace	15 205,22 Kč
518/700	Poradenství právní, účetní, daňové	239 639,55 Kč
518/830	Pronájem parkoviště	142 117,80 Kč
518/840	Náklady na inzerci a reklamu	50 681,17 Kč
518/850	Technické zabezpečení EZS	25 783,20 Kč
521/100	Zaměstnanci	5 835 809,00 Kč
521/300	Dočasná pracovní neschopnost	15 393,33 Kč
524	Pojistné	1 314 047,50 Kč
527/100	Zák.soc.náklady - stravenky	61 460,24 Kč
527/200	Pracovní oblečení	3 085,92 Kč
527/400	Pojištění	51 000,00 Kč
532/100	Daň z nemovitosti	95 864,40 Kč
538/300	Daň FVE	40 881,70 Kč
544/100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	7 038,52 Kč
545/100	Ostatní pokuty a penále	4 269,52 Kč
548/200	Pojištění proti škodám na hosp.pr.	150 685,00 Kč
548/300	Zákonné pojištění odpovědnosti	23 656,00 Kč
548/400	Ostatní provozní náklady koef.DPH	234 104,00 Kč
551/200	Odpisy	3 750 000,00 Kč
562/100	Úroky	139 057,04 Kč
563/100	Kurzové ztráty	129,77 Kč
568/300	Poplatky peněžním ústavům	236 642,00 Kč
	CELKEM	17 483 054,93 Kč

7.2.2 Všeobecné fixní náklady rozvrženy podle m²

Jelikož všeobecné fixní náklady za minulý rok byly 17 483 054,93 Kč, tak je potřeba podle různých kritérií rozpočítat. Poté je přiřadit k ubytovacím službám, akcím nebo dlouhodobým pronájmům. Jako první jsem zvolila jejich část rozpočítat podle m². Ta část všeobecných fixních nákladů, které je možné rozpočítat podle m² (Tab. 6).

Tab. 6 Fixní náklady pro rozvržení podle m² (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
501/300	Spotřeba materiálu na údržbu	34 311,16 Kč
502/100	Spotřeba el. energie	2 200 799,43 Kč
502/200	Vodné	395 064,89 Kč
502/300	Pára	1 123 719,60 Kč
502/400	Plyn	65 931,00 Kč
511/100	Budovy a stavby	486 839,50 Kč
511/200	Údržba movitého zařízení	59 204,11 Kč
518/220	Sběr a svoz odpadu	189 374,33 Kč
551/200	Odpisy	3 750 000,00 Kč
CELKEM		8 305 244,02 Kč

Interhotel Moskva má podle územního plánu celkově 15 840 m². Tím pádem v první řadě je potřeba zjistit kolik rozvrhovaných všeobecných fixních nákladů připadá na 1m². To zjistíme podílem součtu rozvrhovaných fixních nákladů a celkovou plochou hotelu. Podle vzorce bylo zjištěno, že na 1 m² připadá 524,32 Kč všeobecných fixních nákladů. Výsledek je zaokrouhlený na dvě desetinná místa.

$$\frac{8\,305\,244,02}{15\,840} = 524,32 \text{ Kč/m}^2$$

7.2.2.1 Ubytovací služby

Abych byla schopná určit kolik všeobecných fixních nákladů rozvrhnout na ubytovací služby, je první potřeba vypočítat celkovou plochu, která se k ubytovacím službám váže. Tu vypočítám součinem velikosti pokoje a počtem pokojů toho typu. Dvoulůžkové pokoje jsem dala jen do jedné kolonky v tabulce a je to z toho důvodu, že mají stejnou plochu, jediné v čem se liší, jsou buď dvě rozdělené postele, nebo jedna široká postel.

Tab. 7 Velikost pokojů v m² (Interhotel Moskva, 2014)

Pokoj	Velikost v m ²	Počet	Celkový výměra
Jednolůžkový	18 m ²	9	162 m ²
Dvoulůžkový	22 m ²	101	2222 m ²
Apartmán	44 m ²	7	308 m ²
Celkem			2692 m²

Dalším krokem je vynásobení celkové výměry všech pokojů a všeobecných fixních nákladů připadající na 1 m².

$$2\,692 * 524,32 = 1\,411\,469,44 \text{ Kč}$$

Ubytovacím službám podle m² připadá 1 411 469,44 Kč všeobecných fixních nákladů.

7.2.2.2 Dlouhodobé pronájmy

Do dlouhodobých pronájmů spadají restaurace, bary, kasina, kanceláře ale také posilovna a tenisový kurt. Do středisek jsem zařadila šest restaurací, dvě kavárny, dvě kasina, tenisový kurt a posilovna. Jejich celková plocha je podle nájemních smluv 3016 m². Velikosti jednotlivých středisek jsou zaznamenány v tabulce (Tab. 8).

Tab. 8 Velikost středisek v m² (Interhotel Moskva, 2014)

Středisko	Velikost v m ²
Česká restaurace	290 m ²
Restaurace Bohemia Zlín	378 m ²
Lobby bar	170 m ²
Steak house Legenda	290 m ²
Pizzerie Bowling	277 m ²
Toskánská restaurace	160 m ²
Denní kavárna	300 m ²
Mexická restaurace Ranchero	220 m ²
Casino Kajot Intacto	289 m ²
Casino	240 m ²
Tenisový kurt	360 m ²
Posilovna	42 m ²
Celkem	3016 m²

Do dlouhodobých pronájmů kromě velkých středisek spadají také dlouhodobé pronájmy místností, které slouží například jako kanceláře, solária, kadeřnické salony atd. Tyto míst-

nosti jsou ve velikosti 22 m², ale někteří nájemníci mají spojených více místností. V tabulce 9 naleznete celkové plochy a počty pronajímaných místností. Nejvíce je pronajátých místností o velikosti 22m². Celková plocha pronajímaných místností je 1 386 m².

Tab. 9 Velikost kanceláří v m² (Interhotel Moskva, 2014)

Dlouhodobé pronájmy	Velikost jednotky v m ²	Počet	Celkový výměra
1 místnost	22 m ²	30	660 m ²
2 místnosti	44 m ²	12	528 m ²
3 místnosti	66 m ²	3	198 m ²
Celkem			1 386 m²

Tabulka (Tab. 10) rekapituluje celkové plochy středisek a dlouhodobých pronájmů – menší, slovem menší jsem chtěla vystihnout, že se jedná o plochy maximálně 66 m², zato střediska mají nejmenší plochu 160 m². Tím pádem po součtu středisek a dlouhodobých menších pronájmů jsem došla k výsledku 4000 m².

Tab. 10 Celková velikost v m² dlouhodobých pronájmů (Interhotel Moskva, 2014)

Dlouhodobé pronájmy	Velikost v m ²
Střediska	3 016 m ²
Dlouhodobé pronájmy - menší	1 386 m ²
Celkem	4 402 m²

Abych zjistila, jak velkou část všeobecných fixních nákladů se přiřadí k dlouhodobým pronájmům, tak vynásobím celkovou plochu s částkou 524,32 Kč. Jak můžeme vidět ve vzorci, tak k dlouhodobým pronájmům se přičte část všeobecných fixních nákladů, které se rovnají 2 308 056,64 Kč.

$$4\,402 * 524,32 = 2\,308\,056,64 \text{ Kč}$$

7.2.2.3 Akce

Hotel Moskva nabízí k pronájmu sedm konferenčních místností různých velikostí. Zde mám pouze celkovou plochu, která připadá ke konferenčním prostorám a to je 780 m². Součinem celkové plochy, která je 780 m² a 524,32 Kč/m² jsme dostali částku 408 969,6 Kč, která připadne k fixním nákladům připadající k akcím.

$$780 * 524,32 = 408\,969,6 \text{ Kč}$$

Všeobecné fixní náklady jsem podle m^2 rozvrhla ve výši 4 128 495,68 Kč. Zbývající část, která zůstala nerozvrhnuta podle m^2 , rozvrhnu úměrně podle variabilních nákladů.

7.2.3 Všeobecné fixní náklady rozvrženy úměrně podle variabilních nákladů

Jak bylo řečeno výše, tak tu část nákladů, které jsem zařadila do rozvrhování podle m^2 , avšak celé rozděleny nebyly, tak ji rozvrhnu úměrně podle variabilních nákladů. Fixní náklady podle m^2 nebyly rozvrhnuty v částce 4 176 748,34 Kč.

V prvním kroku je zapotřebí sečíst variabilní náklady vztahující se ke všem službám. V dalším kroku se ta část fixních náklad, kterou je potřeba rozpočítat, vydělí součtem variabilních nákladů. A v posledním kroku využiji výsledek, který jsem vypočítala v předchozím kroku a postupně ho vynásobím variabilními náklady souvisejícími s ubytovacími službami, dlouhodobými pronájmy a akcemi. Pro kontrolu je vhodné si rozvržené fixní náklady sečíst, zda se dostaneme ke stejné hodnotě, kterou jsme potřebovali rozvrhnout. Získané výsledky jsou zapsané v tabulce 11.

Tab. 11 Fixní náklady rozvrženy podle variabilních nákladů (Interhotel Moskva, 2014)

	Ubytovací služby	Dlouhodobé pronájmy	Akce	Celkem
VN	2 027 448,01 Kč	322 469,23 Kč	1 667 348,83 Kč	4 017 266,07 Kč
FN	2 107 936,08 Kč	335 271,00 Kč	1 733 541,25 Kč	4 176 748,34 Kč

7.2.4 Všeobecné fixní náklady rozvrženy podle počtu zaměstnanců

Další kritérium pro rozpočítání všeobecných fixních nákladů je podle počtu zaměstnanců. Jedná se o mzdové náklady nebo náklady, které se vztahují k zaměstnancům, například pracovní oblečení nebo zákonné pojištění. Společnost ke 31.12.2014 evidovala 28 zaměstnanců.

U všech zaměstnanců se uvažuje stejná výše mzdy. Fixní náklady vztahující se k řediteli společnosti, ekonomickému a provoznímu řediteli budou v položce všeobecné fixní náklady a nebudou se dále rozpočítávat. Zaměstnance jsem rozvrhla na 18:6:1. To znamená, že osmnáct zaměstnanců spadá pod ubytovací služby, šest zaměstnanců pod dlouhodobé pronájmy a zbylý jeden zaměstnanec se dá přímo přiřadit k akcím.

Nákladové účty, které se budou rozvrhovat podle počtu zaměstnanců, jsou zaznamenány v tabulce (Tab. 12).

Tab. 12 Fixní náklady pro rozvržení podle počtu zaměstnanců (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
521/100	Zaměstnanci	5 835 809,00 Kč
521/300	Dočasná pracovní neschopnost	23 090,00 Kč
524	Pojistné	2 628 095,00 Kč
527/100	Zákonné sociální náklady - stravenky	122 920,47 Kč
527/200	Pracovní oblečení	6 171,84 Kč
527/400	Pojištění	102 000,00 Kč
	Celkem	8 718 086,31 Kč

V prvním kroku vypočítám, jaké množství rozvrhovaných fixních nákladů připadá na jednu osobu. Toho docílím podílem rozvrhovaných fixních nákladů a počtem zaměstnanců.

$$\frac{8\,718\,086,31}{28} = 311\,360,26 \text{ Kč/zaměstnanec}$$

V prvním kroku jsem vypočítala, jaká je hodnota rozvrhovaných fixních nákladů připadající na jednoho zaměstnance. Tato hodnota je rovna 311 360,26 Kč. V dalším kroku vypočítám, kolik připadá k všeobecným fixním nákladům a kolik ke zvláštním fixním nákladům na ubytovací služby, dlouhodobé pronájmy a akce.

Jak bylo řečeno výše, tak fixní náklady související s ředitelem společnosti, ekonomickým a provozním ředitelem budou zahrnuty do všeobecných fixních nákladů. Jejich výše se zjistí vynásobením hodnoty fixních nákladů připadající na zaměstnance a počtem zaměstnanců. Celková výše fixních nákladů připadající na tyto tři zaměstnance je ve výši 934 360,26 Kč.

$$311\,360,26 * 3 = 934\,080,78 \text{ Kč}$$

K ubytovacím službám jsem přiřadila osmnáct zaměstnanců. Celkově se připočte k fixním nákladům připadající k ubytovacím službám částka 5 604 484,68 Kč, na kterou jsem přišla součinem počtu zaměstnanců přiřazených k ubytovacím službám a částkou připadající na jednoho zaměstnance.

$$311\,360,26 * 18 = 5\,604\,484,68 \text{ Kč}$$

K dlouhodobým pronájmům jsem přiřadila šest zaměstnanců. Částku fixních nákladů připadající k dlouhodobým pronájmům vypočítám stejným způsobem jako u ubytovacích

služeb, jediným rozdílem bude počet zaměstnanců. Fixní náklady v hodnotě 1 868 161,56 Kč zvýší celkové fixní náklady připadající k dlouhodobým

$$311\,360,26 * 6 = 1\,868\,161,56 \text{ Kč}$$

K akcím jsem přiřadila jednoho zaměstnance, který je zodpovědný o zajištění akcí. Součinem 311 360,26 Kč a jedním zodpovědným zaměstnancem jsem přišla k výsledku 311 360, 26 Kč, který se připočítá k zvláštním fixním nákladům připadajícím k akcím.

$$311\,360,26 * 1 = 311\,360,26 \text{ Kč}$$

Všeobecné fixní náklady se po rozvržení podle m² a podle zaměstnanců změnily z částky 17 483 054,93 Kč na částku 1 393 805,38 Kč. To je částka, která odpovídá vesměs kancelářské spotřebě, poplatků nebo daním.

7.2.5 Ubytovací služby

Fixní náklady související s ubytovacími službami byly za rok 2014 vynaloženy na poplatky za rozhlas a TV. Společnost povinně platí za každý vlastněný rozhlasový přijímač a za každý televizní přijímač. Další fixní náklady byly vynaloženy na poplatek OSA a Intergram. Zkratka OSA zastupuje autory hudebních děl jak s textem, tak i bez textu a Intergram zastupuje výkonné umělce. Za tyto poplatky byly fixní náklady rovny 208 668,83 Kč. Jelikož jsem rozpočítala všeobecné fixní náklady, podle různých kritérií, tak se tyto rozvržené náklady musejí připočítat k poplatku za rozhlas a TV a poplatku OSA a Intergram. Po sečtení jsem dostala celkové fixní náklady související s ubytovacími službami ve výši 9 332 559,03 Kč. Pokud by se fixní náklady dále nerozvrhovaly, ale zůstali by ve všeobecných fixních nákladech, tak by zvláštní fixní náklady související s ubytovacími službami byly ve výši jen 208 668,83 Kč.

Tab. 13 Fixní náklady související s ubytovacími službami (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
518/250	Poplatek za rozhlas a TV	122 116,00 Kč
518/260	Poplatek OSA a Intergram	86 552,83 Kč
	FN rozvržené podle m ²	1 411 469,44 Kč
	FN rozvržené podle variabilních nákladů	2 107 936,08 Kč
	FN rozvržené podle zaměstnanců	5 604 484,68 Kč
	CELKEM	9 332 559,03 Kč

7.2.6 Dlouhodobé pronájmy

U dlouhodobých pronájmů nejsou evidovány žádné fixní náklady přímo s nimi související. Jelikož jsem rozvrhla fixní náklady podle m², variabilních nákladů a podle zaměstnanců, tak fixní náklady přiřazené k dlouhodobým pronájmům jsou ve výši 4 511 489,20 Kč.

Tab. 14 Fixní náklady související s dlouhodobými pronájmými (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
	FN rozvržené podle m ²	2 308 056,64 Kč
	FN rozvržené podle variabilních nákladů	335 271,00 Kč
	FN rozvržené podle zaměstnanců	1 868 161,56 Kč
	CELKEM	4 511 489,20 Kč

7.2.7 Akce

Stejně jak u dlouhodobých pronájmů, tak ani u akcí nejsou žádné přímo přiřaditelné fixní náklady související s akcemi. Po rozvržení všeobecných fixních nákladů, náleží akcím náklady ve výši 2 453 871,11 Kč.

Tab. 15 Fixní náklady související s akcemi (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
	FN rozvržené podle m ²	408 969,60 Kč
	FN rozvržené podle variabilních nákladů	1 733 541,25 Kč
	FN rozvržené podle zaměstnanců	311 360,26 Kč
	CELKEM	2 453 871,11 Kč

8 ANALÝZA VÝNOSŮ

V této kapitole se budu věnovat peněžním částkám, které Interhotel Moskva a.s. získal z veškerých poskytovaných služeb za rok 2014.

Ke kalkulaci variabilních nákladů a určení ziskovosti poskytovaných služeb jsou důležité znát hodnoty výnosů, které se budou poměrově srovnávat s náklady přiřazenými k určité službě. Proto jsem opět rozdělila výnosy, na ty které se vztahují k ubytovacím službám, dlouhodobým pronájmům a akcím.

8.1 Ubytovací služby

Výnosy vztahující se k ubytovacím službám představují největší část tržby za pronajaté pokoje, které činí přes sedm milionů korun. Ceny pokojů jsou stanoveny včetně snídaní a pohybují se v částkách za jednolůžkový pokoj 1 200 Kč (1 snídaně v ceně), dvoulůžkový pokoj s oddělenými postelemi za 1 500 Kč (2 snídaně v ceně), dvoulůžkový pokoj s širokou postelí za 1 800 Kč (2 snídaně v ceně), obchodní apartmán (snídaně v ceně) za 2 220 Kč a prezidentský apartmán (snídaně v ceně) za 3 720 Kč. Další vysokou položkou jsou tržby za dlouhodobé ubytování, které nejčastěji využívají studenti, jelikož jsou pronajímány pokoje bez kuchyňské linky. Účet pronájem – praní prádla, zahrnuje částky vybrané od hostů, kteří zaplatili hotelu, aby zajistil praní jejich osobních věcí. Tržby za snídaně, jsou částky, které zaplatili ubytovaní hosté za poskytnutí snídaní, které jsou v ceně ubytování, tak je tato částka rozdíl, který plyne ze skutečných nákladů vynaložených na snídaně a částkou vymezenou na snídaně, která je zahrnuta v celkové ceně pokoje. Snídaně v celkové částce za ubytování představuje 110 Kč. Výnosy za telefony jsou částky vybrané od hostů, kteří využili telefony k soukromým účelům, a spadá sem také telefon, který je umístěn ve vstupní hale. Tržba za parkovné se přesně nedá určit, jelikož parkoviště mohlo sloužit jak pro hosty hotelu, tak také pro návštěvníky akcí popřípadě dalších středisek. Proto jsem celkový výnos rozdělila rovným dílem mezi ubytovací služby, dlouhodobé pronájmy, tak i akce. Tím pádem v ubytovacích službách je zahrnuta 1/3 z celkového vybraného parkovného. Kopírování a prodej zboží recepce jsou další služby, které hotel za poplatek nabízí svým hostům. Do účtu prodej zboží recepce patří hlavně hygienické potřeby. Na účtu tržby – škody, jsou částky, které museli hosté zaplatit z důvodů spáchaných škod na majetku, který patří hotelu. Tržby ze středisek jako jsou Česká restaurace, Bohemia, Café Bar, Bowling, Steak house a denní kavárna, získává hotel od svých hostů, kterým dříve zaplatil v těchto střediscích útratu a při jejich odjezdu si bere peníze zpět. Posledním výno-

sovým účtem jsou výnosy směnárny, tento účet jsem zařadila do ubytovacích služeb, jelikož největší část zákazníků směnárny tvoří právě hosté hotelu. Jak jde vidět v tabulce 15, tak celkové výnosy za rok 2014, související s ubytovacími službami byly 9 358 830,95 Kč.

Tab. 16 Výnosy související s ubytovacími službami (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
602/160	Pronájem - praní prádla	115,70 Kč
602/810	Tržba ubytování - pokoje	7 303 076,20 Kč
602/820	Tržba - snídaně	40 469,40 Kč
602/830	Tržba - telefony	4 071,70 Kč
602/840	Tržba - dlouhodobé ubytování	1 749 051,95 Kč
602/860	Parkovné	38 466,98 Kč
602/870	Kopírování	12 408,80 Kč
602/880	Prodej zboží recepce	1 137,30 Kč
602/890	Tržba - škody	300,00 Kč
602/920	Česká restaurace	466,90 Kč
602/930	Bohemia	134 838,73 Kč
602/940	Café Bar	35 926,00 Kč
602/950	Bowling	3 156,19 Kč
602/970	Steak house	24 996,83 Kč
602/980	Denní kavárna	415,00 Kč
668/200	Výnos směnárny	9 933,27 Kč
CELKEM		9 358 830,95 Kč

8.2 Dlouhodobé pronájmy

Interhotel Moskva a.s. za minulý rok měl výnosy z dlouhodobých pronájmů v celkové výši 5 857 780,63 Kč. Nejvíce peněžních prostředků získal z pronájmu středisek, mezi které patří, jak už bylo zmíněno výše, např. restaurace, bary, kavárny, kanceláře, kasina, salóny atd. Tato částka za pronájem středisek je vzhledem k celkovým výnosům souvisejících s dlouhodobými pronájmů přes 35%. Účty znějící pronájem – plyn, voda a elektrická energie zaznamenávají vybrané zálohy od středisek a dlouhodobých pronájmů na plyn, vodu a elektrickou energii. S tím souvisí i účet přeúčtování vodného a topení, který vyjadřuje rozdíl celkových vynaložených nákladů na vodné, topné a zaplacených záloh od středisek. Takže tento účet ukazuje, kolik střediska museli doplatit hotelu po přepočítání ročního zúčtování a zaplacených záloh. Hotel některým střediskům pronajímá movitý majetek nebo své zařízení, které představují již zařízené kanceláře, za rok 2014 bylo vybráno za tyto pronájmy 212 679,33 Kč. Střediskům jsou také pronajímány hotelové telefony. Každý mě-

síc probíhá zúčtování telefonních hovorů a poté střediska zaplatí dlužnou částku, kterou protelefonovaly zpět hotelu. Hotel platí měsíčně poplatky za internet, který pronajímá za určitý poplatek firmám, které mají pronajatou kancelář. Vybrané poplatky od nájemců jsou výnosovým účtem. Poslední položkou, kterou si hotel účtuje od svých nájemců je služba, která zajišťuje svoz odpadu.

Účet pronájem RYO značí, kolik peněz hotel získal za pronájem budovy RYO v Otrokovicích, kterou spoluvlastní.

Výnosy za vodu a elektrickou energii jsou paušálně přepočítané částky, které hotel účtuje nájemcům, kteří nemají vodoměr a elektroměr.

Produktivní práce učňů a s tím související náklady učňů inkasuje hotel od škol, které mají své studenty na praxi v hotelu. Účet produktivní práce učňů byl více vysvětlen v kapitole 7.1.2.

Jak bylo zmíněno v kapitole 8.1, tak se nedá jednoznačně určit, jaká část výnosů za parkovné patří zákazníkům středisek nebo kanceláří. Tím pádem v dlouhodobých pronájmech je zahrnuta 1/3 z celkového vybraného parkovného.

Tab. 17 Výnosy související s dlouhodobými pronájmy (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
602/110	Pronájem movit. majetku	210 200,00 Kč
602/135	Pronájem zařízení	2 479,33 Kč
602/140	Pronájem středisek	2 083 231,00 Kč
602/170	Pronájem - poskytované služby	828 285,00 Kč
602/180	Pronájem - plyn	164 640,00 Kč
602/190	Pronájem - voda	160 713,00 Kč
602/200	Pronájem - elektr. energie	1 017 044,00 Kč
602/210	Přeúčtování - vodné, topení	25 668,00 Kč
602/301	Pronájem - telefony	36 340,40 Kč
602/302	Pronájem - RYO	10 020,00 Kč
602/303	Pronájem - internet	39 600,00 Kč
602/400	Voda	23 843,20 Kč
602/500	Produktivní práce učňů	172 572,00 Kč
602/700	Odpad	74 714,00 Kč
602/800	El. energie	938 697,42 Kč
602/860	Parkovné	38 466,98 Kč
648/500	Náhrady nákladů učňů	31 266,30 Kč
	CELKEM	5 857 780,63 Kč

8.3 Akce

Výnosy související s akcemi se týkají především pronájmu salonků, ve kterých probíhá například školení, dále s tím související dva taneční sály, ve kterých se konají nejčastěji plesy, ale také konference, nebo firemní večírky. Tím pádem jsou největší výnosy z akcí za pronájem těchto prostor a jsou zaznamenány v účtu pronájem salonků. S pořádáním těchto akcí velmi často souvisí tržby za občerstvení, které si pronajímatelé těchto prostor od hotelu objednají. Do účtu ostatní služby jsou hlavně zaúčtovány tržby za půjčení projektorů především na školení nebo konference. Dalším výnos, který jsem přiřadila přímo k akcím je tržba za šatnu. Je to z toho důvodu, že šatna bývá otevřena, jen pokud se konají velké akce, především plesy. Posledním výnosem je parkovné, které je opětovně započítané jako 1/3 z celkového výnosu za rok 2014, jak již bylo vysvětleno dříve.

Tab. 18 Výnosy související s akcemi (Interhotel Moskva, 2014)

Účet	Název účtu	Částka
602/120	Pronájem salonků	2 547 774,30 Kč
602/550	Občerstvení	1 142 795,19 Kč
602/600	Ostatní služby	38 230,46 Kč
602/850	Tržba - šatna	60 989,11 Kč
602/816	Parkovné	38 466,98 Kč
CELKEM		3 828 256,04 Kč

9 VÍCESTUPŇOVÁ VARIABILNÍ KALKULACE

První řádek kalkulace značí celkové výnosy, které byly získány v prvním případě za ubytovací služby viz kapitola 8.1, dlouhodobé pronájmy viz kapitola 8.2 a akce viz kapitola 8.3. Celkové výnosy za všechny poskytované služby dosáhly výše 19 044 867,62 Kč.

Druhý řádek značí variabilní náklady související s těmito službami. Variabilní náklady byly vysvětleny a přiřazeny v kapitole 7.1. U ubytovacích služeb to byly například náklady za snídani, za praní hotelového prádla. U dlouhodobých pronájmů náklady vynaložené k odměně učňů a u akcí to byly náklady za objednané občerstvení u externích dodavatelů.

Další řádek značí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Ten byl zjištěn rozdílem celkových výnosů a variabilních nákladů vynaložených za službu.

Dále byly rozvrhnuty fixní náklady přímo související se službami a poté fixní náklady, které byly rozvrhnuty podle m^2 , variabilních nákladů a počtu zaměstnanců. Fixní náklady jsou popsány a vysvětleny v kapitole 7.2.

Rozdílem prvního příspěvku na úhradu a fixních nákladů zvláštních, které se daly vztáhnout k službám, jsme dostali příspěvek na úhradu II, který je značen U II.

Fixní náklady, které souvisejí se zajištěním činnosti společnosti jako celku, se dále nerozpočítávají, ale zůstávají jako nedělitelný celek.

V předposledním řádku je vyjádřen hospodářský výsledek společnosti za rok 2014, který se snadno zjistil z rozdílu druhého příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku a fixními náklady všeobecnými. Výsledek hospodaření za rok 2014 dosáhl záporné hodnoty. A to přesně – 2 664 123,17 Kč.

V posledním řádku tabulky (Tab. 19) byly zjištěny ziskovosti poskytovaných služeb pomocí podílu jednotlivého druhého příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Tento podíl jsem rovnou vynásobila 100, z toho důvodu abych dostala výsledek v procentech.

$$Rh_{\text{ubytovacích služeb}} = (-2\,001\,176,09 / 9\,358\,830,95) * 100$$

$$Rh_{\text{ubytovacích služeb}} = -21 \%$$

$$Rh_{\text{dlouhodobé pronájmy}} = (1\,023\,822,20 / 5\,857\,780,63) * 100$$

$$Rh_{\text{dlouhodobé pronájmy}} = 17 \%$$

$$Rh_{\text{akce}} = (-292\,963,90 / 3\,828\,256,04) * 100$$

$$Rh_{\text{akce}} = -8 \%$$

Nejziskovější službou a také jedinou kladnou ziskovou službou za rok 2014 byly dlouhodobé pronájmy. U ostatních služeb dosáhla ziskovost záporné hodnoty. To znamená, že ubytovací služby a akce nebyly schopné pokrýt fixní náklady a nepřispěly ani k tvorbě zisku. Ziskovost ubytovacích služeb byla – 21 % a akci -8 %.

Tab. 19 Vícestupňová variabilní kalkulace

	Ubytovací služby	Dlouhodobé pronájmy	Akce	Celkem
CV	9 358 830,95 Kč	5 857 780,63 Kč	3 828 256,04 Kč	19 044 867,62 Kč
VN	2 027 448,01 Kč	322 469,23 Kč	1 667 348,83 Kč	4 017 266,07 Kč
U I	7 331 382,94 Kč	5 535 311,40 Kč	2 160 907,21 Kč	15 027 601,55 Kč
FN zvláštní	9 332 559,03 Kč	4 511 489,20 Kč	2 453 871,11 Kč	16 297 919,34 Kč
U II	- 2 001 176,09 Kč	1 023 822,20 Kč	- 292 963,90 Kč	- 1 270 317,79 Kč
FN všeobecné				1 393 805,38 Kč
VH				- 2 664 123,17 Kč
Rh	-21 %	17 %	-8 %	

Všechny tabulky v praktické části jsem zpracovala samostatně. Podkladem pro tabulky byly extrahovaná data z interních materiálů společnosti.

10 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Podle provedené analýzy ziskovosti služeb, jsem došla k výsledkům, kdy největší ziskovost je u dlouhodobých pronájmů, poté u akcí a na posledním místě skončily ubytovací služby, tím pádem bych hotelu doporučila se více zaměřit na ubytovací služby, které jsou pro hotel hlavním předmětem podnikání.

V první řadě zkvalitnění poskytovaných služeb. Tím myslím hlavně rekonstrukci pokojů, jelikož v tomto okamžiku jsou pokoje zastarale vybaveny a je tam značná část fyzicky a morálně opotřebovaného vybavení.

Dále je důležité získat novou a udržet si stálou klientelu. Toho hotel může dosáhnout pomocí slevových balíčků v období, kdy má malou obsazenost hotelu. Pomocí slev může přilákat nové zákazníky. Také by hotel mohl oslovit pomocí balíčků k různým druhům svátků, např. balíček pro zamilované (ke svátku sv. Valentýna), nebo novoroční balíček, aby přilákal klientelu ke strávení Nového roku v hotelu.

Ke zkvalitněným službám, kromě modernizace pokojů souvisejí dodatkové služby. Jako dodatkovou službu se může brát wellnes&spa nebo posilovna. Pokud by se hotel domluvil s nájemcem wellnes&spa a posilovny na určitých hodinách, kdy by měli ubytovaní vstup do těchto prostor zdarma. To by se dalo vyřešit mírným zvýšením cen pokojů, aby byl hotel schopen zaplatit nájemci např. 2 hodiny denně za využívání wellnes&spa a posilovny.

Dalším problémem bych viděla stravování, jelikož hotel nevlastní žádnou z restaurací, tak nenabízí ani formy stravování jako polopenze, plná penze nebo all inclusive. Zde by se to také dalo řešit komunikací se středisky, aby nabídli lepší cenu pro hotelové hosty nebo by si hotel měl ponechat ve vlastnictví alespoň jednu restauraci, aby tam tyto formy stravování svým hostům mohl nabídnout.

Důležité jsou také zpětné vazby od hostů, které by jim při odjezdu měli být umožněny pomocí dotazníků nebo jiných forem feedbacků.

Velkým problémem, který se týká ubytovacích služeb, dlouhodobých pronájmů i akcí je reklama a webové stránky společnosti. Webové stránky jsou zastaralé a je potřeba je modernizovat. U reklamy je důležité, aby měla co největší dopad na spotřebitele, ať už to jsou rodiny s dětmi, turisté nebo korporátní klienti.

Hotel má vysoké fixní náklady u položek za elektrickou energii a páru. K větší ziskovosti služeb, je potřeba snížit položky u fixních nákladů. Ty souvisí také se zastaralým vybave-

ním. Pokud by se investovalo do zateplení celé budovy, tak by to vedlo ke snížení nákladů na páru. Problémem zateplení je vysoká cena, ale především i to, že budova hotelu leží v památkové zóně. Pára slouží k vytápění a ohřevu teplé vody. Momentálně jsou v hotelu všechny prostory vytápěny stejně, bez ohledu na to zda jsou obsazené nebo ne, např. v podobě pokojů. Jelikož není možné v pokojích, kde nikdo ubytovaný není, snížit teplotu, tak hotel platí za páru zbytečné množství peněz. To by se dalo vyřešit nákupem, do všech pokojů, termostatických radiátorových ventilů. Co se týká elektrické energie, bylo by zapotřebí vyměnit stávající osvětlení za úspornější.

Hotel by mohl také snížit náklady na spotřebu vody. Pokud by do koupelen všech pokojů provedl montáž termostatických baterií. Moderní termostatické baterie dokáží ušetřit až 50% vody. Dalším řešením v rámci úsporných opatření by byla výměna stávajících baterií za bezdotykové na všech toaletách, které jsou na chodbách nebo ve společných prostorech (vstupní hala), čímž by se dala vykázat jak úspora spotřebu vody, tak i páry.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo provedení analýzy nákladů a výnosů k jednotlivým druhům poskytovaných služeb a stanovení jejich ziskovosti. Po sestavení víceúrovňové kalkulace variabilních nákladů a zjištění výsledků bylo dalším cílem vypracování doporučení pro společnost.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části. A to na teoretickou a praktickou část.

Cílem teoretické části bylo zpracování základních teoretických poznatků z oblasti nákladů a jejich členění a poté kalkulací, především se závěr teoretické práce zaměřil na variabilní kalkulaci.

Cílem praktické části bylo zpracovat analýzu ziskovosti poskytovaných služeb pomocí víceúrovňové kalkulace variabilních nákladů v akciové společnosti Interhotel Moskva. V úvodu praktické části byla představena společnost Interhotel Moskva a.s., její historie, poskytované služby, organizační struktura a SWOT analýza. Dále bylo provedeno rozčlenění variabilních a fixních nákladů a výnosů. Náklady a výnosy byly více rozčleněny podle poskytovaných služeb. Zkoumané poskytované služby byly ubytovací, dlouhodobé pronájmy a akce. Na základě analýzy nákladů a výnosů byla provedena víceúrovňová variabilní kalkulace.

Variabilní kalkulace byla zpracována na základě podkladů a doporučeného postupu v teoretické části. Pomocí kalkulace jsem byla schopna určit ziskovost jednotlivých poskytovaných služeb.

Na základě nalezených nedostatků jsem následně navrhla doporučení pro společnost. Doporučení je zaměřeno na ubytovací služby, jelikož z poskytovaných služeb měly nejhorší ziskovost. V další části doporučení je zaměřeno především na redukci fixních nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

GARRISON, Ray H, Eric W NOREEN a Peter C BREWER, c2012. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, xxxv, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.

HOLMAN, Robert. *Ekonomie*, 2011. 5. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxii, 696 s. ISBN 978-80-7400-006-5.

Interhotel Moskva, 2014. Interní materiály společnosti.

KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ, 2010. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 205 s. ISBN 978-80-247-3349-4.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2.*, rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

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

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

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

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika. 5.*, přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ŠIMAN, Josef a Petr PETERA, 2010. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, xvii, 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
A.S.	Akciová společnost
Atd.	A tak dále
CV	Celkové výnosy
DHM	Drobný hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
Evid.	Evidovaný
EZS	Elektrické zabezpečovací signály
FN	Fixní náklady
Např.	Například
PHM	Pohonné hmoty
Rh	Rentabilita, ziskovost
U	Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku
SWOT	Analýza silných (strengths), slabých (weaknesses) stránek a příležitostí (opportunities) a hrozeb (threats)
VH	Výsledek hospodaření
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Vztahy mezi náklady a výnosy v podniku.....	13
Obr. 2 Typový kalkulační vzorec	24
Obr. 3 Retrográdní kalkulační vzorec.....	24
Obr. 4 Tradiční rozdělení absorpčních kalkulací.....	25
Obr. 5 Struktura nákladů ve variabilní kalkulaci.....	29
Obr. 6 Kalkulační vzorec pro jednostupňovou variabilní kalkulaci	30
Obr. 7 Kalkulační vzorec pro vícešupňovou variabilní kalkulaci	31
Obr. 8 Organizační struktura Interhotelu Moskva, a.s.....	37

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 SWOT analýza Interhotelu Moskva a.s.	39
Tab. 2 Variabilní náklady související s ubytovacími službami	41
Tab. 3 Variabilní náklady související s dlouhodobými pronájmami	42
Tab. 4 Variabilní náklady související s akcemi	42
Tab. 5 Všeobecné fixní náklady	46
Tab. 6 Fixní náklady pro rozvržení podle m ²	47
Tab. 7 Velikost pokojů v m ²	48
Tab. 8 Velikost středisek v m ²	48
Tab. 9 Velikost kanceláří v m ²	49
Tab. 10 Celková velikost v m ² dlouhodobých pronájmů.....	49
Tab. 11 Fixní náklady rozvrženy podle variabilních nákladů	50
Tab. 12 Fixní náklady pro rozvržení podle počtu zaměstnanců	51
Tab. 13 Fixní náklady související s ubytovacími službami	52
Tab. 14 Fixní náklady související s dlouhodobými pronájmami	53
Tab. 15 Fixní náklady související s akcemi	53
Tab. 16 Výnosy související s ubytovacími službami.....	55
Tab. 17 Výnosy související s dlouhodobými pronájmami	56
Tab. 18 Výnosy související s akcemi.....	57
Tab. 19 Vícetupňová variabilní kalkulace.....	59